



İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Finansman Bilim Dalı

**DEĞER HÜKÜMLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİM
SÜRECİNDEKİ TUTUM VE DAVRANIŞLARINA ETKİSİ: YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet Fethi DURMUŞ

Danışman

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

Doktora Tezi

Malatya, 2013

**DEĞER HÜKÜMLERİNİN BAĞIMSIZ DENETÇİLERİN DENETİM
SÜRECİNDEKİ TUTUM VE DAVRANIŞLARINA ETKİSİ: YEMİNLİ MALİ
MÜŞAVİRLER ÜZERİNDE BİR ARAŞTIRMA**

Ahmet Fethi DURMUŞ

İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü

İşletme Anabilim Dalı

Muhasebe Finansman Bilim Dalı

Danışman

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ

Doktora Tezi

Malatya, 2013

KABUL VE ONAY

Ahmet Fethi DURMUŞ tarafından hazırlanan “Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi: Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma” başlıklı bu çalışma, 24.05.2013 tarihinde yapılan savunma sınavı sonucunda başarılı bulunarak jürimiz tarafından “Doktora Tezi” olarak kabul edilmiştir.

Prof. Dr. Recep GÜNEŞ (Başkan) (Danışman)

Doç. Dr. Fikret OTLU

Yrd. Doç. Dr. Nihat AKBIYIK

Yrd. Doç. Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI

Yrd. Doç. Dr. Özcan DEMİR

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylım.

Prof. Dr. Mehmet KARAGÖZ

İnönü Üniversitesi

Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

.../.../2013

BİLDİRİM

Hazırladığım tezin tamamen kendi çalışmam olduğunu ve her alıntıya kaynak gösterdiğimi taahhüt eder, tezimin kağıt ve elektronik kopyalarının İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü arşivlerinde aşağıda belirttiğim koşullarda saklanmasına izin verdiğimi onaylarım:

- Tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir

- Tezim sadece İnönü Üniversitesi yerleşkelerinden erişime açılabilir

- Tezimin 3 yıl süreyle erişime açılmasını istemiyorum. Bu sürenin sonunda uzatma için başvuruda bulunmadığım takdirde, tezimin tamamı her yerden erişime açılabilir.

... / / 2013

Ahmet Fethi DURMUŞ

ONUR SÖZÜ

“Prof.Dr. Recep GÜNEŞ ’in danışmanlığında doktora tezi olarak hazırladığım **“Değer Hükümlerinin Bağımsız Denetçilerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi: Yeminli Mali Müşavirler Üzerinde Bir Araştırma”** başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın tarafımdan yazıldığını ve yararlandığım bütün yapıtların hem metin içinde hem de kaynakçada yöntemine uygun biçimde gösterilenlerden oluştuğunu belirtir, bunu onurumla doğrularım.”

Ahmet Fethi DURMUŞ

ÖN SÖZ

Denetim, sosyal ve ekonomik düzenin sürdürülmesinde ve gelişmesinde önemli etkiye sahip bir sistemdir. Denetim özü itibari ile bireylerin belirli ilke ve kurallar doğrultusunda yapmış oldukları bir faaliyettir ve bu nedenle bireyin öznel yargısının etkisi denetim faaliyetinin her aşamasında görülmektedir. Bireylerin yargıları sahip oldukları değerlerin tutum ve davranışlarına yön vermesi ile oluşur.

Değerler bireyin yaşam tarzını, önceliklerini ve kişiliğini yansıtan unsurlardır. Değerler bireyde kalıtımsal olarak ve toplum içerisindeki etkileşim sürecinde oluşur ve bireyin tüm davranışlarına yön verirler.

Bu çalışmada denetim faaliyeti gerçekleştiren Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) sahip oldukları değerler ve bu değerlerin önem sıralaması belirlenerek bu değerlerin etkisinin denetim sürecinde nasıl ortaya çıktığı araştırılmıştır.

Bu çalışmanın tamamlanmasında bana bütün akademik yaşantım ve tez yazım sürecimde yol gösteren değerli hocam Prof.Dr. Recep GÜNEŞ'e teşekkürlerimi sunarım. Ayrıca tezimin kavramsal çerçevesini oluşturan kültür ve değerler boyutunda bana değerli vaktini ayıran ve yol gösteren sosyoloji bölümü öğretim üyesi Yrd.Doç.Dr. Ersan ERSOY'a, istatistiksel uygulamalarda beni yönlendiren hocalarım Prof.Dr. Özkan TÜTÜNCÜ ve Yrd.Doç.Dr. Mevlüt TÜRK ve Yrd. Doç.Dr. Mustafa YÜCEL'e katkılarından dolayı teşekkür ederim. Tezin uygulama bölümünü oluşturan anketimin uygulanabilmesi noktasında desteğini esirgemeyen TÜRMOB Genel başkanı Nail SANLI, TÜRMOB disiplin kurulu üyesi M. Bahadır ALTAŞ, Yeminli Mali Müşavirler Oda başkanları ve oda personellerine ve anketi yanıtlayan tüm Yeminli Mali Müşavirlere teşekkür ederim.

Tez sürecinde eleştirileri ve yönlendirmeleri ile yol gösteren tez jüri üyeleri değerli hocalarım Doç.Dr. Fikret OTLU, Yrd. Doç.Dr. Nihat AKBIYIK, Yrd. Doç.Dr. Yusuf Cahit ÇUKACI, Yrd. Doç.Dr. Özcan DEMİR ve Yrd. Doç.Dr. İbrahim AKSU'ya teşekkür ederim.

Son olarak sevgili eşim Kübra DURMUŞ'a sabır ve katkılarından dolayı teşekkür ederim.

Bu çalışmaya 2011/5 nolu proje kapsamında maddi yönden destek veren, İnönü Üniversitesi Bilimsel Araştırma Projeleri Koordinasyon Birimine teşekkür ederim.

ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER

Her toplum kendine özgü değer ve normlar oluşturmuştur. Bireyler doğduğu toplumun birer üyesi olarak diğer üyelerle etkileşimleri sürecinde bu değer ve normları kazanırlar. Birey değerlerin bir kısmını genetik olarak aileden kazanırken geri kalanı da toplum içerisinde eğitim, iş ve sosyal yaşamındaki etkileşim sürecinde kazanır. Denetçi, birey olarak yaşadığı toplumun değerlerini ve normlarını toplumsal gruplarla etkileşimi sürecinde edinerek bu değerlerin etkisini denetim sürecinin her aşamasındaki tutum ve davranışlarında gösterir.

İşletmelere ait mali tablolardaki bilgilerin doğruluk ve güvenilirliği, bu bilgileri çeşitli amaçlarla kullanacak olan tüm ilgili çıkar grupları için son derece önem taşımaktadır. Çıkar gruplarının bilgiye doğrudan ulaşamaması ve güvenilir bilgiye ulaşmadaki diğer zorluklar, bilgilerin güvenilirlik düzeyinin araştırılması ve onaylanmasını gerektirmektedir. Bağımsız denetim, mali tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını ve mali tablolardaki bilgilerin gerçeği doğru ve dürüst olarak yansıtıp yansıtmadığını araştıran ve sonuçları raporlayan bir sistem olarak ortaya çıkmıştır. Sistemin etkin ve güvenilir olabilmesi ise, denetim hizmetinin kalitesine bağlıdır. Kaliteli bir denetim hizmeti ancak denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçilerin yeterli teknik bilgi ve donanıma sahip olması, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına ve diğer yasal yükümlülüklerle uygun denetim yapması ve meslek ahlak kurallarına uygun davranış sergilemesi ile mümkündür.

Denetim kalitesi denetlenen firmanın muhasebe sistemindeki maddi hataların, yanlışlıkların, eksikliklerin veya düzensizliklerin ortaya çıkarılması ve gerçeğe uygun bir şekilde raporlanması olarak tanımlanır. Kaliteli bir denetim faaliyeti için her ne kadar Genel Kabul Görmüş Denetim standartlarına, meslek ahlak ilkelerine ve diğer yasal yükümlülüklerle uygun hareket etmek zorunluluğu olsa da denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçinin denetim sürecinin her aşamasındaki öznel yargısı denetim kalitesinin derecesini belirleyecek en önemli unsurdur. Özellikle belirlenen meslek ahlak ilkelerinin uygulanmasında da denetçi sahip olduğu değer yargılarını kullanacak ve meslek ahlak ilkelerinin uygulanması sürecinin önemini bu

değer yargılarına göre ortaya koyacaktır. Çünkü denetçi denetim sürecinin her aşamasında sahip olduğu kültür ve değerlerle şekillenen tutum ve davranışlar sergileyecek ve sergilediği bu davranışlar sonucu elde ettiği bilgi ve belgelerle oluşturduğu yargısını denetim sonucu oluşturacağı raporunda açıklayacaktır.

Bu çalışmanın amacı, denetçinin gerek kalıtımsal olarak aktarılan gerekse yaşadığı toplum ve çevreden kazandığı değer hükümleri hiyerarşisinin tespit edilmesi ve değer hükümlerinin denetim sürecindeki tutum ve davranışlarına etkisinin incelenmesi olarak belirlenmiştir. Çalışma sonucunda YMM'lerin değer hükümleri hiyerarşisinde ilk üç sırada olan değerlerin ahlaki değer hükümleri siyasi ve sosyal değer hükümleri olduğu tespit edilmiştir. Değer hükümlerinin denetim sürecindeki davranışlarına etkisinin istatistikî olarak $p < 0,01$ ve $p < 0,05$ düzeylerinde anlamlı olmadığı, değer hükümlerinin denetim sürecinde denetçinin davranışlarına etkisinin sınırlı olduğu tespit edilmiştir. Ancak ahlaki değer hükümlerini değerler hiyerarşilerinin en üst sırasında gören YMM'lerin büyük çoğunluğunun denetim sürecindeki tutum ve davranışlarda genel olarak ahlaki davranışlara uygun hareket ettikleri tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler: Kültür, değerler, denetçi, denetim, denetim süreci.

ABSTRACT AND KEYWORDS

Every society has formed its own unique values and norms. Individuals gain values and norms in the process of interaction with other members of the community which they were born in. Individual gain some of the values from his/her family and others as a part of the social interaction in the process of education, business and social life. The auditor as an individual gains values and norms of the society in the process of the interaction of social groups and shows the effects of these values at attitudes and behaviors in auditing process.

The accuracy and reliability of information in the financial statements of businesses is extremely important for interest groups who will use them for various purposes. Failing to reach information and other challenges to reach reliable information it is necessary to investigate and approve the reliability of information. Independent auditing has emerged as a system that whether financial statements drawn up in accordance with Generally Accepted Accounting Principle or not and researching and reporting the true and faith view of informations in financial statements. The effectiveness and reliability of system depend on the quality of audit services. A qualified auditing service is possible only the auditors have adequate technical information and qualification, make an audit according to Generally Accepted Auditing Standards and other legal obligations and to exhibit behaviours which are proper with professional moral principles.

The quality of audition, defined as to expose and to report realistically, error in facts in accounting system, faults, deficiencies, or irregularities of the audited company's. Although an auditor has to obey Generally Accepted Accounting Principles, professional moral principles, and other legal obligations for a qualified auditing activities, the subjective judgment of auditor in auditing process the most important factor which will determine the auditing quality. Especially in the application of determined professional moral principles, auditor will use his/her own judgment values, and will present the importance of professional moral principles process up on to these values. Since the auditor will display attitudes and behaviors which are shaped by own culture and values in each stages, and with the help of information which are gained by these behaviors and with the documents he/she will explain own values in a report.

The purpose of this study is to determine both auditor's values as well as transmitted hereditarily and with society and the environment and also determining the effects of these values in audit process. As a result Certified Public Accountants (CPS) first three values in the hierarchy of the provisions are moral, political and social values. The behavior of the audit process, the effect of the value-judgment of the statistical value of $p < 0.01$ and $p < 0.05$ levels was not significant, the value was found to be limited to the effect of the value-judgment of the behavior of the auditor during the audit process. However, the Certified Public Accountants' (CPS) moral worth seeing at the top of hierarchies of values, attitudes, and behavior, in the process of auditing the vast majority of attested generally act in accordance with ethical behaviors have been identified.

Key Words: Culture, Values, Auditing, Auditor, Audit process.

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY	Hata! Yer işareti tanımlanmamış.
BİLDİRİM	i
ÖN SÖZ.....	iv
ÖZET VE ANAHTAR KELİMELER	v
ABSTRACT AND KEYWORDS	vii
İÇİNDEKİLER	ix
TABLolar LİSTESİ.....	xiii
ŞEKİLLER LİSTESİ.....	xv
KISALTMALAR	xvi
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA HAKKINDA BİLGİLER

1.1. Araştırmanın Konusu	4
1.2. Araştırmanın Amacı	6
1.3. Araştırmanın Metodolojisi	6
1.4. Literatür.....	8
1.4.1. Geert Hofstede'nin Kültürel Değerler Ölçeği.....	10
1.4.2. Rokeach Değerler Ölçeği	16
1.4.3. Schwartz Evrensel Değerler Ölçeği	19
1.4.4. Erol Güngör'ün Değerler Ölçeği	23

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kültür	29
2.1.1. Kültür Tanımları.....	29
2.1.2. Kültürün Temel Özellikleri.....	31

2.1.3. Genel Kültür, Alt Kültür ve Karşıt Kültür Kavramları	33
2.1.4. Kültür Öğeleri	34
2.1.4.1. Maddi Kültür Öğeleri	36
2.1.4.2. Manevi Kültür Öğeleri	36
2.1.5. Kültür ve Değerler	39
2.1.6. Kültür Değişmeleri.....	42
2.2. Değerler	43
2.2.1. Değer Kavramının Tanımı	44
2.2.2. Değerlerin Kazanılması Süreci	47
2.2.2.1. Bireysel Açından Değerlerin Oluşum Süreci	48
2.2.2.2. Toplumsal Faktörlerin Değerlerin Kazanılmasındaki Rolü ...	49
2.2.3. Değerler ve Değerler Sisteminin Özellikleri	51
2.2.3.1. Değerler Hiyerarşisi	54
2.2.3.2. Değer Değişmesi	55
2.2.3.3. Değer çatışması.....	56
2.2.3.4. Değerlerin İşlevleri.....	57
2.3. Tutumlar	59
2.3.1. Tutum Kavramının Tanımı.....	59
2.3.2. Tutumların Boyutları ve Özellikleri.....	61
2.3.2.1. Tutumların Boyutları	61
2.3.2.2. Tutumların Özellikleri.....	64
2.3.3. Tutumların İşlevleri	65
2.3.4. Tutumların Değişmesi.....	66
2.4. Değer, Tutum ve Davranış İlişkisi	68

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM SÜRECİNDEKİ ROLÜ

3.1. Denetim	74
3.1.1. Denetim Kavramının Tanımı	76
3.1.2. Denetim Kavramının Unsurları ve Özellikleri	78
3.1.3. Denetim Türleri.....	79
3.1.3.1. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri.....	80
3.1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi)	80
3.1.3.1.2. Uygunluk Denetimi.....	81
3.1.3.1.3. Faaliyet Denetimi	82
3.1.3.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri	82
3.1.3.2.1. İç Denetim.....	82
3.1.3.2.2. Kamu Denetimi	84
3.1.3.2.3. Bağımsız Denetim	84
3.1.3.2.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı ve Önemi	85
3.1.3.2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları	87
3.1.3.2.3.3. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler.....	88
3.1.3.2.3.4. Bağımsız Denetimde Meslek Ahlak İlkeleri	90
3.2. Denetçi Kavramı.....	94
3.2.1. Denetçinin Tanımı ve Türleri.....	94
3.2.1.1. Bağımsız Denetçiler.....	95
3.2.1.1.1. Tanımı ve Görevleri.....	95
3.2.1.1.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları	97
3.2.1.2. İç Denetçiler	99
3.2.1.3. Kamu Denetçileri	100

3.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları.....	100
3.3.1. Genel Standartlar	101
3.3.2. Çalışma Alanı Standartları	104
3.3.3. Raporlama Standartları	106
3.4. Denetim Süreci ve Değer Hükümleri İlişkisi	109
3.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Aşaması İle Değer Hükümleri İlişkisi	113
3.4.2. Denetim Planlaması Aşaması ve Değer Hükümleri ilişkisi	116
3.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi Aşaması ve Değer Hükümleri İlişkisi.....	120
3.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması Aşaması ve Değer Hükümleri İlişkisi	123
3.5.Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı.....	126

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BULGULARININ ANALİZİ

4.1. Araştırmanın Kapsamı	133
4.2. Araştırmanın Hipotezi	133
4.3.Demografik Özellikler İle İlgili Bulguların Analizi	133
4.4.Değerler Hiyerarşisi ve Değerlerin Özellikleri ile İlgili Bulguların Analizi	141
4.5. Meslek Ahlak İlkeleri İle İlgili Bulguların Analizi	153
4.6.Değer Hükümlerinin YMM'lerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışına Etkisi.....	173

BEŞİNCİ BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

KAYNAKÇA	217
EK 1: Anket Formu	236

TABLolar LİSTESİ

Tablo 1: Rokeach'ın Değer Sınıflaması.....	17
Tablo 2: Muhasebe Denetiminin Tarihi Gelişimi	75
Tablo 3: YMM'lerin Değer Hükümleri Hiyerarşisi	141
Tablo 4: Cinsiyete Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Algılamalarının Önem Sıralamasının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)	144
Tablo 5: Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA).....	146
Tablo 6: En Çok Denetim Faaliyeti Gerçekleştirdikleri Bölgelere Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA)	148
Tablo 7: YMM'lerin Değerlerin Özellikleri İle İlgili Düşünceleri	149
Tablo 8: YMM'lerin Değerlerin Kazanılması İle İlgili Düşünceleri	150
Tablo 9: YMM'lerin Değerlere Bağlılık Konusundaki Düşünceleri	151
Tablo 10: YMM'lerin Sahip Oldukları Değerlerin Değişmesi Hakkındaki Düşünceleri	152
Tablo 11: YMM'lerin Değer Çatışması İle İlgili Düşünceleri.....	152
Tablo 12 : YMM'lerin Meslek Ahlak İlkelerinin Önem Düzeyine Göre Sıralanması	154
Tablo 13: Cinsiyete Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamasının Karşılaştırılması (Bağımsız Örneklem T Testi)	156
Tablo 14: Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (Tek Yönlü Varyans Analizi)	157
Tablo 15: Denetim Faaliyet Bölgelerine Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (Tek Yönlü Varyans Analizi)	159
Tablo 16: YMM'lerin Bağımsızlık İlkesi İle İlgili Düşünceleri	161
Tablo 17: YMM'lerin Doğruluk ve Dürüstlük İlkesi İle İlgili Düşünceleri	165
Tablo 18: YMM'lerin Tarafsızlık İlkesi İle İlgili Düşünceleri	166
Tablo 19: YMM'lerin Gizlilik İlkesi İle İlgili Düşünceleri	167
Tablo 20: YMM'lerin Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi İle İlgili Düşünceleri	168

Tablo 21: YMM'lerin Profesyonel Davranış İlkesi İle İlgili Düşünceleri.....	169
Tablo 22: Değer Hükümleri ile Meslek Ahlak İlkeleri Arasındaki Korelesyon Matrisi	171
Tablo 23: D1 Grubu Davranışların Analizi.....	173
Tablo 24: Değer Hükümleri ile D1 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	175
Tablo 25: Ahlaki Değerler İle D1 Grubu Davranışların Karşılaştırılması.....	176
Tablo 26: D2 grubu Davranışların Analizi	178
Tablo 27: Değer Hükümleri ile D2 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	179
Tablo 28: Ahlaki Değerler İle D2 Grubu Davranışların Karşılaştırılması.....	180
Tablo 29: D3 Grubu Davranışların Analizi.....	181
Tablo 30: Değer Hükümleri ile D3 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	182
Tablo 31: Ahlaki Değerler ile D3 Grubu Davranışların Karşılaştırılması	183
Tablo 32: D4 Grubu Davranışların Analizi.....	184
Tablo 33:Değer Hükümleri ile D4 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	186
Tablo 34: Ahlaki Değerler İle D4 Grubu Davranışların Karşılaştırılması.....	187
Tablo 35: D5 Grubu Davranışların Analizi.....	189
Tablo 36: Değer Hükümleri ile D5 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	193
Tablo 37: Ahlaki Değerler İle D5 Grubu Davranışların Karşılaştırılması.....	195
Tablo 38: D6.1 Davranışının Analizi	202
Tablo 39: D6.2 Grubu Davranışların Analizi.....	203
Tablo 40: Değer Hükümleri ile D6 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi	205
Tablo 41: Ahlaki Değerler İle D6 Grubu Davranışların Karşılaştırılması.....	206

ŞEKİLLER LİSTESİ

Şekil 1: Schwartz Değer Teorisi'ndeki Ana Değer Grupları	21
Şekil 2: Kültürün Temel Öğeleri	35
Şekil 3: Tutumun Oluşma Süreci	62
Şekil 4: Denetim Tanımındaki Süreç	79
Şekil 5: Bir Mali Tablo Denetiminin Başlıca Özellikleri.....	81
Şekil 6: Denetim Süreci	112
Şekil 7: Risk Değerlendirme Aşaması	129
Şekil 8: Riske Karşılık Verme Aşaması.....	130
Şekil 9: Raporlama Aşaması	131
Şekil 10: YMM'lerin Yaş Dağılımı	134
Şekil 11: YMM'lerin Cinsiyet Dağılımı	135
Şekil 12: YMM'lerin Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizi.....	136
Şekil 13: YMM'lerin Eğitim Düzeyi Verileri	137
Şekil 14: YMM'lerin Mesleki Deneyiminin Analizi	137
Şekil 15: YMM'lerin Bağlı Oldukları YMM Odalarının Dağılımı	138
Şekil 16: YMM'lerin En Çok Denetim Faaliyeti Gerçekleştirdikleri Bölgelerin Analizi	139
Şekil 17: YMM'lerin İş Yerlerinin Bölgesel Dağılımı	140

KISALTMALAR

ABD	:	Amerika Birleşik Devletleri
BDDK	:	Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu
EPDK	:	Enerji Piyasası Düzenleme Kurulu
GKGDS	:	Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları
IAESB	:	International Accounting standart Board
IAS	:	Uluslar arası Denetim Standartları
IFAC	:	International Federation of Accountants
KGK	:	Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu
KOBİ	:	Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmeler
SDÖ	:	Schwartz Değerler Ölçeği
SMMM	:	Serbest Muhasebeci Mali Müşavir
SOX	:	Sarbanes Oxley Kanunu
SPK	:	Sermaye Piyasası Kurulu
TTK	:	Türk Ticaret Kanunu
TÜDESK	:	Türkiye Denetim Standartları Kurulu
TÜRMOB	:	Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği
UDS	:	Uluslar arası Denetim Standartları
UFRS	:	Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları
YMM	:	Yeminli Mali Müşavir
YMMO	:	Yeminli Mali Müşavir Odaları.

GİRİŞ

Küreselleşme olgusu ile birlikte işletmelerin büyümesi, faaliyetlerinin çeşitlenmesi ve karmaşıklaşması, uluslararasılaşması vb. nedenler işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan bütün bilgilerin önem derecesinin artmasına yol açmıştır. Büyüyen işletmelerin faaliyet sonuçlarını ve finansal yapısını yansıtan bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği ulusal ve uluslararası alanda ilgili tüm çıkar grupları için son derece önemli bir hal aldığı gibi ülke ekonomilerinin gelişmesinde ve anlaşılmasında da son derece önem arz etmektedir.

Bağımsız denetim finansal bilgilerin güvenilir olup olmadıklarını objektif olarak belirleyen ve bunu raporlayan bir sistemdir. Bu sistem bilgi sunanlar ile bilgiyi kullananlar arasında oluşabilecek çıkar çatışmalarını önleyerek bilgilerin doğruluk ve güvenilirlik düzeyini azaltacak unsurları tespit etmeyi amaçlamaktadır. Bağımsız denetimin önemi, mali tablolara güvenilirlik kazandırmasından gelmektedir. Bu önem şeffaf finansal tabloların oluşturulması ve finansal bilgi kullanıcılarının bu tablolara güveninin sağlanması şeklinde Türkiye ve Dünyada her geçen gün artış göstermektedir. Finansal tablolardaki bilgilerin açık, anlaşılabilir, amaca uygun, güvenilir, karşılaştırılabilir, önemli, tam ve zamanlı olması gerekir. Bu niteliklere uygun finansal tabloların üretilmesi ise tüm dünyada raporlama ve denetim standartlarında birliğin sağlanması ile mümkün olabilir.

2000’li yıllarda yaşanan büyük denetim skandalları bağımsız denetimin etkinliği ve kalitesini tartışmaya açmıştır. Bu nedenle dünya çapında çeşitli organizasyonlar kurularak bağımsız denetimin standart bir kalitede yapılması amaçlanmıştır. Ancak bu organizasyonlardan en önemlisi olan Uluslararası Muhasebe Federasyonu (IFAC) hazırlamış olduğu Uluslararası Denetim Standartlarının (IAS) uygulanmasında zorluklarla karşılaşıldığını, standartların adaptasyonu sürecinde bazı ülkelerde karşılaşılan uygulama zorluklarının ülkeler arası kültür farklılıklarının dikkate alınmamasından kaynaklandığı tespit etmiştir.

Bağımsız denetim özelliği bakımından kurallara uyma ve mesleki yargının birlikte kullanılmasını gerektirecek bir faaliyettir. Yukarıda bahsedilen organizasyonların belirttiği kurallar denetçinin denetim faaliyetini gerçekleştirirken temel alması gereken yasalar, standartlar ve uygulamaları içerir. Diğer taraftan denetim faaliyetinin en önemli boyutu ise faaliyeti gerçekleştiren denetçinin sahip

olduğu değerlerden oluşan mesleki yargısıdır. Çünkü denetçi denetim sürecinin her aşamasında öznel ve bağımsız yargısını kullanacaktır.

Denetçinin bağımsız yargısı, mesleki bilgi ve tecrübesinin yanı sıra kültür ve değerlerinin etkisiyle şekillenir. Kültür ve değerler karşılıklı ilişki içerisinde olan kavramlardır. Kültür değerlerin oluşumunu etkiler ve değerlere şekil verir. Değerler ise kültür içerisinde gelişip değişerek kültürün değişmesine ve gelişmesine yol açarlar. Kültür grupların veya toplumların değerlerini, inançlarını ve tavırlarını belirler değerler ise, toplumun tutumlarını şekillendirerek davranış şeklini, nasıl hissettiği ve nasıl düşündüğünü anlamamıza yardımcı olur. Bireyler içinde yaşadığı grup ve toplumun değerlerini genellikle benimser ve bunları seçimlerinde birer ölçüt olarak kullanır. Değerler davranışlarımızın rehberi, hareketlerimizi, hedeflerimizi, yargılarımızı ve davranışlarımızı şekillendiren unsurlardır. Sahip olduğumuz tüm davranışlarımız değerlerle ilişkilendirilebilir. Değerlerin bireysel ve toplumsal davranışları belirlemede ve yönlendirmede oynadığı rol oldukça önemlidir. Bu nedenle hangi değerlerin bireyin temel değeri olduğu, hangi değerlerin amaç ve araç olduğu, hangi değerlerin birey ya da toplum için diğerlerine oranla daha önemli olduğu bilinmeden birey ya da toplumun değerlerini anlamak oldukça zordur.

Denetçiler gerek kalıtımsal olarak aktarılan gerekse toplum içerisindeki etkileşim sürecinde aileden, okuldan, arkadaşlardan ve mesleki çevresinden oluşturdukları değer yargılarını denetim sürecinin her aşamasında kullanırlar. Denetçi birey olarak yaşadığı kültür içerisindeki öğelerden etkilenir ve bu kültür içerisindeki değer yargıları ile değerleri büyük ölçüde şekillenir.

Değerler ile ilgili çalışmalar önceleri kültürün bir unsuru veya parçası olarak sınırlı bir şekilde gerçekleştirilmiş ancak daha sonra değerlerin görece önemi değerlerin ayrıca ölçülmesini gerektirmiştir. Bu nedenle değerler ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Değerlerin muhasebe ve denetim alanında ölçülmesi ile ilgili çalışmalar ise genellikle Hofstede- Gray kültür ve muhasebe değerleri çerçevesinde geliştirilmiştir. Daha sonra Rokeach ve Schwartz değer kuramları ile birlikte denetim alanında da değerler kullanılmaya başlanmıştır.

Çalışmamızda bağımsız denetim faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin sahip oldukları değerler hiyerarşisi ve değerlerinin özellikleri tespit edilmeye çalışılmış ve

bu değerlerin denetim s¼recindeki tutum ve davranışlarına nasıl yön verdiği araştırılmıştır.

Araştırmanın beş bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde araştırmanın konusu, amacı, metodolojisi ve Araştırma konusuna temel teşkil edecek literatür yer almaktadır. Bu bölümde kültür ve değerlerin muhasebe ve denetim alanında kullanıldığı çalışmalar analiz edilerek kültür ve değerlerin muhasebe ve denetim ile ilişkisi açıklanmaya çalışılmıştır.

Araştırmanın ikinci bölümünde, kavramsal çerçeveye yer verilmiştir. Bu kapsamda en genel kavram olarak kültür ve özellikleri tanımlanmış daha sonra denetçilerin tutum ve davranışlarına yön veren, araştırmanın asıl konusu olan değerler tüm özellikleri ile ele alınmış ve tutum ve davranışlara olan etkisi incelenmiştir. Böylelikle değerlerin denetçinin denetim s¼recindeki davranışlarına olan etkisini incelemek için değerlerin genel özellikleri ve tutum ve davranış ile ilişkisi açıklanmıştır.

Üçüncü bölümde denetim, denetim süreci ve denetçi kavramları tanımlanmış ve değerlerin denetim sürecine etkisi incelenmiştir. Bu bölümde özellikle denetçinin sahip olduğu değerlerin denetim sürecinin her aşaması ile ilişkisi ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile değer hükümleri ilişkisi incelenmiştir. Ayrıca bağımsız denetim skandalları sonucu yasaların ve kuralların yetersiz görülmesi ile bağımsız denetim düzenlemelerinde ortaya çıkan meslek ahlak ilkelerinin uygulanmasında denetçilerin bakış açıları belirlenmeye çalışılmıştır. Çünkü meslek ahlak kuralları denetçinin sahip olduğu değerlere göre uygulama olanağı bulacaktır.

Dördüncü bölüm araştırmamızın uygulama kısmını oluşturmaktadır. Bu bölümde veriler analiz edilerek bulgular değerlendirilmiş ve değer hükümlerinin YMM'lerin tutum ve davranışları üzerine etkisi sayısal verilerle değerlendirilmeye çalışılmıştır.

Beşinci bölüm genel değerlendirme ve sonuç kısmından oluşmaktadır. Bu bölümde bulgular neticesinde ortaya çıkan sonuçlar ve bu sonuçların yorumlanmasından ortaya çıkan değerlendirmeler yer almıştır.

BİRİNCİ BÖLÜM

ARAŞTIRMA HAKKINDA BİLGİLER

1.1.Araştırmanın Konusu

Bu araştırmada her geçen gün önemi artan denetim ve denetçi kavramları, kültür ve değerler boyutu açısından incelenmektedir. Bu amaçla araştırmanın konusunu bağımsız denetçilerin¹ gerek kalıtım ile kazanılan gerekse toplum içerisinde yaşayarak sahip oldukları kültüre ait değer hükümlerinin tespit edilmesi, bu değer hükümlerinin hiyerarşilerinin belirlenmesi ve bağımsız denetçilerin değer hükümlerinin denetim sürecindeki faaliyetleri süresince oluşan tutum ve davranışlarına etkisini araştırmak olarak belirledik.

Herhangi bir toplumsal yapının analiz edilebilmesi için, o toplumsal yapıdaki kurumların, süreçlerin ve rollerin bilinmesi gerekir. Bu kurum, süreç ve rollerin sosyal aktörler tarafından anlamlandırılmaları da bilindiği gibi değerler aracılığıyla mümkün olabilmektedir. Bu nedenledir ki, herhangi bir toplum ya da grubun yapısının analizine katkıda bulunacak en önemli unsur, o toplumun ya da grubun sahip olduğu değer yargılarının tespiti olacaktır. Böylece, o toplumun ya da grubun yapı ve işlevlerine ilişkin ileriye yönelik projeksiyonların yapılabilmesi de mümkün olabilecektir (Özensel, 2003: 222). Değer araştırmalarının sosyolojik önemi de özellikle bu noktadan kaynaklanmaktadır

Kültürel açıdan değerler, toplumun nasıl davrandığını, nasıl hissettiğini ve düşündüğünü anlamamıza yardım eden ilkelerdir. Bir kişi ya da toplum için yararı olan her şey bir değer olarak düşünülür. Değerler, organize deneyimler ve doğrudan davranışlar tarafından geniş bir şekilde sınıflandırılmış arzulara olan inançlardır (Epstein, 1989: 4) Değerler, bireyin düşünce, tutum, davranış ve yapıtlarında birer

¹ Bu araştırmada bağımsız denetçi kavramı Yeminli Mali Müşavirleri tanımlamaktadır. 3568 sayılı yasada YMM'lik mesleğinin konusu 2. Maddenin b ve c fıkralarında denetim yapmak, mali tablo ve beyannamelerle ilgili konularda yazılı görüş vermek, rapor ve benzerlerini düzenlemek ve tasdik işlemi yapmak olarak belirtilmiştir. 660 sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname'nin 2. maddesinde bağımsız denetçi; "bağımsız denetim yapmak üzere, 3568 sayılı Kanuna göre yeminli mali müşavir ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler" şeklinde tanımlanmıştır. Son olarak 26.12.2012 tarihli bağımsız denetim yönetmeliğinde Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişiler olarak tanımlanmıştır.

ölçüt olarak ortaya çıkar ve toplumsal bütünselliğin ayrılmaz bir ögesini oluşturur. Bir toplumun yaşamında, her şey değerlere göre algılanır ve diğerleriyle karşılaştırılır. Bireyler, içinde yaşadıkları grup, toplum ve kültür değerlerini genellikle benimseyerek, bunları muhakeme ve seçimlerinde birer ölçüt olarak kullanırlar. Böylece daha iyi, daha doğru, daha uygun, daha güzel, daha önemli ve daha adil gibi genel yargılara varma olanağını bulurlar (Dilmaç ve diğerleri, 2008, 71). Bireysel tutum ve davranışlar büyük ölçüde ahlaksal ve dinsel değerlerle, örf ve adetlerin içerdiği değerlerin etkisi altında kalırlar.

Değerler kavramı, idealleri ve bireyin yaşamında önem verdiği unsurları anlatmaktadır. Değerler, bütün yaşantımızı ve tutumlarımızı, ilkelerimizi ve kişilikten kaynaklanan değerli kabul edilen tüm unsurları etkilemektedir. Ayrıca değerler dünyaya bakış açılarımız ile bütünleşerek önceliklerimizi belirlemekte ve kültürün ya da sosyal sistemin bir ürünü olarak kabul edilmektedir. Kültür, bireylerin davranışlarını onlara aşıladığı ve öğrettiği değerler aracılığıyla etkilemektedir (Yılmaz, 2008: 71-72). Bir grup insanın kültürü dendiği zaman genellikle o grupta yer alan insanların paylaştıkları değerler ve inançlar anlaşılır (Klamer, 1996: 13). İnsanların veya nesnelere iyi ya da kötü algılanması ortak insan davranışları tarafından belirlenir ve değerlerin bu ortak ilişkideki rolü seçenekleri ve kararları tayin etmesidir. Hayat bazen zorunlu olarak seçim yapmayı gerektiren anlarla doludur ve değerler bu seçimleri belirleyen en önemli enstrümanlardır (Kilby, 1984: 76). Bu bakımdan YMM'lerin toplumun ekonomik yaşamında önemli bir konuma sahip olmaları ve denetim faaliyeti sırasında ve sonucunda verdikleri kararlarla ve yaptıkları seçimlerle önemli bir kesimi etkileyebilecek olmaları onların değer hükümlerinin araştırılmasını önemli kılmaktadır.

ABD ve tüm dünyada yankı uyandıran Enron, Anderson Worldwide, Adelphia Communications, Bristol- Myers Squibb, CMS Energy, Merrill Lynch, Xerox gibi şirket ve muhasebe skandallarından sonra yasaların her zaman her yerde tek başına yeterli olmadığı, dolayısıyla da değerlerin muhasebede ve denetimde gerekliliği tartışılmaya başlanmıştır. Kamuoyunun güvenini tekrar temin etmek ve bağımsız denetimle ilgili kuralları yeniden düzenlemek üzere ABD'de 30 Haziran 2002 tarihinde Sarbanes Oxley Kanunu (SOX) kabul edilmiştir. SOX ile şirketlerdeki kurumsal yönetimin güçlendirilmesi, kurumsal yönetime etki eden unsurlar ile şirket

ilişkilerinin yeniden tanımlaması, söz konusu ilişkilerde şeffaflığın sağlanması, kamuoyunun daha iyi ve güvenilir bir biçimde bilgilendirilmesi, denetçi bağımsızlığının sağlanması, denetimin etkinleştirilmesi ve denetlenmesi ile iç kontrol sisteminin etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir (Yavuz, 2011: 149). Finansal skandallar, muhasebe ve denetim mesleğinin uygulanmasında yaşanan eksiklik ve yanlışlıkları ortaya çıkarmıştır. Bu nedenle yasaların tek başlarına yeterli olmadığı toplumsal yaşama yön veren ahlaki değerlerle desteklenmesi gerekliliği açıktır. Bağımsız denetçilerinde denetim faaliyetlerinde, mevcut yasal düzenlemeler yanında sahip oldukları değer yargıları, özgür seçim hakları ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunun 2005 yılında ve buna paralel olarak Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliğinin (TÜRMOB) 2007 yılında yayınladığı muhasebe meslek mensupları için etik ilkelere uygun denetim faaliyeti gerçekleştirmeleri gerekmektedir.

1.2. Araştırmanın Amacı

Değerler üzerine araştırma yapmanın başlıca amaçlarından biri, insanlar da var olan değer yönelimlerini belirlemek, bu yönelimlerin onların tutum, davranış, toplumsal deneyim ve rolleriyle ilgili etkileşimlerini ortaya çıkarmaktır (Dilmaç ve diğerleri, 2008:70). Bu nedenle değerler üzerine yapılacak araştırmalar hem bireylerin hem de toplumların ve kültürlerin anlaşılması açısından önemlidir. Bu araştırmamızın amacı YMM'lerin sahip oldukları değer hükümlerini belirleyerek bu değer hükümlerinin hiyerarşisini oluşturmak ve daha sonra bu değer hükümlerinin denetim sürecindeki faaliyetlerine olan etkisini incelemektir. Denetim, finansal beyanların hile ya da hatayla yanlış olup olmadığını anlamaya yönelik makul güvenceyi elde etmek üzere planlanan ve gerçekleştirilen faaliyetlerden oluşur. Bu faaliyetleri gerçekleştiren insanların faaliyet süreçlerinde değerlerinden ne kadar etkilendiğini belirlemek araştırmamızın amacını oluşturmaktadır.

1.3.Araştırmanın Metodolojisi

Kültür çok karışık ve dinamik bir yapıya sahiptir. Bu nedenle kültürün güvenilirlik ve geçerlilik problemleri onun ölçümünü oldukça zorlu kılmaktadır (Hofstede ve diğerleri, 2002: 41). Sosyal/ kültürel olayların ölçülüp sayıya vurulması ya da matematik denklemler biçiminde yazılması konusunda karşıt iki görüş vardır. Klasik çağlardan, özellikle, eski Yunan felsefesinden bu yana süregelen yaygın

yoruma göre sosyal olaylar (değerler, tutumlar ve davranışlar) ölçüye elverişli değildir. Sayısal bir kesinlik, gereklilik ve düzenlilik göstermeyen olgular ancak nitel veya sözlü olarak incelenebilir. Geleneksel fen bilimi- toplum bilimi ya da doğa bilimi-beşeri bilim ayrımının kökleri bu görüşe dayanır. Skolâstik ve klasik görüşe karşı yerine göre, “pozitivizm”, “akılcılık” ya da “bilimcilik” olarak değerlendirilen şu karşı görüş ortaya atılmıştır: Herhangi bir olayı ölçebiliyor ve ölçülerimizi sayı ile dile getirebiliyorsak; o olayı gerçekten bildiğimizi söyleyebiliriz. Gerisi belki metafizik, etik veya felsefe olabilir; fakat geçerli ve güvenilir bilgi, yani bilim olmaz (Güvenç, 2000c:107).

Değerlerin ampirik yöntemlerle incelenmesi eğiliminin doğduğu zamandan günümüze değin, pek çok araştırmacı, insan yaşamına ilişkin değerleri tanımlama ve sınıflandırma çabası içinde olmuştur. Örneğin, Drawing ve Spranger (1921), Allport ve Vernon (1931), “ Politik, ekonomik, sosyal, kuramsal, dini ve estetik değerler” olmak üzere altı ayrı tipte değer olduğunu öne sürmüşlerdir. Bu yüzyılın başında değerleri farklı isimler altında sınıflamaya çalışan araştırmacılara karşın günümüzde daha önce ayrı ayrı tanımlanan değerlerin tümünü içeren farklı ölçekler geliştirilmektedir. Bunlardan en önemlisi de Schwartz tarafından geliştirilen “ Schwartz Değerler Ölçeği” dir (Akt. Atay, 2003: 88).

Araştırmamızda değerler konusundaki çalışmalara öncülük eden Rokeach’ın değer ölçeğini geliştiren Schwartz’dan etkilenen ve evrensel değer sınıflamasına sadık kalarak bu sınıflamayı geliştiren ve bunu Türk insanının değerlerine uyarlayarak bir değerler ölçeği geliştiren Erol Güngör’ün değer ölçeği kullanılmıştır.

Araştırmanın teorik kısmı literatür taraması sonucu elde edilen kitap, veri tabanlarında elde edilen makaleler ve ilgili mevzuatların yer aldığı kanunlar incelenerek oluşturulmuştur. Araştırmanın uygulama kısmı için anket yöntemi kullanılmıştır. Araştırmada kullanılan anket de;

Bölüm-A (A grubu Sorular): YMM’lerin demografik özelliklerini belirlemeyi amaçlayan sekiz temel sorudan oluşmaktadır.

Bölüm-B (B Grubu Sorular): Güngör’ün değer ölçeğinin yer aldığı 14 ifadeden oluşan bir soru ve değerlerle ilgili altı temel sorudan oluşmaktadır.

Bölüm-C (C Grubu Sorular): Meslek ahlak ilkelerinin önem düzeyinin sorgulandığı bir sıralama sorusu ve 19 ifadenin yer aldığı bir kontrol sorusundan oluşmaktadır.

Bölüm- D (D Grubu Sorular): Denetim Sürecine yönelik altı temel soru ve bunların içerisindeki yirmi beş alt sorudan oluşmaktadır. Soruların tamamı çalışmanın sonunda ek olarak verilecektir.

Anketin hazırlanmasında, Güngör'ün değer ölçeğinden, Güngör (2010), Ersoy (2006), Kaval (2008), Güredin (2010), Kenarda (2005), çalışmalarından faydalanılmıştır. Araştırmada elde edilen veriler lisanslı SPSS 19 paket programı ile analize tabi tutulmuştur. Yapılacak bazı analizler; güvenilirlik analizi, frekans analizi, T Testi, ANOVA (Tek Yönlü Varyans Analizi), korelasyon analizi olarak belirlenmiştir.

1.4.Literatür

Küresel anlamda denetim uygulamalarının uyumlaştırılma çabaları bu güne kadar sınırlı bir başarı yakalayabilmiştir. Her bir ülkenin kendine özgü kültürel ve çevresel faktörlerinin denetim uyumlaştırılma çalışmalarında birer bariyer oluşturduğu görülmektedir. Bundan dolayı bu kültürel ve çevresel faktörler ile denetim özellikleri arasında iyi derecede bir ilişki kurulması gerekmektedir.

Birçok çalışma kültürel çeşitliliğin ulusal ve uluslar arası sınırlar içerisindeki muhasebe uygulamalarını etkilediğini göstermiştir. Muhasebe faaliyet gösterdiği çevre tarafından şekillendirilir. Bir başka deyişle muhasebenin farklı desenleri toplumsal değerler, din, politik sistem ve tarihsel arka plan gibi çeşitli kültürel faktörlerin etkisiyle oluşur. Kültür insan davranışları ve sosyal değerlerin oluşumunda çok güçlü bir etkiye sahiptir ve kültürün muhasebe uygulamalarındaki etkisi asla küçümsenemez (Askary ve diğerleri, 2008:145).

Kültür, toplum tarafından paylaşılan değerleri ve davranışları kapsayan bir olgudur. Kültürel değişkenler ülkenin yasal sisteminin ve diğer kurumsal düzenlemelerinin temelidir. Kültür yıllardır psikoloji, antropoloji ve sosyoloji literatürünün de toplumsal sistemlerdeki farklılıkları açıklamak için kullanılmakta; son 30 yılda muhasebe ve finansal raporlama sistemlerindeki uluslararası farklılıkları açıklamak için de kullanılmaktadır. Denetim alanında henüz çok fazla kullanılmayan kültür ve değerler kavramı özellikle yasalarla kontrol edilmek istenmesine rağmen

denetim uygulamalarında karşılaşılan sorunların çözülememesinden dolayı uygulayıcıların sahip olduğu kültür ve değerlerin araştırılmasının öneminden dolayı son yıllarda inceleme konusu yapılmaya başlanmıştır.

Wood (1996) çalışmasında kültür ve çevresel faktörler ile denetim arasındaki ilişkiyi ampirik olarak test etmiştir. Sonuçlar küresel denetim özelliklerinin kültür ve çevresel faktörlerle ilişkili olduğunu göstermiştir. Buna ilaveten ülkedeki yasal sistemin, eğitim düzeyinin ve ekonomik zenginliğin o ülkenin denetim ortamının en etkili belirleyicileri olduğunu ortaya çıkarmıştır.

Haniffa (2006: 684) çalışmasında kültürün Malezya'daki muhasebe ve denetim uygulamalarına etkisini inceleyen çalışmaların analizini yapmıştır. İncelenen çalışmalarda politik ve sosyo- ekonomik değişmelerin meslek üzerinde mikro düzeyde etkili olduğu gözlenmiştir. Özellikle bu etki raporlamada ve risk değerlemede denetçi-müşteri ilişkileri ve devlet mekanizmalarının rolü şeklinde kendini göstermiştir.

Denetim kavramı ise son yıllarda kültürel ve etnografik çalışmalarda yükselen bir trendde yüzünü göstermeye başlamıştır. Profesyonel etnografik gerek denetimin geleneksel ticarete olan etkisini gerekse dünyadaki ortak araştırmalar sonucu bulunan olaylara olan etkisini incelemeye başlamışlardır (Harper, 2000: 21).

Kültürün en önemli unsurlarından biri olan değerler, bireyin gelişim sürecinde oluşmaktadır. Değerlerin, bireylerin bilinçsizce ve örtülü olarak ilk öğrendiği şeyler arasında olduğu saptanmıştır (Karalar ve Kiracı, 2010: 81). Değerler, tutum ve davranışlarımıza yön veren unsurlardır. Bireyin davranışını etkileyen en önemli unsurların başında gelir. Gerek kalıtımla aktarılan gerekse daha sonra toplum içerisindeki roller sürecinde kazanılan değerler bireyin tüm sosyal ve mesleki yaşantısına etki eden unsurlardır. Bu nedenle araştırılması son derece önem arz etmektedir.

Psikolojide değer testi ilk defa Spranger tarafından kullanılmıştır. Spranger deneklerini her birinde hakim olan değere göre şahsiyet tiplerine ayırmaya çalışmış ve herkesin altı temel değer tipinden birine girebileceğini söylemiştir. Değer hükümleri, Spranger'den ve daha sonra ondan ilham alarak " Study of Values" adlı geniş bir çalışma yapan Allport, Vernon ve Lindzey den sonra altı gruba ayrılarak incelenmiştir. Bu gruplar; estetik, teorik veya ilmi, iktisadi, siyasi, sosyal ve dini

değerler olarak sıralanmıştır. Daha sonra değerlerle ilgili M. Rokeach geniş çaplı çalışmalar yapmıştır. Değerlerin muhasebe ve denetim ile ilişkisini inceleyen çalışmaların çok büyük kısmı aşağıdaki değer ölçekleri kullanılarak gerçekleştirilmiştir. Bu nedenle bu bölümde kullanılan bu değer ölçekleri ayrıntılı olarak verilecek ve bu ölçeklerle ilgili literatür açıklanacaktır.

1.4.1. Geert Hofstede'nin Kültürel Değerler Ölçeği

Kültür öğrenilir, doğuştan gelmez. Kültür genlerden çok sosyal çevreden türetilen bir olgudur. Kültür bir taraftan insan doğasından diğer taraftan kişiliğinden ayırt edilmelidir. Sosyal bilimlerde insan doğası ile kültür arasındaki ve kültür ile kişilik arasındaki ince sınırlar sürekli tartışılmıştır (Hofstede ve diğerleri, 2010: 6). Kültür bir grubun üyelerini ya da bir kategoriye sahip insanları diğerinden ayırt etmeye yarayan zihnin kolektif programlarıdır (Hofstede, 2001:9).

Kültür birçok unsuru içinde barındıran bir kavramdır. Bu unsurların en önemlisi de değerlerdir. Değerler birçok araştırmada kültürün içerisinde sabit bir eleman olarak kullanılmıştır. Ancak kültürle ilgili karşılaştırmalı araştırmalar değerlerin ölçülmesine başlangıç teşkil etmiştir (Hofstede ve diğerleri, 2010: 12).

Hofstede kültürel çerçevesini (1980, 2001) tüm dünyadaki insanların farklı tutumları, inançları, gelenekleri, ahlak ve etik standartları ile yönlendirildikleri üzerine inşa etmiştir. Toplumlar farklı gelenekler, ritüeller ve dinlere dayanır; aile, iş, sosyal ve kişisel sorumluluklara ait farklı görüşler bu nedenle oldukça önem taşımaktadır (Blodgett ve diğerleri, 2008: 340). Hofstede'nin bu temel mantıktan hareketle 1980 yılında gerçekleştirdiği “kültürel değer boyutları teorisi” birçok disiplin tarafından kullanılmış ve önemli bir teori olarak kabul edilmiştir. Bu anlamda bu teori muhasebe disiplininde de son dönemlerde oldukça yaygın kullanılmaya başlanmıştır. Bu teoride Hofstede değerlerin 4 boyutta oluştuğunu ifade etmiştir. Bu boyutlar;

- Bireycilik karşıtı kolektiflik
- Güç mesafesi
- Belirsizlikten kaçınma
- Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu.

Bireysellik, toplumda seyrek yapılı bir sosyal çerçeve tercihi anlamına gelmektedir. Bu kavram toplumda yaşayan bireylerin “ben” veya “biz” kavramları

arasındaki tercihiyle ilişkilidir. Bireysellik kavramında, birey kendisi ve çekirdek ailesinden sorumlu iken kolektiflikte birey, kendisi, ailesi, akrabası ve toplumun tümünden kendini sorumlu tutmaktadır. Toplumun bireysellik derecesi, toplumun bireyler üzerindeki etkisine bağlıdır (Demir, 2009: 78). Bireysellik ve toplumsallık bireyin kendi ihtiyaçlarına mı toplumun ihtiyaçlarına mı öncelik verdiği ile ilgilidir.

Güç mesafesi, kişilerin kurum ve organizasyonlarda gücün dağılımında eşitliğin olmadığını kabul etmesi eğilimidir (NG ve diğerleri, 2007:167). Bir toplumda bireyin kendisinden bir üst seviyedekilerle ilişkisi o topluma özgü bir şekil alır. Sosyal statüsü daha düşük olanların kendilerinden daha yukarıda olanlara nasıl davrandıkları her kültürde farklıdır. Güç mesafesinin yüksek olduğu toplumlarda emirler sorgulanmadan yerine getirilir ve bireysel inisiyatif alınmazken güç mesafesinin düşük olduğu toplumlarda katılımcı karar alma ve bireysel inisiyatif alma durumları daha fazladır.

Belirsizlikten kaçınma, bir toplumdaki insanların belirsizliğe tahammül edebilme düzeyini ölçer. İnsanlar kesin olmayan belirsizlik içeren durumlar karşısında rahatsızlık ya da tehdit hissedebilirler. Bu durumu düzeltebilmek için inanç sistemleri ve kurumlar oluştururlar. Sosyal veya finansal güvenlikle ilgili yüksek düzeyde belirsizlikten kaçınma eğiliminde olan toplumlarda, normlardan mümkün olduğunca sapmadan, yazılı kurallara göre hareket edilmesi isteği fazla iken, belirsizlikten kaçınma eğilimi düşük toplumlarda daha az yazılı kurallara dayanan ve risk alma düzeyinin yüksek olduğu bir işleyiş söz konusudur (Blodgett ve diğerleri, 2008: 340). Belirsizlikten kaçınmayla uğraşmanın yolları saldırganlığın kontrol edilmesi ve duyguların açıklanmasıdır (Minkov ve Hofstede, 2011: 14).

Erkeklik olgusu karşıtı kadınlık olgusu boyutunda, erkeklik olgusunda başarı, kahramanlık, atılganlık gibi değer tercihleri yüksek iken kadınlık olgusunda, zayıflık, tevazu ve yaşam kalitesi tercihleri daha yüksektir (NG ve diğerleri, 2007:167).

Hofstede kültürel değer boyutları teorisine temel teşkil eden çalışmasını 72 ülke ve yaklaşık 20 dili kapsayan çok uluslu büyük ölçekli bir şirket olan IBM çalışanları üzerinde yapmıştır. Çalışmanın odaklandığı nokta farklı ülkelerin çalışanlarının değerlerindeki farklılık olmuştur. Hofstede çalışmasında farklı ülkelerde çalışan IBM çalışanlarının iş tatmini ve çalışma tutumları arasındaki ilişkiyi incelemiştir (Blodgett ve diğerleri, 2008: 340). Ülkeler arasında benzer

farklılıkların oluştuğu görülmüştür. Araştırmada çalışanlar arasındaki işle ilgili değer ve tutum farklılığının; meslek, yaş veya cinsiyetten kaynaklanmadığı ayrıca ulusal kültürün işle ilgili değer ve tutumlar arasındaki değişikliğin kaynağı olduğu sonuçlarına ulaşılmıştır (Hofstede, 2001: 41).

Gray, Hofstede'nin oluşturduğu kültürel değer boyutlarını muhasebeye uyarlamıştır. Gray (1988), Hofstede'nin (1980,1987) teorik taslağını genişleterek kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi gösteren bir model geliştirmiştir. Gray'in muhasebe değerleri aşağıdaki gibidir;

- Profesyonelliğe karşı Yasalarla kontrol (Statükoculuk)
- Muhafazakârlığa karşı İyimserlik
- Gizliliğe karşı Şeffaflık
- Tekdüzeliğe karşı Esneklik

Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol sıkı kurallara dayalı yasal gereklilikler ve yasal kontrollere karşı bireysel profesyonel yargıları ve kişisel sürdürülebilir profesyonel düzenlemeleri içeren bir tercihtir. Profesyonelliğe karşı yasalarla kontrol önemli bir muhasebe değeri boyutu olarak önerilmiştir. Çünkü dünyanın her yerindeki muhasebe uygulayıcıları uygulamalarında az ya da çok mesleki yargılarında bağımsız davranabilmeyi benimsemektedirler. Muhafazakarlığa karşı iyimserlik yaklaşımı gelecekteki olayların belirsizliğini ölçme konusunda çok fazla tedbirci bir yaklaşım ile buna karşın müdahalesiz, daha iyimser olma ve risk almaya yönelik bir yaklaşım arasındaki tercihtir. Gizliliğe karşı şeffaflık işletmelerin yönetim ve finansal durumu ile ilgili gizlilik ve bilgi kısıtlanmasına yönelik bir yaklaşım ile daha şeffaf, açık ve kamuya hesap verilebilir bir yaklaşım arasındaki tercihtir. Bilgilerin ifşasında gizlilik ve yasaklama mali tablolarındaki ulaşılabilir bilgi düzeyini azaltacağından değerlendirmelerde sorun yaratır ve kişileri mali tablolarındaki içerik düzeyi ve muhasebe uygulamalarındaki gizlilik düzeyi arasında olumsuz bir ilişki olduğu tahminine yöneltir. Tekdüzeliğe karşı esneklik de tekdüzelik şirketler arasında muhasebe uygulamalarında tutarlılık açısından benzer uygulamaların oluşturulmasını amaçlarken esneklik işletmelerin kendi yapısına uygun özgün muhasebe uygulamaları serbestisini amaçlamaktadır (Gray,1988:8). Tekdüzeliğe yönelik davranışlar tutarlılık ve karşılaştırılabilirlik sağlanması bakımından muhasebe prensibi olarak ele alındığında bu muhasebe değerinin önemi

anlaşılmaktadır. Gray muhasebe değerleri modeli kültür muhasebe etkileşimini test etmeyi amaçlayan araştırmacılara temel oluşturmuştur. Birçok denetçi Gray'in modelini geliştirmeye teşebbüs etmiştir. Özellikle bazı çalışmalar Eddie (1990), Amat ve diğerleri (1996), Pourjalali ve Meek (1995, 1996), Suderwan ve Fogarty (1996) ve Verma, (2000) yaptığı çalışmalarla Gray modeli ile ilgili deneysel testler yapmışlar ve çalışma sonuçlarını karşılaştırmışlardır. Örneğin Eddie (1990) Gray hipotezlerinin dördünü de 13 Asya-pasifik ülkesi için test etmiş ve bütün çalışmalarını kültür ve muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi doğrulamıştır (Akt. Noravesh ve diğerleri, 2007: 254).

Gray (1988:1) çalışmasında muhasebe de ve finansal raporlamadaki uluslar arası farklılıkları Hofstede kültürel değerler kuramı çerçevesinde farklı kültürel faktörler içerisinde açıklamaya çalışmıştır. Araştırmanın birinci bölümünde uluslar arası alanda sınıflandırılmış önceki çalışmalar gözden geçirilmiş ve çevresel faktörlerin etkisi incelenmiş, ikinci bölümde kültürel boyutun önemi ve onun muhasebede uygulanması, üçüncü bölümde uluslar arası muhasebe tutum ve sistemlerinin geliştirilmesine yönelik hipotezler Hofstede'nin kültürler arası çalışmasına dayandırılarak oluşturulmaya çalışılmıştır. Dördüncü bölümde kültür alanı ile ilgili bazı sınıflamalar önerilmiştir. Gray çok uluslu şirketler ve büyük muhasebe firmalarında kültürle ilgili ampirik araştırmalarının sonuçlarının yorumlanmasında savaş, yabancı yatırım, kolonizasyon vb gibi dış etkenlerin yanında muhasebe içerisinde değişen birçok faktöründe etkisinin incelenmesi gerektiğini belirtmiştir.

Cohen ve diğerleri (1993:1) çalışmalarında uluslar arası denetim uygulamalarında yükselen etik problemleri tanımlamak amacıyla hofstede'nin (1980-1991) kültürel değer kuramını kullanmışlardır. Çalışma çok uluslu muhasebe firmalarında müşteri davranışlarının denetçi etik algılarına etkisi üzerinde yoğunlaşmıştır. Elde ettikleri bulgular farklı ülkelerdeki denetçilerin farklı etik algılamalarına ve standartlarına sahip olduğunu desteklemiştir. Cohen ve diğerleri (1995:1) çalışmalarında çok uluslu bir muhasebe şirketinde çalışan Latin Amerikalı, Japon ve Amerikalı denetçilerin etik kararlarındaki farklılıkları Hofstede modeliyle açıklamaya çalışmışlar. Araştırma bulguları, Latin Amerikalı denetçiler ile Amerikalı denetçilerin karşılaştırılması sonucu ülkeler arasında özellikle bireysellik ve güç

mesafesi boyutlarında güçlü farklılıkların olduğunu göstermiştir. Çalışmanın sonucu araştırmacıların beklentisi doğrultusunda olmuş ve kültürün etiksel algı farklılıklarına ve meslek mensuplarının uygulama performansı üzerine etkili olduğunu göstermiştir.

Baydoun ve Willett (1995: 67-89) çalışmalarında, gelişmekte olan ülkelerde kullanılan farklı kültürel değerlere sahip muhasebe sistemlerinin kullanıldıkları ülke kültürlerine uymadığından bu ülkelerin ihtiyaçlarını karşılamada yetersiz kalacağı savından hareket etmişlerdir. Bu noktada Lübnan'da kullanılan Fransız muhasebe sisteminin etkilerini Hofstede- Gray kültür muhasebe ilişkisi çerçevesinde belirlemeye çalışmışlardır. Sonuç olarak Hofstede teorisinin daha bireyseli toplumlara uygulanabilirliğinin olduğu ve Lübnan gibi dini açıdan muhafazakar spesifik toplumlara uygulanabilirliğinin daha zor olacağı belirlenmiştir.

Yamamura ve diğerleri (1996:347) denetim kararlarını uluslar arası boyutta araştırarak Japon ve Amerikalı denetçilerin kültürel farklılıklarının denetim kararlarına etkilerini incelemişler. Ulusal kültürün belirlenmesinde özellikle Hofstede'nin kültürel değer boyutları ölçeğini kullanmışlar ve çalışmada güç mesafesi ve grup yönelimi (bireysellik) değer boyutları üzerinde kültürel farklılıkların etkisini belirlemeyi amaçlamışlar. Belirlemiş oldukları hipotez testlerinin sonuçları ulusal farklılıkların varlığını kanıtlamıştır ancak bu farklılıkların kültürel faktörlerin etkisinden değil çevresel faktörlerin etkisinden kaynaklandığını belirlemişlerdir.

Chanchani ve Willett (2004:125) çalışmalarında Yeni Zelanda ve Hindistan'daki finansal tablo kullanıcıları ve hazırlayıcılarının muhasebe değerlerini ölçmeyi amaçlamışlardır. Çalışma sonuçları Gray muhasebe değerleri teorisini destekler yönde çıkmıştır. Çalışmada profesyonellik en açık olarak tanımlanmış yapı olarak ortaya çıkmıştır. Gizlilik finansal tablolardaki detay düzeyinin yapıtaşısı olarak görülürken muhafazakarlık ölçümü ve yapısının açıklanması yönleri ile katılımcılar arasında farklı görüşler oluşturmuştur. Yine tekdüzelik ve gizlilik boyutlarının yapısal olarak önem arz ettiği görülmüştür. Araştırma bulguları muhasebe uygulamalarını anlamada kültürel faktörlerin önemini incelemek için daha fazla nicel araştırmanın yapılması gerekliliğini ortaya koymuştur.

Noravesh ve diğeri (2007) çalışmalarında, İran'daki kültürel değerlerle muhasebe değerleri arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Araştırmanın sonuçları İran'daki kültür ve muhasebe değerleri arasında birbirlerini etkileme derecesi açısından güçlü bir ilişki olduğunu göstermiştir. Ayrıca araştırmada elde edilen bulguların Gray'in hipotezlerinin yarısından fazlasını destekler nitelikte olduğu görülmüştür. Araştırmada karşılaşılan birçok sorun; İran'da muhasebenin normal olmayan gelişimi, ekonomik istikrarsızlık etkisi, uygun olmayan muhasebe yöntem ve tekniklerinin kullanılması, devlet sahipliği, iyi gelişmiş sermaye pazarlarının eksikliği vb. Gray hipotezlerinin bir kısmının desteklenmemesinin belirleyici nedenleri olarak gösterilmiştir.

Askary ve diğeri (2008:145) çalışmalarında Arap ülkeleri arasında muhasebe bütünlüğü ve tutarlılığı üzerinde kültürel değerlerin etkisini incelemiştir. Çalışmada Hofstede- Gray hipotezinin muhasebede tekdüzelik boyutunun Arap ülkelerindeki gerçek muhasebe uygulamaları tarafından desteklendiği belirlenmiştir. Ayrıca Müslüman Arap ülkelerinde kültürel faktörlerin genel olarak muhasebe sisteminin gelişimini kısmen de tekdüzeliği etkilediği ve Suudi Arabistan'daki muhasebe uygulamalarındaki tekdüzeliğin diğer Arap ülkelere oranla daha az katı olduğu görülmüştür.

Hell ve Wang (2009) çalışmalarında denetim sürecindeki kültürel etkiyi ölçmeyi amaçlamışlardır. Bu amaçla Çin ve Fransa gibi doğu ve batıya ait iki farklı kültürü temsil eden ülkelerdeki denetçiler üzerine bir araştırma yapmışlardır. Çalışmada denetçilerin analitik prosedürleri nasıl uyguladığı, denetim kanıtları ve iç kontrol ortamını nasıl değerlendirdiğini Hofstede'nin kültürel değer boyutlarından belirsizlikten kaçınma ve bireysellik boyutlarını kullanarak karşılaştırmalı olarak incelemişlerdir. Çalışma sonucunda önemli farklılıklar tespit edilememiş ancak Çinli denetçilerde kolektivizme dayalı müşteri işletmelerin finansal tablolarındaki yanlışlık yapma isteklerini reddetme eğilimleri daha yüksek görülmüştür. Her iki ülke denetçilerinin denetim kanıtlarını aynı yollarda değerlendirmekte oldukları fakat iç kontrol ortamının değerlendirilmesinde gerekli önemi göstermedikleri belirlenmiştir.

Sim (2010: 53) iç kontrolün değerlendirilmesinde ulusal kültürün gruplar üzerindeki etkisi adlı çalışmada Hogarth ve Einhorn inancı-düzeltilme modeli ve Hofstede'nin kültür modelini kullanmıştır. Çalışma deneysel bir çalışma olup iki ayrı

senaryo üretilmiş ve bireycilik boyutları Avustralyalı denetçiler üzerinde kolektivizm boyutu Tayvanlı denetçilerde test edilmiştir. Deney sonuçları iç kontrolü değerlendirme görevinin bir katkı işlemi olduğunu ortaya koymuştur. Bulgular kolektif toplum denetçilerinin inanç fonksiyonlarını bireysel toplum denetçilerine göre daha üst düzeyde revize ettiklerini göstermiştir.

Cowperthwaite (2010:179) kültür denetimi nasıl etkiler adlı çalışmasında Hofstede'nin kültürel boyutlarından üçünün denetim mesleği ile çok ilgili olduğunu belirtmiştir. Bunlar; bireyler eşitsizlikle nasıl uğraşır (güç mesafesi), toplum belirsizlikle nasıl başa çıkabilir (belirsizlikten kaçınma) ve bireylerin kendi toplumlarındaki gruplarla ilişkisi ve bu gruplardaki bireysel ilişki nasıldır (bireyselcilik-toplumsalılık) olarak sıralanmıştır.

Türkiye’ de muhasebe kültür ilişkisi bağlamında ilk çalışma Karabınar (2005) tarafından yapılmıştır. Karabınar, “Muhasebe İklimi” adlı çalışmasında, toplumun sosyo - ekonomik yaşamının bir ögesi olarak muhasebenin bu toplumsal gerçeklikten aldığı payın ve toplumsal gerçekliğe yaptığı katkının neler olduğunu ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Karabınar (2006:138) çalışmasında Sakarya ilinde faaliyet gösteren bağımsız muhasebe meslek mensuplarının kültür bazlı muhasebe değerlerini Hofstede- Gray çerçevesinde incelemiştir. Araştırma sonucunda meslek mensuplarının profesyonel, tutucu, tekdüzeci ve gizlilikten yana muhasebe değerlerine sahip olduğu görülmüştür.

1.4.2. Rokeach Değerler Ölçeği

Rokeach’a göre değer, davranışın belirli bir şekline dair kalıcı inançtır ya da davranışın kişisel ya da toplumsal tercih edilebilir son durumudur. Değer sistemi ise; davranışın tercih edilebilir biçimi ile ilgili inançların kalıcı organizasyonudur (Rokeach, 1973:5). Rokeach değeri; “değerler kültürel, toplumsal ve kişisel deneyimler sonucu kendi içlerinde içselleştirilmiş psikolojik yapılardır.”, şeklinde tanımlamıştır (Rokeach, 1979: 24). Rokeach değer sınıflaması aşağıdaki gibidir.

Tablo 1: Rokeach'ın Değer Sınıflaması

Amaç(Gaye) Değerler (Terminal Value)	Araçsal Değerler (Instrumental Value)
Rahat Bir Yaşam	Hırslı –Turtkulu-İhtiraslı olmak
Heyecanlı Bir Yaşam	Geniş Görüşlü
Başarı Duygusu	Güçlü-Yetenekli-Ehil olmak
Barış İçinde Bir Dünya	Neşeli olmak
Güzelliklerle Dolu Bir Dünya	Düzenli- Temiz olmak
Eşitlik	Cesaretli Olmak
Aile Güvenliği	Bağışlayıcı olmak
Özgürlük	Yardım sever olmak
Mutluluk	Dürüst olmak
İç huzuru	Hayal Gücü Geniş olmak
Olgun Sevgi	Bağımsız olmak
Ulusal Güvenlik	Mantıklı olmak
Zevk	Aydın olmak
Ahret Selameti	Sevecen olmak
Kendine Saygı	İtaatkar Olmak
Toplumsal Onay	Kibar Olmak
Gerçek Dostluk	Sorumluluk Sahibi olmak
Bilgelik	Kendini Kontrol Edebilmek

Kaynak: Rokeach (1979: 28)

Rokeach, Değerleri sosyal boyutta ele alan ve onu bu çerçevede tutum ve davranışlarla ilişkilendiren düşünürdür. Bu alanda daha sonra başkalarının da kullanabileceği değer envanteri oluşturmuştur. Rokeach değerlerin “ bireyin yaşamına yol gösteren standartlar” olduğunu belirtmiştir. Ayrıca değerlerin bir yandan sosyal tutumların diğer yandan toplumsal davranışların belirleyicisi durumunda olduğunu, bunlara bağlı olarak, değerlerin en önemli özelliklerinin davranış için yol gösterici olmaları ve davranışla ilgili tercihler üzerinde etkili olmaları olduğunu belirtmiştir.

Rokeach'a göre değerler hareketlerimizi, düşüncelerimizi ve yargılarımızı bilinçli ya da bilinçsiz olarak ayırt etmeye yarayan standartlardır. Rokeach insan değerlerinin temel fonksiyonunu bir dizi standartlarla birlikte ihtiyaçlarımızın karşılanması hususundaki tüm çabalarımıza rehberlik etmesi ve aynı anda benlik saygısının mümkün olduğunca korunması ve geliştirilmesinin sağlanması olarak ifade etmiştir. Yani ahlak ve yetkinlik kavramlarının kurumsal menşeli tanımlamalarının toplumsal olarak kendiniz ve diğer şahıslarla anlamlı olarak ilişkilendirilmesinin sağlanması olarak açıklanmıştır. Rokeach değer sınıflandırmasında bireysel değerleri; amaç (gaye) değerler ve araçsal ya da vasıta değerler olarak sınıflandırmıştır (Rokeach, 1979: 48). Amaçsal değerler, hayatın arzulan şartlarına ve amaçlarına işaret ederken, vasıta değerler tamamen

davranışın istenilen ya da arzu edilen biçimidir. Amaç ve araç değerler iki ayrı ancak işlevsel olarak içsel bağlılık gösteren sistemlerdir. Davranışın bir biçimini yansıtan tüm değerler, yaşam amaçlarıyla ilgilenen amaç değerlere ulaşmak için bir araçtır ancak amaç ve araç değerler arasında birebir karşılık yoktur. Tek bir davranış biçimi birden çok amaç değere ulaşmak için araç olabileceği gibi çeşitli davranış biçimleri tek bir amaca ulaşmak için de araç olabilir.

Rokeach bireyin sahip olduğu değerlerin sayısının varsayımsal olarak az olduğunu ifade etmiş ve bu sayının az olmasının değerlerin tanımlanması ve ölçülmesini mümkün kılacağını belirtmiştir (Rokeach, 1979: 24). Rokeach değer hiyerarşileri ya da değer önceliklerinin, bireylere alternatif amaçlar ve eylemler arasında seçim yapmada ve alternatifler arasındaki uyumsuzlukların çözüme ulaştırılmasında rehberlik ettiğini belirtmiştir. Bireysel düzeyde değer öncelikleri, mesleki amaçlar ve ilgiler hakkındaki kararlarımıza rehberlik eder. Örneğin, paramızı nasıl harcayacağımız veya oyumuzu kime vereceğimiz bireysel düzeydeki kararlarımız tarafından belirlenir. Grup ya da toplumsal düzeyde ise değer önceliklerinin, organizasyon amaçları, kaynak kullanımı ve yeni politikaların oluşturulması ile ilgili konular hakkındaki kararlarımızı etkilediğini belirtmiştir (Rokeach, 1979: 49)

Rokeach her değer için bir inanç, tutumunda bir inançlar kümesine dayandığını ortaya koymuştur. Rokeach'ın değer envanteri 1968'de ABD'de yirmi bir yaşın üzerindeki yetişkinlere uygulanmış, amaçsal ve araçsal olarak belirlenen değerlerin, cinsiyet, yaş, gelir düzeyi, eğitim, ırk, dini ve politik aidiyetlere göre nasıl farklılaştığına bakılmıştır. Buradaki bulgular ortak kültür ve alt kültürel deneyimlerin, değerlerin önemli belirleyicileri olduğunu göstermiştir Rokeach'ın araştırmalarına göre amaçsal değerlerde "başarı hissi" araçsal değerlerde "temiz" ilgi düzeyi yüksek, ama gruplara göre farklılık arz eden değerler olmuştur (Aydın, 2003: 126-127). Rokeach'ın değer çalışmalarına öncülük etmiş olması Rokeach değer Ölçeğinin literatürde birçok çalışmada kullanılmasına neden olmuştur. Bu çalışmalardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Shafer, Moris ve Ketchand (2001) Rokeach'ın değer ölçeğini kullanarak AICPA'ya üye denetçilerin kişisel değerlerinin ahlaki kararlarını ne derece etkilediğini belirlemeye çalışmışlardır. Araştırma sonucunda kişisel değerlerin ve

demografik özelliklerin denetçilerin ahlaki değer algısını değiştirmedini tespit etmişlerdir (Akt.Ertaş ve diğerleri, 2009: 27).

Karacaer ve diğerleri (2009: 62), Türkiye ve Pakistan'daki profesyonel denetçilerin kişisel değerlerinin etik kararlarına etkilerini Rokeach değer ölçeğini kullanarak karşılaştırmışlardır. Çalışmada ilk olarak Pakistan ve Türkiye'deki denetçilerin etik karar alma süreçlerindeki değerlerin rolü araştırılmıştır. Çalışmada rastgele örneklem yöntemi ile bu ülkelerdeki profesyonel sertifikalı denetçilerin değer tercihleri ve etik ikilemlere tepkileri anket yöntemi ile değerlendirilmiştir. Çalışma ahlaki değerlerin etik kararları ve davranışları etkilediği hipotezine dayanmaktadır. Ahlaki değerler arasında bu iki ülke denetçileri arasında istatistikî olarak çok önemli bir farkın olmadığı tespit edilmiştir. Öte yandan denetçilerin amaçsal ve araçsal değerleri arasında önemli farklar olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Çalışkur ve diğerleri (2012:233) Değerlerin belirli meslek alanları ve demografik değişkenlere göre değişiklik gösterip göstermediğini Rokeach değer ölçeğini kullanarak tespit etmeye çalışmışlar. Çalışma sonucunda farklı meslek gruplarındaki bireylerin amaçsal ve araçsal değerleri arasında zayıf düzeyde olumlu bir ilişkiye rastlanmıştır. Yine meslek gruplarının tümünde dürüstlük, aile güvenliği ve iç huzur değerleri ortak olarak görülmüştür. Çalışmaya katılan bireylerin değer önceliklerinde cinsiyetin ve yaş değişkenlerinin kısmen farklılık oluşturduğu gözlenmiştir.

1.4.3. Schwartz Evrensel Değerler Ölçeği

Schwartz tarafından geliştirilen değer ölçeği tüm dünyada kabul görmüş ve çok sayıda akademik araştırmaya kaynak teşkil etmiştir. Schwartz'a göre değerler, bireyin ya da öbür toplumsal oluşumların yaşamına yol gösteren ilkeler olarak hizmet eden, önemlilikleri farklılık gösteren, arzu edilen amaçlardır (Schwartz, 1994b: 31). Bir başka tanımda Schwartz değerleri; "sosyal aktörlerin hareketlerini seçtikleri, insanları ve olayları değerlendirdikleri ve kendi hareket ve değerlendirmelerini açıkladıkları arzu edilebilir kavramsallaştırmalar" olarak tanımlamıştır (Schwartz, 1999c: 24). Schwartz'ın bu tanımlanması denetçilerin de sahip oldukları değerlerin davranışlarına yön verdiğini gösteren bir tanımlamadır.

Schwartz Değerler Ölçeği (SDÖ), başta Rokeach Değer Ölçeği olmak üzere, diğer değer ölçekleri de göz önüne alınarak oluşturulmuş kapsamlı bir değer

ölçeğidir. Ayrıca Schwartz, kültürler arası ortak değerlerin olduğuna ilişkin kuram gereği, ölçeği kırk dört ayrı ülkede doksan yedi grup üzerinde yapılan araştırma sonuçlarına göre şekillendirmiştir. Bu nedenle kültürler arası geçerliliği ispatlanmış bir ölçektir. Türkiye ölçeğinin geliştirilmesi sırasında uygulama yapılmış ülkelere biridir. Ayrıca Türkiye’de bu ölçek, geliştirilme aşaması dışında da farklı aşamalarda kullanılmış ve Türkiye için uygunluğu kanıtlanmıştır.

SDÖ birinci bölümde yer alan otuz amaç değeri (terminal) ve ikinci bölümde yer alan yirmi yedi aracı (instrumental) değerden oluşmaktadır. Toplam elli yedi değerden oluşan SDÖ’nün değerlendirilmesinde, amaç değerleri ile aracı değerleri farklı farklı ele almakta ve değerlendirmektedir. Schwartz aracı değerleri amaç değerlere ulaşmadaki değerler olarak tanımlamaktadır. Toplam elli yedi değer Schwartz tarafından on altı boyutta gruplandırılmıştır. Bu altı boyutlar;

1.Güç (Power): Sosyal güç sahibi olmak, otorite sahibi olmak, zengin olmak, toplumdaki görünümü koruyabilmek.

2.Başarı (Achievement): Başarılı olmak, yetkin olmak, hırslı olmak, sözü geçen biri olmak (zeki olmak)

3.Hazcılık (Hedonizm): Zevk, yaşamdan zevk almak, isteklerine düşkün olmak.

4.Uyarılma (Stimulation): Cesur olmak, değişken bir hayat yaşamak, heyecanlı bir yaşantı sahibi olmak.

5.Öz-Denetim (Self-Control): Yaratıcı olmak, özgür olmak, kendi amaçlarını seçebilmek, bağımsız olmak, kendine saygılı olmak.

6.Evrensellik (Universalizm): Sosyal adalet, barış içinde bir dünya, erdemli olmak, güzel bir dünya, çevreyi korumak, açık fikirli olmak, eşitlik, doğayla bütünlük, iç huzur.

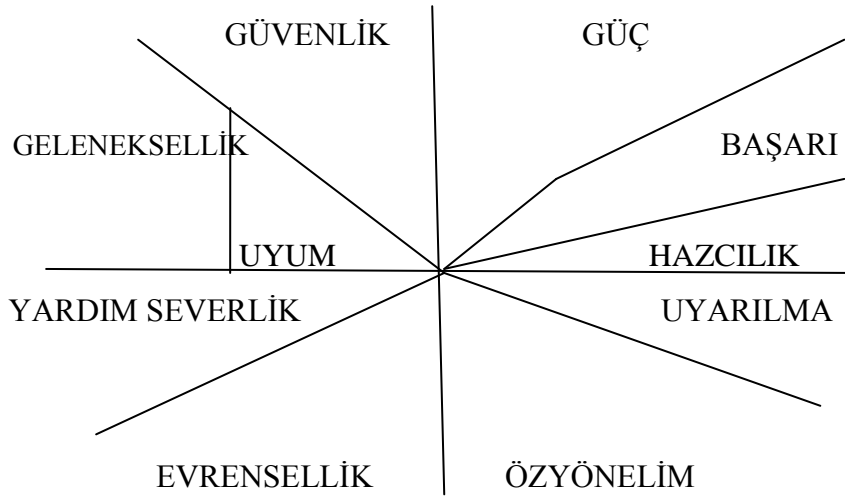
7.Yardımsızlık (Benevolence). Manevi bir yaşam, bağışlayıcı olmak, dürüst olmak, yardım sever olmak, sadık olmak, sorumlu olmak, anlamlı bir yaşam, gerçek dostluk, olgun sevgi.

8.Geleneksellik (Tradition): Bana düşen hayatı kabullenmek, ılımlı olmak, dindar olmak, alçak gönüllü olmak, geleneklere saygı, mahremiyete ve özel haklara saygı.

9.Uyum (Comformity): İtaatli olmak, ana babaya ve yaşlılara değer vermek, kibar olmak, kendini denetleyebilmek.

10.Güvenlik (Security): Ulusal güvenlik, bağlılık duygusu, iyiliğe karşılık vermek, toplumsal düzen, aile güvenliği, sağlıklı olmak, temiz olmak (Atay, 2003: 90-92)

Şekil 1: Schwartz Değer Teorisi'ndeki Ana Değer Grupları



Kaynak: Schwartz (1992a: 14)

Schwartz değer sistemini biçimlendiren iki güdüsel boyut olduğunu söylemiştir. Birinci boyut “ yeniliğe açıklık- muhafazacı yaklaşım”, ikinci boyut “ öz genişletim- öz aşkınlık” boyutudur. Birinci boyuttaki yeniliğe açıklık kişiyi belirsiz ve tahmin edilemeyen entelektüel ve duygusal ilgilerini takip etmesi yönünde motive ederken, muhafazacı yaklaşım ise kişileri, yakın oldukları kişilerle, kurumlarla ya da geleneklerle sürekli ve belirli ilişki kurma yönünde motive eder. İkinci boyuttaki ayırım, bireyin kendisinin ya da başkalarının yaptığı davranışların kendisi ya da sosyal yapı için doğuracağı sonuçlara olan ilgisinin derecesine göre oluşur. Özgenişletim ucu bireyi başkalarının zararına bile olsa kendi kişisel çıkar ve isteklerine göre davranması yönünde motive ederken, özaşkınlık ucu bireylerin, bencil amaçlarını aşmaya diğer insanların ve doğanın refahının gelişmesini sağlayacak şekilde davranmasına neden olan değer tiplerinden oluşur. Schwartz değer teorisi hem değer sisteminin bileşenlerinin hem de kişilerin 10 değer çeşidine göre değer önceliklerinin nasıl farklılaştığının anlaşılmasını sağlar (Korkmaz, 2010: 55).

Rokeach, Williams ve Kluckhohn'un değer kavramının merkeziliğini iddia eden yaklaşımlarını benimseyen Schwartz'a göre değerler insanların kendileri de dahil olmak üzere insanları ve olayları değerlendirmek, eylemlerini seçmek ve meşrulaştırmak için kullandıkları ölçütlerdir. Schwartz değerler hakkında: (i) Bireylerin değer öncelikleri onların toplumsal davranışlarını nasıl etkilemektedir? Bireylerin toplumsal yapıdaki ortaklaşa konumları (eğitimi, yaşları, cinsiyetleri, meslekleri vb.) dolayısıyla sahip oldukları ortak tecrübe onların değer önceliklerini nasıl etkiler? Bunun yanı sıra bireylerin yaşantıları (travmalar, aile içi ilişkiler, göç vb.) bu öncelikleri değiştirmekte midir? (ii) Bireylerin inandığı değer öncelikleri onların davranışsal yöntemlerini ve tercihlerini nasıl etkilemektedir? Başka bir deyişle, değer öncelikleri politik, dini, çevresel ve diğer alanlardaki ideolojilerini, tutumlarını ve davranışlarını nasıl etkilemektedir? (iii) Üçüncü olarak da değer önceliklerindeki uluslararası ve kültürler arası farklılıkların neler olduğu, onların sebep ve sorunlarının nasıl tanımlanacağı gibi sorulara yanıt aramaya çalışmıştır (Özensel, 2003:222-223). Schwartz kullandığı ölçekte katılımcılara elli altı maddeyi 1'den 7'ye kadar önemine göre derecelmelerini ister. Böylece katılımcıların bu on değere göre değer profilini belirler (Asan ve diğerleri, 2008: 18).

Schwartz değerler ölçeği ile ilgili birçok çalışma literatürde yer almaktadır. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir;

Kuşdil ve Kağıtçıbaşı (2000: 59-76) Türk öğretmenlerin değer yönelimlerini ele aldıkları araştırmada, farklı lise türlerinde eğitim veren öğretmenlerin değer öncelikleri saptanmaya çalışılmıştır. Schwartz'ın değer listesi dikkate alınarak yapılan araştırmada en önemli sayılan değer tipleri evrenselcilik, güvenlik ve iyilikseverlik değer tipleri olarak saptanmıştır.

Foo Yin Fah (2008) Malezya'daki muhasebeciler üzerinde yaptığı çalışmasında, kültürün muhasebeye etkisini Schwartz değerler ölçeği ve Gray'in muhasebe değerlerini kullanarak belirlemeyi amaçlamıştır. Motivasyonel değerlerin muhasebecilerin davranışını etkilediğini saptamıştır.

Tükenmez ve diğerleri (2008:119) Türk muhasebe meslek mensuplarının kişisel değerlerinin belirlenmesine yönelik yaptıkları çalışmada Schwartz değerler ölçeğini kullanmışlardır. Muhasebe meslek mensupları için en fazla ve en az öneme sahip değerleri; aile güvenliği, kendine saygı, dürüst olmak, ulusal güvenlik ve

sorumluluk sahibi olmak, en az önemli değerler ise sosyal güç sahibi olmak, cesur olmak, dindar olmak şeklinde belirlemiştir. Schwartz ana değer grupları açısından ise; en önemli iki değer boyutu öz aşkınlık ve yeniliğe açık olma olarak tespit edilmiştir.

Abdioğlu ve diğerleri (2011: 97) çalışmalarında muhasebe ve finansman alanındaki öğretim elemanlarının yaşam değeri yönelimlerini oluşturan faktörleri Schwartz değer teorisini kullanarak belirlemeye çalışmışlar. Çalışma sonuçlarına göre muhasebe ve finansman öğretim elemanlarının yaşam değeri yönelimleri; yardımseverlik, güç, öz yönelim, uyum, hazcılık, gelenek, dürtü ve güvenlik faktörlerinden oluşmaktadır.

1.4.4. Erol Güngör'ün Değerler Ölçeği

Güngör değer ölçeğini klasik değer sınıflamasına bağlı kalarak ve bu değer sınıflamasına ahlaki değerleri ekleyerek geliştirmiştir. Güngör değer çalışmalarında önemli ölçüde Rokeach'tan etkilenmiş ve ölçeğinde vasıta değerlerin bir kısmını Türk insanının genel özelliklerine göre düzenlemiş bir kısmını da doğrudan kullanmıştır. Güngör özellikle ahlaki değerler üzerinde yoğun çalışmalar yapmıştır. Bu bağlamda Güngör'ün ahlaki değerlerle ilgili genel düşünceleri öncelikle genel ahlak anlayışları içerisinde aşağıda açıklanmıştır.

Kohlberg'e göre ahlak, hak-haksızlık, doğru-yanlış, iyi-kötü konularında bilinçli yargılama ve karar vermeyi ve bu karar doğrultusunda davranışta bulunmayı kapsayan bilişsel bir yapıdır. Ahlak gündelik hayatta önemli bir rol oynamaktadır: insanların bütün davranış biçimlerinde ve dil alışkanlıklarında belli değer tasarımına dayanan ahlakî bir bağlılık söz konusudur (Çiftçi, 2003: 50-51). Güngör'e göre ahlak dendiğinde akla gelen şey sadece insan davranışlarıdır. İnsandan başka canlıların hareketleri, zekalarının gelişmemiş olması ve iyi kötü kavramlarının olmaması nedeniyle ahlaki davranış sayılamaz. Güngör, ahlakın söz konusu olduğu yerde mutlaka insanın olması gerektiğini; iyi ile kötüyü ayırt edebilecek zihin olgunluğuna erişmiş bir insan olması gerektiğini ifade etmektedir. Ayrıca ahlaki davranışın bir de sosyal yönünün bulunduğunu; insanların bir arada yaşamasından dolayı ahlaktan söz edebileceğimizi çünkü ahlakın insanlar arası ilişkileri düzenlemek için konmuş kaideler bütünü olduğunu ifade etmiştir (Güngör, 2010c: 12).

Güngör'e göre ahlaki davranış bağlamında değer, bir kimsenin çeşitli insanları, insanlara ait nitelikleri, istek ve niyetleri, davranışları değerlendirirken başvurduğu bir kriterdir. Değer hükmü bir şeyin arzu edilebilir veya edilemez olduğunu belirten bir hükümse, değer de; bir şeyin arzu edilebilir veya arzu edilemez olduğu hakkındaki inançtır. Güngör psikoloji ve felsefenin değer problemini farklı şekilde ele aldığını, psikolojiye göre değerın öneminin onun objektif bir esasa dayanıp dayanmamasından değil, insan davranışlarının yol göstericisi olmasından kaynaklandığını ve psikologun sadece değeri bir inanç olarak algıladığını belirtmiştir. Ayrıca ahlaki davranış konusunda değerın, bir kimsenin çeşitli insanları, insanlara ait nitelikleri, istek ve niyetleri, davranışları değerlendirirken başvurduğu bir kıstas olarak değerlendirdiğini ifade etmektedir. Güngör'e göre değer, inancın spesifik bir şekli olmakla birlikte ondan daha yukarıda bir zihin organizasyonudur (Güngör, 2010d: 27-28). Yani bir değer tek bir inanca değil, organize olmuş bir grup inanca tekabül eder.

Güngör değerlerle ilgili araştırmasında, davranışın bazı temel değişkenleriyle ahlaki değer hükümleri arasındaki ilişkileri ortaya çıkarmaya çalışmıştır. Bu amaç doğrultusunda Türk toplumunun belli kesimlerinde çeşitli ahlaki durumlar karşısında ne tür reaksiyonlar görülmektedir ve yine bu kesimlerde nasıl bir değerler hiyerarşisi bulunmaktadır sorularına yanıt aramıştır. Güngör'e göre ahlaki değerler diğer değerlerle birlikte insanın değerler sisteminin bir parçasını teşkil etmektedir; yani her cins değer aynı bütünün birer parçası olmak itibarıyla bir biriyle organik bir ilişki içindedir (Güngör, 2010d: 73-74). Güngör ahlaki değer yargılarının evrenselin özneldeki açılımı olduğunu ve değer yargılarını belirlerken ilgili oldukları alanların adını vererek iktisadi değer yargıları, ahlaki değer yargıları ve estetik değer yargıları şeklinde kullanmanın en iyi yöntem olacağını ifade etmiştir. İktisadi değer yargıları doğrudan doğruya fayda ile ilgili iken ahlaki değer yargılarının dolaylı olarak fayda ile ilgili olduğunu ve estetik değer yargılarının fayda ile ilgisi olmadığını belirtmiştir (Afşar,2002: 46).

İnsan davranışları onun değerler de dahil olmak üzere kognitif sisteminin bir yansımasından ibarettir. Değerler davranışta birer bağımsız değişken rolü oynar. Örneğin bir insanın resim sergisi gezmesi, eğer prestij amaçlı değilse estetik değeri ile ilgili fikir verir yine dua etmek veya dua etmenin manasızlığına inanmak o

insandaki dini değerin yerini belirtir (Güngör, 2010d: 73-74). Denetim alanında ise denetçinin müşteri işletmeyi seçerken müşteri işletmenin şans oyunları veya kara para aklama gibi iş kollarında olmasından dolayı kabul etmemesi dini değerleriyle ilgili bilgi verir.

Güngör değerlerle ilgili çalışmasında klasik değer sınıflamasına sadık kalmış ve bunlara bir de ahlaki değerleri ekleyerek sınıflamayı genişletmiştir. Geleneksel değer sahaları; estetik, teorik veya ilmi, iktisadi, siyasi, sosyal ve dini değerlerdir. Bu değer sahalarının özellikleri aşağıdaki gibidir (Ünal, 1981: 21);

Estetik değer: Estetik insan, en yüksek değeri form ve ahenkte görür. Düzen ve uyuma önem veren değerlerdir. Her bir tecrübe, zarafet, simetri veya uygunluk açısından değerlenir. Birey, hayatı olayların bir çeşitliliği olarak görür. Her bir izlenimden onun kendi varlığı ve hatırı için zevk alınır. Birey başlıca ilgisini hayatın sanatsal ilgisinde bulur.

Teorik veya İlmî Değer: Gerçeğe, bilgiye, muhakemeye ve eleştirici düşünceye önem verir. Teorik insanın hakim ilgisi, gerçeğin keşfidir. Bu amacın izlenmesinde kişi, karakteristik olarak zihni bir tutum takınır. Benzerlikleri ve farklılıkları araştırır. Kendisini objelerin güzelliği veya faydalılığına ilişkin yargılardan arındırır ve yalnız gözlemeyi ve muhakemede bulunmayı arar. Teorik insanın ilgileri ampirik, eleştirici ve akılcı olduğundan, bu kimse zorunlu olarak entelektüeldir, çoğu kez bir bilim adamı veya felsefecidir.

Ekonomik Değer: Ekonomik insan yararlı ve pratik olana önem verir; her hangi bir faaliyeti öder ve ödetir. Esasen bedensel ihtiyaçların doyumunu üzerine dayanır. İş dünyasının pratik hususlarını da içine alan bir kendini koruma ve yararlanma ilgisi ve elle tutulur bir zenginliğin birikimi amacı hâkimdir. Ekonomik değere sahip olan insanların tutum ve davranışları kendilerine neyin ne kazandıracığı üzerine odaklanır. Böylece kendilerini teminat altına almak arzusunda olan bu kişiler rahat ve konforlu bir hayatı tercih ederler ve ekonomik bağımsızlığa önem verirler

Sosyal Değer: insana önem veren değerlerdir. Başkalarını sevme yardım ve bencil olmama esastır. Sosyal değer sahibi kişi için İnsan sevgisi en yüksek değerdir. Sosyal insan bencil değildir, başka insanları araç olarak değil amaç olarak değerlendirir ve bu nedenle toplumsal kurallara uygun bir tarzda nazik ve sempatik davranmaya gayret eder. Sosyal değeri benimsemiş insan muhtemel teorik, ekonomik

ve estetik tutumları soğuk ve gayri insani bulunur. Sosyal ilgi dini tutuma çok sıkı şekilde yaklaşma eğilimindedir (Yapıcı ve Zengin, 2003: 182).

Politik(Siyasi) Değer: Güce ve diğerlerini etkilemeye önem veren, kişisel güç, etki ve şöhret arayan insanların değer tipleridir. Politik değere sahip olan insanlar gerek yaşadıkları ülkede gerekse diğer kültür ve coğrafyalarda neler olduğunu anlamak isterler. Onların bu anlama isteği kendilerini daha güçlü hissetmelerine neden olacağından önemlidir. Bununla birlikte bu kişiler siyasi hareketlere katılmaya daha meyillidirler (Ünal, 1981: 21). Siyasi değerler onların merkezi tutumunu oluşturduğu için gerek kendi davranışları gerekse dış dünyadan edindikleri gözlemler genelde benimsedikleri siyasi değerlerin etkisinde şekillenmektedir.

Dini Değer: Dindar insanın en yüksek değeri birlik olarak ifade edilebilir. Evreni bir bütün olarak kavramayı arar ve kendisini onun bu bütünlüğüne bağlar. Kâinatı keşfetmeye ve tecrübe birliğine önem veren değerlerdir. Dindar insan geleneksel ve dini değerleri ön planda tutmaktadır. Dindar insanın zihni yapısının şekillenmesinde dini inançları, dini duygusu, dini tecrübeleri vs. önemli bir fonksiyona sahiptir. (Yapıcı ve Zengin, 2003: 182). Bu insanların davranışını yöneten temel değerler dini değerlerdir

Ahlaki Değer: Güngör ahlaki değer hükümlerinin iki tip olabileceğini belirtmiştir. Bunlardan birincisi ahlaki mecburiyet veya yükümlülük hükümleridir. Şu hareket veya şu cins hareket ahlaki bakımdan doğru, yanlış, yapılması gerekir veya yapılmaması gerekir, şeklinde verilen hükümler böyledir. Burada bir eylemin ahlaki niteliği söz konusudur: Ailenize yardım etmelisiniz, yalan söylememelisiniz, denetim faaliyetinde dürüst ve tarafsız olmalısınız, denetim faaliyetinde çıkar çatışmalarından etkilenmemelisiniz gibi. İkinci tipte ahlaki değer hükümleri vardır ki burada şahısların, şahsiyet vasıflarının, niyet ve isteklerinin ahlaki nitelikleri söz konusudur: Ahmet iyi çocuktur, dedikoduculuk çirkin şeydir, denetçi müşteri işletmenin sırlarını açıklamamalıdır gibi (Güngör, 2010d: 27). Ahlaki değerlerin en ayırt edici özelliği bir takım insanların ve düşüncelerin iyi ve kötü hükümleri çerçevesinde ele alınmasıdır. Ahlaki değerler kişinin yaşantı ve eylemleriyle ilişkili değerleridir. Böyle değerleri gerçekleştiren kişileri değerli ya da ahlaklı kişi kılarlar. Böylece, insanı diğer varlıklardan ayıran değerlerin kişilerce gerçekleştirilmesinin “özel” koşulları olan ve kişinin belirli özellikleri ve yaşantıları olarak karşımıza

çıkan ahlaki değerler, insana farklı varlık ilişkileri açısından bakıldığında sözü edilebilecek farklı türden değerlerin en temelinde bulunurlar (Avcı, 2007: 70-71).

Güngör çalışmasında yukarıda açıklanan yedi değer sahasından her birini temsil eden ikişer ifade düzenlemiş yani deneklere 14 değer ifadesi vermiş ve bunlardan hangilerinin hangi değer ifadesini temsil ettiğini belirtmemiştir ve bu değer ifadelerinin denekler tarafından kendileri için en önemli olandan en az önemli olana doğru sıralamasını istemiştir. Bu değer ifadeleri çalışmamızda da kullandığımız şekliyle aşağıdaki gibidir;

- 1- Her şeyin ölçülü ve ahenkli olması
- 2- Öbür dünyayı kazanmak
- 3- Yalansız bir dünya
- 4- Günahlardan arınma
- 5- Ekonomik bağımsızlık
- 6- Konforlu bir hayat
- 7- Bütün gerçeklerin bilinmesi
- 8- Vicdan huzuru
- 9- Cahillikten arınmış bir dünya
- 10- Güzelliklerle dolu bir dünya
- 11- Eşitliğin sağlanması
- 12- Gerçek dostluk
- 13- Hürriyet için mücadele
- 14- İnsanlara yardım

Verilen yukarıdaki ifadelerden 1 ve 10 estetik değeri, 3 ve 8 ahlaki değeri, 7 ve 9 teorik- ilmi değeri, 5 ve 6 iktisadi değeri, 2 ve 4 dini değeri, 11 ve 13 siyasi değeri, 12 ve 14 de sosyal değeri temsil etmektedir. Güngör bu on dört ifadeyi belirlerken öncelikle 100 kadar ifade belirlemiş ve bazı psikologlarla görüşmeler sonucu denekler tarafından en iyi anlaşılacak olan bu ifadeleri seçmişlerdir. Ayrıca testin güvenilirlik derecesini tespit etmek için yapılan çalışmalar sonucunda % 84 lük bir güvenilirlik kat sayısına ulaşmıştır. Güngör araştırmasında 400 kişi içinden 5'i hariç hepsinin ahlaki gelişmenin son safhasına ulaştığını tespit etmiştir. Ayrıca 7 gaye değer içindeki sıralamada tüm gruplarda ahlaki değerler ilk sırada yer alırken dini değerlerin sonuncu, estetik değerlerinde sondan ikinci olduğu tespit edilmiştir.

Güngör, cinsiyet açısından araştırmasında genç erkek ve kızlar arasında önemli bir fark olmadığını ancak orta yaşlılarda önemli fark olduğunu tespit etmiştir (Güngör, 2010d: 84-87).

Güngör'ün değer sınıflaması literatürde geniş olarak kabul gören geleneksel değer sınıflandırmasını temel alması, Rokeach ve Schwartz değer ölçeklerinden faydalanması ve Türk insanın değerlerini temel alarak düzenlenmesi bakımından araştırmaya uygun bir sınıflama olarak alınmıştır. Güngör çalışmasında katılımcıların değer hiyerarşilerini tespit etmiş, ayrıca katılımcıların değer sistemi ile ahlaki hüküm şiddetleri arasındaki ilişkiyi tayin etmeye çalışmıştır. Çalışmamız da yasalar ve uygulamalar açısından daha önce belirtildiği gibi bağımsız denetçi olarak nitelendirdiğimiz YMM'lerin değer hiyerarşilerini tespit etmeyi ve değer hükümlerinin onların denetim sürecindeki tutum ve davranışlarına etkisinin olup olmadığını araştırdığımız için Güngör'ün değer ölçeğini kullanmayı uygun bulduk.

İKİNCİ BÖLÜM

KAVRAMSAL ÇERÇEVE

2.1. Kültür

Kavram olarak kültür soyut bir terimdir; ancak kültürün davranışsal ve tutumsal sonuçları somuttur (Pfister, 2009: 12). Kültür farklı açılardan ele alınabilir; bir yönüyle kültürlü kişi dendiğinde nazik ve kibar, yaşamın iyi yanlarından zevk alan, estetik değerlere sahip kişiler kast edilir. Bu anlamda kültür terimi boş zamana ve servete sahip olan ve yukarıda sıralanan incelik örüntülerini eken ve yetiştiren kişiler için kullanılır. Diğer taraftan sosyolojik bakış açısıyla yaşayan herkes kültürlü olarak kabul edilir. Bütün insanlar sosyalizasyon sürecinden geçer; çocukluğundan başlayarak sosyal olarak kabul edilebilir davranış örüntülerine kendini uyarlamaya ve kabul edilmeyenlerin hangileri olduğunu tanımlamaya çalışır. Kültür insan ürünüdür ve insanın yaptığı her şey kültürün bir parçası olarak kabul edilir (Fichter, 2004: 152-153). İnsan bu yönüyle içinde bulunduğu kültürel dünyadan etkilenmekle birlikte, aynı zamanda onu var eden en önemli faktör olarak karşımıza çıkmaktadır. Kültür ve insan madalyonun iki yüzü olarak karşılıklı bir etkileşim içerisindedir; insan içinde yaşadığı kültürden etkilenmekle birlikte onu değiştiren ve geliştiren kudret ve yeteneğe sahip kişidir. Bu durum kültürün değişen ve gelişen dinamik yönünü ortaya koymaktadır.

İçinde insan olan sistemlerin bütünü kültürden bağımsız olarak düşünülemez. Zira kültür insanı diğer canlılardan ayıran en önemli vasıftır. Aynı zamanda insanlar içinde yetiştikleri kültürlerin birer yansımasıdır ve sahip oldukları kültürleri, oluşturdukları sistemlere taşırlar (Demirel ve Diğerleri, 2007: 57). Zamanla bu sistemler kalıplaşarak bir geleneği meydana getirir ve kültürün karakteristik vasıflarının belirginleşmesini sağlar. Bu açıdan kültür toplum içindeki geleneksel davranışları ifade eder ve bu geleneksel davranışlar o toplumda yaşayan bireylerin hareketlerini ve bilinç düzeylerini önemli ölçüde etkiler (Newstrom ve Davis, 2002: 80).

2.1.1. Kültür Tanımları

En basit toplumdan en gelişmiş topluma kadar bütün insan topluluklarında kültür olarak tanımlanan ortak bir olgu mevcuttur. Her toplumda belirli maddi ihtiyaçları gidermek amacıyla geliştirilen bir teknik sistemin yanında insanlar arası

ilişkileri inceleyen kurallar, örf ve adetler, gelenekler, fikirler ve düşünceler mevcuttur (Güney, 2006: 23). Bu teknik sistem ve ilişki sistemleri kültürü oluşturan temel öğelerdir.

Kültür kavramının tanımına geçmeden önce sözcüğün kısaca tarihçesinin verilmesinde fayda vardır. Kelime Latincedeki “Cultura” ya da “Colere” fiilinden doğmuştur. Klasik Latince bu fiil bakmak ya da yetiştirmek anlamına gelmektedir (Usal ve Kuşluyan, 2002:105-106). İngilizcedeki ilk kullanımlarında kültür, hayvanların ve ekinlerin yetiştirilmesi ve dinsel tapınma ile ilişkili olarak kullanılmıştır (Smith, 2001: 12). Tarımsal anlamda ekip biçmek, yetiştirmek anlamında kullanılan “Cultura”nın, insan deneyimi ve onun yaşama tarzı olarak anlam kazanması Almanya da 1750 tarihinden sonra ortaya çıkan gelişmeler neticesinde olmuştur (Usal ve Kuşluyan, 2002:105-106). İlk kez Voltaire, “Culture” sözcüğünü, insan zekâsının oluşumu, gelişimi, geliştirilmesi ve yüceltilmesi anlamında kullanmıştır. Sözcük buradan Almancaya geçmiş ve 1793 tarihli bir Alman Dili sözlüğünde “cultur” olarak yer almıştır. Kavram önceleri insanın zihinsel kapasitesinin yarattığı bir değer olarak kullanılmaya başlanmıştır. 1843’de Gustav Klemm tarafından yazılan “İnsanlığın Genel Kültür Tarihi” adlı kitapta “Kültür” sözcüğüne, çok açık ve net bir şekilde, bir insan topluluğunun yetenek ve becerileri, sanatları ve gelenekleri olarak topyekün yaşama tarzı şeklinde anlam kazandırılmıştır (Güvenç, 1994b: 96).

Modern anlamdaki ilk kültür tanımı antropolojik bir bakış açısıyla 1871 yılında Edward B.Taylor tarafından yapılmıştır (Kroeber ve Kluckhohn, 1952: 9-10). Taylor, “Primitive Culture “ adlı kitabında kültürü şu şekilde tanımlamaktadır; “Kültür, bilginin, imanın, sanat ve ahlakın, örf ve adetlerin, hukukun ve bireyin mensubu bulunduğu toplum tarafından kazandırılmış olan alışkanlıklarının ve yeteneklerin oluşturulduğu karmaşık bir bütündür.” (Usal ve Kuşluyan, 2002:105-106; Urban, 2010:122).

Kültür kavramı ülkeden ülkeye dilden dile çok farklı şekil ve manalarda kullanılmıştır. Kültür kavramında kesin bir tanım üzerinde anlaşmak oldukça zordur. Bu zorluk kelimenin kökenindeki çok anlamlılığa dayandırılmaktadır. Kroeber ve Kluckhohn kültür kavramının 164 farklı tanımını derlemiş ve tartışmıştır (Ertürk, 2010:281). Tanımların çeşitliliği ve anlam değişiklikleri içerik, fonksiyon, özellik

gibi sadece meselenin doğası ve niteliği ile ilgili değildir. Aynı zamanda kelimenin dar veya geniş anlamda kullanımı da göz önünde bulundurulmuştur. Alfred Kroeber ve Clyde Kluckhohn'a göre bu kullanımlardan en azından iki tanesi vardır ki biri aydınlanma felsefesinden miras kalan bir kullanım olup, batılı milletlerin kendi medeniyetleri üzerine kurmuş olduklarına inandıkları, ilk çağlardan beri birikmiş yazılı mirası "kültür" diye isimlendirmektedir. Diğeri ise Edward B. Taylor tarafından verilen ve resmi olarak kabul edilen yukarıda yapmış olduğumuz tanımdır (Journet, 2002:15-16). Kroeber'e göre öğrenilen ve aktarılan motor reaksiyonlar, alışkanlıklar, teknikler, fikirler ve değerler kitle kültürünü oluşturur: Kültür insanın özel ve ayrıcalıklı bir ürünüdür ve onun evrendeki ayırt edici kalitesini gösterir (Kroeber ve Kluckhohn, 1952: 44).

Literatürde yer alan bazı kültür tanımları aşağıdaki gibidir : "Kültür bir insanın sosyal mirasıdır." (Vander Zenden, 1993: 33). " Geleneksel fikirler ve bunlara bağlı olan değerlerdir." (Kağıtçıbaşı, 2000: 36), " Bir toplumun tüm hayat biçimidir." (Linton,1946:115) " Bir toplumun yaşama tarzı olarak karakterize edilen ve bilgi, inanç, gelenek, örf, adet, sanat, ahlak, araç-gereç, teknik vb gibi maddi ve maddi olmayan unsurlardan oluşan karmaşık bir bütündür" (Şimşek ve diğerleri, 2001: 27). " Genel olarak benimsenen, üyeler için örgütsel hayatı anlamlı hale getiren ve onların davranışlarını yönlendiren inançlar, tutumlar ve değerler topluluğudur." (Barlı,2008:447), Malinowskiye göre " Araçlardan, tüketim mallarından, çeşitli toplumsal grupların kuruluş kuralları ve ilkelerinden, fikirlerinden, inançlarından ve adetlerden oluşan bütünleyici bir tüm dür" (Akt. Başak, 2004:100). Hofstede ise; zihnin kolektif programları olarak tanımlamış ve kültürün kendisini sadece değerlerle değil aynı zamanda yüzeysel olarak sembollerle, kahramanlarla ve ritüellerle gösterebileceğini savunmuştur (Hofstede, 2001: 1).

2.1.2. Kültürün Temel Özellikleri

Tylor kültürü, bir toplumun üyesi olan insanın kazandığı yetenek ve alışkanlıklar gibi kültürel muhtevanın karmaşık bir fonksiyonu olarak görmektedir (Güvenç, 1985a: 24). Her sosyal olguyu kültürün bir parçası olarak gören düşünceler olduğu gibi ilişki kurulan alana göre de kültür tanımı yapılmaktadır. Toplumsal yapının kültürel boyutundan bahsetmek için belirli özelliklere sahip olan bir kavramdan söz etmek gerekir. Kültürü özellikleri açısından tanımladığımızda toplum

içerisinde kazanılan bir gruptan başka bir gruba iletilen yargı, inanç ve davranış ölçülerinden ortaya çıkan; alışılmış davranış kalıplarının maddi ürünlerinden oluşan bir düzen olduğu görülür (Lundberg, Schrag ve Larsen,1970: 122). Bir düzenden bahsettiğimize göre bu düzenin belirli özelliklerinin olması gerekir.

Kültürün en önemli özelliklerinden biri öğrenilmiş davranışlar bütünü olmasıdır. Toplum, insanların belirli değerler ve özellikler etrafında bir araya gelmesinden oluşan bir kavramdır. Toplumu oluşturan bu insanların kendine özgü bir kültürü olmalıdır. Kendilerinden önceki nesillerden belirli bir kültürü almayan toplumlar sonraki nesillere de kendi kültürel yapı özelliklerini bırakmazsa, kültürün bir zaman dilimi ile sınırlı olması kaçınılmazdır. Gerçekte durum böyle değildir, kültür kişinin hayata geldiği bir tarihte vardır insanlar yaşadıkları sürece kültürü öğrenecekler gereğince kültüre katkıda bulunacaklar ve yaşam sürelerini tamamladıklarında da kültür var olmaya devam edecektir. Kültür her bireyin doğumundan sonraki yaşantısı içinde kazandığı (davranış ve tepki eğilimleri) alışkanlıklardır (Erdoğan, 2007:243-247). Kültür öğrenilen ve eğitimle kazanılan bir karışım olduğuna göre, birey kültürünü öğrenirken öğreneceği unsurlar bireyin yapısına uygun olmalıdır.

Kültürün diğer bir özelliği paylaşılmasıdır. Kültür toplumsaldır yani öğretiler, örgütlenmiş birliklerde, toplumlarda yaşayan insanlarca yaratılır ve ortaklaşa paylaşılır. Bütün kültürler sürekliliğini sağlamaya çalışırlar, bu çabaları nedeniyle de benzerlik gösterirler. Grup birliğini ve dayanışmasını sağlayan duygular ve hizmetler, toplumsal denetim mekanizmaları, nüfusun devamını sağlayan üreme önlemleri bu benzerlikler arasında sayılabilir. Tüm toplumlarda kamu yararı adı verilen üstün bir değer kavramı yaratılır ve ona saygı gösterilir. Kültür bütünüyle maddi gözlemlenebilir bir olgu olmadığı için soyut bir kavramdır. Kültür belli bir toplumdaki kültürel öğeleri, kuram ve süreçleri ve bunların karşılıklı ilişkilerini temsil eder ve toplum üyelerince paylaşılarak varlığını gelecek nesillere aktarır (İçli, 2011:107-108).

Kültür değişebilir, yani; kültür toplumsal evrimin belirli kesitleri içerisinde durgun olduğu kadar devamlıdır. Kültür herhangi bir şahıs veya toplumca oluşturulmadığı gibi, insan yaşamıyla da sınırlanmamıştır. Kültürün temel değişkenlerinden birçoğu tarihin ilk devirlerinden beri vardır. Kültür zamanla

değiştigi gibi, gruptan gruba farklılıklar da gösterir. Küçük bir toplumda kültürel değişme yavaş olabilir fakat modern bir toplumda değişme hızının hayli yüksek olduğu görülebilir. Kültürün sürekliliği değişir olmasına bağlıdır. Eğer Kültürde değişme olmazsa, zamanla bu durgun kültür yok olacaktır. Kültür değişmesi uyum yoluyla sağlanır. Bu uyumda, kültürel sistemlerin sadece ileri gittiğini kabul etmek hatalı olur. Geri giden tersine işleyen kültürel değişmede olabilir.

Kültürün yukarıda sayılan üç temel özeliğinden başka sahip olduğu birçok önemli özelliği vardır. Kültürün bireysel veya toplumsal gereksinimleri giderici özelliği bunlardan biridir. Kültür, insanın biyolojik ihtiyaçlarını ve bunlardan doğan ikincil ihtiyaçlarını karşıladığı gibi, bazı psikolojik gereksinimlerini de giderir. Kültür bireyin topluma uyumunu, biyolojik ve psikolojik ihtiyaçlarının karşılanma biçimini şekillendirir. Bu nedenle birey, kontrol altına alamadığı endişelerini, tahmini dışında kalan belirsizlikleri, kültürel inançları ve yaklaşımları ile ortadan kaldırır. Kültür aynı zamanda semboliktir. Her kültürün kendisine göre geliştirdiği, insan ihtiyaçlarını karşılayan sembolleri vardır. Bu sembollerin anlamlılığı değil, yararlılığı önemlidir. Kültürler arası farkın görülmesinde bu sembollerin önemi oldukça büyüktür. Kültürün diğer bir özelliği de bütüncü eğiliminin olmasıdır. Kültürel kalıpların yoğun olarak kabul edildiği, tarihi sosyolojik ayrılıkların sınırlı olduğu toplumlarda gruplar arası bütünleştirmede son derece önemli rol oynamaktadır (Erdoğan, 2007:243-247).

2.1.3. Genel Kültür, Alt Kültür ve Karşıt Kültür Kavramları

Sosyal psikolojide çeşitli kültür ayrımları yapılmaktadır. Kültürün kuşatıcılığı, bölgesel farklılaşmaların kültüre olan etkisi, değerlerdeki farklılaşmalar bu şekilde sınıflandırılmasına neden olmaktadır. Bu sınıflandırmalardan biri kültürü “genel kültür” ve “alt kültür” olarak ayırmaktadır. Böyle bir sınıflandırmada esas alınan kültürün yaygın olup olmamasıdır. Bu kıstasa göre ne kadar toplum varsa o kadar da genel kültür söz konusu olmaktadır. Yine karşıt kültür ve kültürel değişme kavramları da kültür bünyesi içerisinde yer alan o kültür içerisinde meydana gelen etkileşim ve değişmelerden doğan kavramlar olarak nitelendirilmektedir.

Genel kültür, bir ülke veya ulusun kültüründen söz edildiği zaman anlaşılın kültür kavramıdır. Söz konusu ülkenin veya toplumun hâkim inançları, değerleri,

davranış kalıpları vb. genel kültürü oluşturan parçalardır (Barlı, 2008:448). Genel kültür toplumun genel özellikleri hakkında bilgi verir.

Alt kültür, bir toplum içerisinde yer alan kültürel çeşitlilikte bulunabilir. Birçok modern milletlerde toplumun ana kültürünü oluşturan onun içerisinde yer alan bazı gruplar, aynı zamanda kendi içlerinde bazı özel değerler, normlar, gelenekler ve yaşam stillerine sahip olabilir onları taşıyabilirler. Bu toplumlardaki farklı olan kültür değerleri birer alt kültür olarak adlandırılır (Vander Zenden, 1993: 42-43).

Karşıt kültür, hakim kültürün belli özelliklerini reddeden ve onunla çatışmaya giren toplumsal grupları nitelendiren bir kavramdır. Hakim kültüre “reddiye” ve çatışma özelliği ile alt kültürden ayrılır (Aslantürk ve Amman, 2011:250). Zaman içerisinde bir alt kültürün normları, değerleri ve yaşam stilleri toplumdaki ana kültür ile çatışabilir ve karşıt kültürü oluşturur. Karşıt kültür, baskın kültür (genel kültür) içerisinde birçok davranış standartlarını ve yol işaretlerini yansıtır (Vander Zenden, 1993: 43).

2.1.4. Kültür Öğeleri

Biyolojik, fizyolojik, ruhsal-toplumsal gereksinimler bireyi ve toplumu davranışa, eyleme zorlayan temel güçtür. Doğanın, evrenin, canlı ve cansız varlıkların algılanmasından kaynaklanan nesnel- somut düşünce yapısı zamanla öznel-soyut düşünce yapısına dönüşür. Böylelikle, nesnel-somut, öznel- soyut kavramlar düşünce sistemini oluşturur. Düşüncenin kaynağı kavramlardır ve bu kavramlar kültür ürünü olup kültürden kaynaklanan öğeleri içerir (Köknel, 2007: 10).

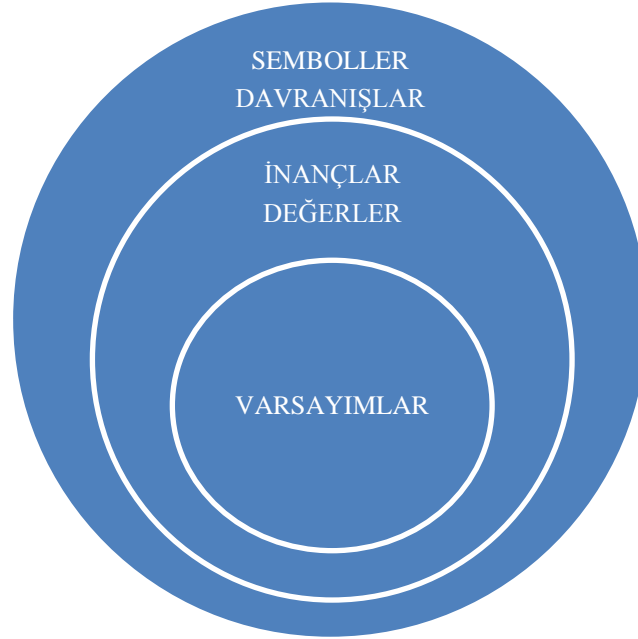
Kültür sosyal hayatın yazılmamış kurallarından oluşur. Kültür doğuştan kazanılmayıp sonradan öğrenilen ve insanların yaşama biçimini etkileyen bir olgudur (Hofstede ve diğerleri, 2010: 6). Kültür karmaşık bir olgudur, sosyal etkileşimin sonucu olan insani bir çıktıdır. Maddi veya manevi yönüyle insan davranış ve düşüncesinin şekillendiricisidir. Kültürü oluşturan faktörler binlerce insani alışkanlığın, tekrarlanan davranışın ürünü olduğundan bu faktörlerin sayısını sınırlamak kolay değildir. Kültür genel bir tanımla, bir toplumdaki bireylerin davranışını idare eden yöneten kuralların toplamı ve toplumun yaşama biçimidir. Toplamların yaşama biçimleri bezer olmadığına göre kültürleri arasında farkın olması da doğal bir sonuçtur. Kültürler arasındaki farkı oluşturan değişkenlerin

başında şüphesiz kültür öğeleri, yani kültürü oluşturan faktörlerin benzer olmaması gelir. Kültürün başlıca öğeleri aşağıdaki gibi sıralanabilir (Erdoğan, 2007:230).

- 1- Maddi kültür öğeleri; teknoloji, mimari eserler, tabiatla mücadele yapıtları,
- 2- Dil, bir toplumun konuştuğu lisan,
- 3- Ahlak ve estetik,
- 4- Eğitim, bazı kültürel değerlerin öğrenilmesi,
- 5- Sosyal organizasyon, sosyal kurumlar,
- 6- Politik hayat,
- 7- Değerler, tutumlar, din ve inançlar.

Bu ayrıntılı sınıflandırma yapılan diğer kültür tanımlarında da kullanılan öğeleri kapsayacak şekilde genel başlıklar altında toplandığında yer alan öğeler; değerler, varsayımlar, inançlar, davranışlar ve sembollerdir. Bunların birer kültürel öğe olarak konumlanmaları şekil 1 de gösterilmiştir.

Şekil 2: Kültürün Temel Öğeleri



Kaynak: Yılmaz (2008: 17)

Varsayımlar kültürel öğelerin çekirdeğini oluşturur. Varsayımlara dayalı olarak bireylerin inançları ve değerleri oluşmaktadır. Daha sonra bütün bunlar o kültürel yapı içerisindeki davranışların ve sembollerin kaynağını oluşturmaktadır (Yılmaz, 2008: 17).

Kültürün öğelerini veya kültürü oluşturan faktörleri daha da artırmak mümkündür ancak genel olarak yapılan bu ayırım kültürün temel öğelerini oluşturmaktadır. Tezimizin ana temasını oluşturacak olan bu kültür öğelerinden özellikle değerler, tutumlar ve bunların davranışa etkisi kültür boyutunda en çok inceleme yapacağımız alan olarak belirlenmiştir.

2.1.4.1. Maddi Kültür Öğeleri

Kültür çok karmaşık bir kavram olmakla birlikte toplumun paylaşılmış inançları, değerleri, beklentileri, gelenekleri ve göreneklerinin bir araya gelerek toplum üyelerinin davranışlarına yansımaları şeklinde tanımlanabilmektedir (Yılmaz, 2008: 16).

Maddi kültür, insan eliyle yapılmış olan teknik ve fiziki değerleri ve ekonomik faaliyetleri kapsar (Barlı,2008:450). Bir toplumun ulaştığı teknolojik düzey, günlük yaşantıda kullanılan teknoloji, araç ve gereçler, özellikli yöntemler o toplumun maddi kültürü olarak gösterilir. Maddi kültür insanın kendisini doğal ve sosyal çevreye karşı korumak için geliştirdiği ürünleri, günlük hayatı kolaylaştırmaya dönük araç ve gereçleri, bu olgularla bireysel davranışların birleştirilmesinin özel bir türüdür. Maddi kültür, insan eliyle yapılan, alet ve eserleri ve el emeği yeteneğinin hammaddeyi işlemesiyle oluşturduğu teknolojik ürünlerden oluşur.

2.1.4.2. Manevi Kültür Öğeleri

Manevi kültür öğelerinin en önemli olanı dildir. Çünkü dil olmadan öteki unsurların meydana gelmesi mümkün değildir. Dil kültüre ait bütün değerleri bünyesinde barındıran bir kültür hazinesidir. Kültür, kuşaktan kuşağa aktarılır ve süreklidir. Dil, kültürün sürekliliğini ve gelişmesini sağlar onu kullanan milletin kafa yapısını, nasıl düşündüğünü, zihninin nasıl çalıştığını ve mantığını ortaya koyar (Ertürk, 2010: 284). Dil kültürler arasındaki farklılığında en önemli göstergelerinden biri olarak kültürlerin değerleri ve özellikleri hakkında da bilgi verir. Örneğin, İngiliz dili ticari ve endüstriyel çabalar için kelime yönünden zengindir. Bu durum diğer kültürlerle oranla İngiliz Kültürü'nün ticari üstünlüğüne işaret sayılabilir. Ekonomik bakımdan geri olan ülkelerin dilinde endüstriyel ve ticari kelimeler azdır (Erdoğan,2007:233). Herhangi bir ülkenin dili, o ülkenin kültürünün gelişme düzeyi ve mevcut durumunu anlamak için anahtar konumdur.

Manevi kültürün diğer önemli öğeleri din, inançlar, değerler ve tutumlardır. Din düşüncelerin, duyguların ve sahip olduklarının ötesindeki doğa üstü hareketlerin açıklanmasındaki sosyal paylaşım yoludur. Emile Durkheim'e göre din, kutsal şeylere karşı yapılan saygısızlıkların ya da küfrün işaret edildiği inançlar ve uygulamalar merkezidir (Vander Zenden, 1993:310). Din, kültür öğeleri arasında çok önemli bir yere sahiptir. Bilhassa eski devirlerde yüzyıllarca bu kültür unsuru ön planda bulunmuş ve öteki kültür unsurlarını gölgede bırakmıştır (Ertürk, 2010:284).

Din sistemin genel işleyişinden sorumlu olan kurumlardandır. En ilkel toplumdaki en gelişmişine kadar din adını taşıyan bir kurum vardır. Bilim ve teknoloji de dahil olmak üzere din ve din kurumları sosyal-kültürel "kontrol kurumları" adı altında toplanır.

İnanç, ferdin dünyasının bir yönüne ait algı ve bilgilerin devamlı bir organizasyonudur. İnançları oluşturan efsaneler, masallar her toplumda halk düşüncesinin önemli bir kısmını oluşturur. Bunlar kültürün devamlılığını sağlayan temel öğelerdendir. Bir toplumun devamını sağlayan inançlar, toplumsal değişmeye yön verirken, bazı zorunlu ve mecburi kültür değişmelerine karşı direnmeyi doğurur.

Kültür çok defa bir toplumda bulunan kaidelerin ve değerlerin toplamı olarak düşünülmüştür. Değer kavramı özel davranışlara önder olanlardan ziyade, başlıca kuralların karmaşık bir bileşimidir (Barlı,2008:451). Tutum ise kişinin başka kişi, topluluk veya bir objeye karşı, inançlarının, hislerinin ve tepkilerinin oluşturduğu sisteme denir. Bir insanın sosyal hareketleri onun tutumlarıyla yürütülmektedir. İnsanların tutumları, inançlarıyla birlikte kültürü oluşturan öğeler arasındadır. Toplumu oluşturan kişilerin inançları ve tutumlarının birliği manevi kültür birliğini ortaya çıkarır (Erdoğan, 2007:235).

Diğer bir manevi kültür öğesi de ahlak ve estetikdir. İnsan başkalarıyla birlikte yaşayan bir varlıktır. Ahlak ve ahlaki değerlendirmeler de bu başkalarıyla olan ilişkilerimizde ortaya çıkan, belirlenen kavramlardır. Yeryüzünde tek başına yaşayan bir insanın ahlaksal davranışlarından söz edilemez. Ahlak insan topluluklarında bireylerin törelere uygun davranışlarını düzenleyen kuralların, yasaların toplamıdır. Yürürlükteki ahlak kuralları genellikle törelere dayanır; törelerde genellikle yerel ve bölgeseldir, geleneklere, göreneklere dayanır. Bu nedenle toplumun yapısı değiştikçe gelenekler dolayısı ile ahlak kuralları değişiyor (Akarsu, 2006:180-181). Ahlaki

değerler manevi kültür öğeleri içerisinde sayılabilir. Ahlaki değerler toplumların yapısına göre değişkenlik gösteren değerlerdir (Barlı,2008:451).

Estetik, bir toplumun geliştirdiği güzel sanat ürünleri, bu açıdan oluşturduğu sınırlar ve ulaştığı düzey, o toplumun estetik anlayışı hakkında bilgi verir. Estetikte genel değer ve genel farklılıklar vardır. Belirli kültürler, özellikle alt kültürlerin kendilerine özgü estetik değerleri vardır. Bu bakımdan estetikteki farklılıkları ulusal olmaktan çok, bölgesel olarak görmek mümkündür. Gelişen teknoloji, haberleşme kolaylığı ulusal alanda estetik değerlerin önemini azaltıyor. Halk sanatlarının bölgesel değerleri korumakla beraber tutucu özellikleri azalmıştır. Örneğin, bir Amerikan veya İngiliz dans stilini dünyanın başka yerlerinde de görmek mümkündür (Erdoğan, 2007:233-234). İnsanlık tarihinden itibaren baktığımızda mağara duvarlarına kazılmış ya da boyanmış birçok nesne dağların yamaçlarına işlenmiş geniş heykeller, çok ince işlenmiş mücevherler ya da minyatür resimler bulunabilir. Bunlar insan eliyle yapılmış ve insan düşüncesini ve duygularını anlatmayı amaçlayan nesnelere oluşan birer sanat eseridir (Cunningham ve Reich, 2010:8)

Eğitim, kültürü bütün boyutları ile etkileyebilecek güce sahip bir manevi kültür öğesidir. Bir ülkedeki mimari gelişmeyi, sanatsal yapıtları, estetik anlayışını, bilimsel bilgi topluluğunu veya bir işletmenin üretim sistemini ya da o işletmede uygulanan yönetim tarzını eğitimle şekillendirebilmeniz mümkündür (Barlı, 2008:451). Eğitimin kültür içindeki tarihsel fonksiyonu bilgi, yetenek ve fikirleri doğurması ve geliştirmesidir. Ayrıca, bu kültürel değerlerin nesilden nesile ve özellikle günümüzde toplumdan topluma aktarılması da eğitimle mümkün olmaktadır. Önceki nesillerin bilgi ve görgüleri sonraki nesillere belirli bir eğitim sistemiyle aktarılır. Toplumlar arası bilgi, görgü ve teknolojinin taşınması eğitimin yardımıyla olur. Günümüzde genel kültürün gelişmesinde en etkili rolü eğitim oynar. İnsan kendi programını kendisi yapan özel bir varlıktır. İşte bu programlama olayı insanı diğer canlılardan ayıran temel bir özelliktir. Diğer canlılar yaşama geldiklerinde beyinlerinde ne yapacakları programlanmıştır. İnsanın kendi yaşam programını yapmasında eğitimin rolü büyüktür (Erdoğan, 2007:236-237). İnsanlar dünyaya eşit şartlar altında gelirler, aileleri, içinde buldukları çevre, aldıkları eğitim, eğitimden yararlanma oranına göre zamanla farklılıkları ortaya çıkar.

Sosyal organizasyon, kültürel oluşumun belirli bir kısmını meydana getirir. Sosyal yapı değişimleri kültür değişmelerine yol açar. Bu durumun tersi de doğrudur. Sosyal yapı içerisinde yer alan kurumlaşmış tavırlar ise kültürün ayırıcı özelliğini verir. Yeme, içme, evlenme şekli önemli kurumlaşmış davranışlardır ve bunlar değişik kültürlerde değişik şekillerde yapılır. Bu durum ise kültürel ayrıcalığı doğurur. Her toplumun kendine özgü bir sosyal yapısı vardır. Örneğin, bazı toplumlarda kesin sınıf ayrımı varken, başka toplumlarda böylesine kesin ayrımlar ve sınırlar yoktur. Bir toplumda geniş aile sistemi hakimdir, bir başkasında çekirdek aile sistemi düzeni vardır. Zamanla toplumun sosyal yapısı değişir, bu değişim kültüründe değişmesine yol açar (Barlı, 2008:451).

Politik hayat ya da siyaset, bir toplumla özdeşleşen kültür öğelerinden biridir. Örneğin bazı toplumlara demokratik ve katılımcı bir yaşam tarzı öylesine sinmiştir ki, o toplumda devlet yönetiminden işletme yönetimine ve hatta bir ailenin kendi içinde yürüttüğü düzen ve alışkanlıklarına kadar bunun yansıması göze çarpar. Kimi toplumlarda ise politik hayatı krallık yönetimi şekillendirir. Toplumsal hayat daha çok merkezi yönetim tarafından biçimlendirilir. Bazı yerlerde ise politik hayata tamamen bir karmaşa hâkimdir. Böyle bir durum toplum kültürünün bütün boyutlarını etkiler (Barlı, 2008:451).

2.1.5.Kültür ve Değerler

Kültür ve değerler arasındaki ilişki bir bütün içerisinde ele alınması gerekir. Zira kültür ve değerlerin mahiyeti iç içe geçmiştir. Kültür; bir toplumun tavırlarını, inançlarını ve değerlerini gösterir. Kültürel açıdan değerler, toplumun nasıl davrandığını, hissettiğini ve düşündüğünü anlamamıza yardım eder. Bir kişi ya da toplum için yararı olan her şey bir değer olarak düşünülür.

Değer(ler), kültürel olarak şekillendirilmiştir ve aynı zamanda kültür üzerinde de yönlendirici olarak etki etmektedir. Bu bakımdan değerler, belirli bir kültürün gelişme süreci içinde şekil almaktadır. Bu da genel olarak sembol, moral ve estetik normlar, davranış şekilleri olarak belirginleşir. Bu açıdan değerler kültürün esasını oluşturmaktadır (Özensel, 2003: 230).

Değerlerin sosyal normlarla ve kültür ile olan ilişkisi araştırmacıların dikkatini çeken önemli hususlardan biridir. Çünkü değerler “ bir toplumun üyeleri tarafından izlenen ve benimsenen genel amaçlar” olarak tanımlanacak olursa, bu ifade

değerlerin sosyo-kültürel bir arka planının olduğunu göstermektedir. Ayrıca her insan belli bir sosyal yapıda doğmakta, büyümekte, gelişmekte ve orada var olan kültürel havayı solumaktadır. Bu anlamda her insan kendi kültürünün ürünü hâline gelmektedir. Dolayısıyla sosyal öğrenme teorisinin temel varsayımları dikkate alınarak, değer yargılarının kişinin yetiştiği sosyo-kültürel ve dinî çevreden beslenerek geliştiği ve şekillendiği rahatlıkla ifade edilebilir (Ünal, 1981:3-5).

Değerler, kültürden bağımsız olarak düşünülemez. Kültür ise paylaşılan değerler, simgeler, ideolojiler, inançlar ve yaşantıların bütünüdür. Bireyin içinde yaşadığı toplumun kültürü, sahip olduğu değerler, inançlar ve normlar, bireyin davranışlarını etik standartlara uygunluğunu belirler. Değerler, kültürel bilgidir; kültürün öğeleri üzerine kurulur ve her zaman bir seçimi vurgular. Toplumdaki bireylerin o değerleri korumasına veya göz ardı etmesine paralel olarak değerler ya zamanla kaybolurlar ya da sonraki nesillere aktarılarak yıllarca devam ettirilirlir (Akbaba- Altun, 2003:8)

Grup yaşamının anlamı kültürel alışkanlıklar, değerlerin analiz edilmesi ile açıklığı kavuşturulabilir bu nedenle değerler kültürün açıklanmasına yardımcı olan önemli bir kavram olarak değerlendirilebilir (Fichter, 2004: 165). Öyle ki değerler üretildikleri kültür ve toplumlara damgasını vurmaktadır. İnsanların düşünsel, ruhsal, toplumsal ve manevi yaşamı, seçip, üretip, bağlandığı değerler çevresinde oluşmaktadır. Benimsenen değerler, töre ve eğitim yolu ile gelecek nesillere aktarılmakta ve toplumlar bu değerler yoluyla toplumsal ve bireysel ruhu oluşturmaktadır. Kültür insanlarla ilgili her şeyi içine almakta, insanların yarattığı her şeyi ve geliştirdiği tüm değerleri içermektedir. Buna göre değerler kültür dünyasında var edilmekte ve insanın maddi yapısının ötesinde manevi bir öze dayanmaktadır. Bu anlamda değerler insanların çoğu tarafından üzerinde anlaşma sağlanmış ve paylaşılmış gerçek davranış standartlarıdır (Yılmaz, 2008: 44).

Kişinin, çevresine uyumunun bir koşulu olarak, çevresiyle iyi ilişkiler kurabilmesi gerekir. Bu da, yaygınlaşmış standartlara, normlara ve değerlere, beklenen ölçülerde uyum göstermesi ile sağlanır. Yani bir anlamda, içine doğduğu toplumun kültürünü benimsemesi ve toplumun rehberlik ve baskısı altında sosyalleşmesi ile olur. Bu bakımdan, değer kavramıyla kültür ve toplum etkisi

arasındaki ilişki oldukça önem arz etmektedir. Kültür terimi, bir insanın gelenek ve göreneklerine, sahip olduğu tutum, inanç ve değerlere atıftır (Ünal, 1981: 3-4).

Kültür, kuşaktan kuşağa nakledilen ve toplumun üyeleri arasında paylaşılan sosyal bir miras olarak tanımlanır. Ancak, kuşaktan kuşağa değişmeden kalan bir şeyde değildir. Bir taraftan, sosyal öğrenme süreci yoluyla kültür, bireyi devamlı, ısrarlı ve yaygın şekilde etkiler ve böylece, bir toplumun kararlılığını ve onun kültürünün sürekliliğini sağlar. Öte yandan, kişi de kültürünü etkiler ve sosyal değişmeyi sağlar. Birey doğduğu toplumun kültürü içerisinde; ailede, arkadaş çevresinde ve diğer sosyal çevrelerde kişiler arası ilişkileri, toplum için uygun ve kabul edilebilir davranışları, gelenekleri, normları ve değerleri öğrenir. Toplum değerleri, her kültürün bütünsel yapısıyla karmaşık şekilde ilgilidir. Bu nedenle, yapı çökmedikçe değerler, bütünün fonksiyonel parçaları olarak ısrar etme eğilimi gösterir. Yine bu nedene bağlı olarak çeşitli değerlerin küçük bölgelerde ve yakın toplumlarda bile ısrarla kendini koruduğu görülmektedir. Buna bağlı olarak, kültürler arası temasların, orijinal değer sistemlerini değiştirmekten ziyade pekiştirdiği görülmüştür. Değerler, dünyada mevcut 3000 civarında kültür arasında geniş ölçüde değişmektedir. Her toplumda estetik, dini, ekonomik, sosyal vb. bir takım değerler vardır. Ancak, bunların taşıdığı özellikler ve önem bakımından sıralanışları toplumlar arasında farklılık arz etmektedir. Bu nedenle değerler ve onların ortaya koyduğu değerler hiyerarşisi kültürler arasında farklılık yaratan en önemli faktörlerin başında gelmektedir (Ünal,1981: 3-5).

Rokeach çeşitli yönleriyle sosyo-kültürel ortamın ve bireyin kişilik özelliklerinin değerlerin alt yapısını oluşturduğunu söylemektedir. Bu sebeple sosyo-kültürel yapıda ve kişilik gelişiminde yaşanan değişimler doğrudan değerleri etkilediğinden kültür değerleri etkileyen unsurların en başında gelmektedir (Yapıcı ve Zengin, 2003: 179)

Sonuç olarak, bir sosyal aktörü oluşturan değerler, inançlar ve tutumlar, esasında o sosyal aktörün mensup olduğu kültürdür. Bireyin inançları, değerleri ve tutumları mutlaka bulunduğu toplumdan önemli ölçüde etkilenir ve o toplumun sahip olduğu kültüre göre şekillenir.

2.1.6.Kültür Değişmeleri

Değişme hayatımızda bir olgu olarak bulunan evrensel bir gerçekliktir. Eski Yunanda Parmenides ve Heraklitius dünyanın değişmesi konusunda iki ayrı ekolü temsil etmektedir. Parmenides hiçbir şeyin değişmediği, her şeyin aynı kaldığını savunurken, Heraklitius meşhur “Aynı ırmakta iki kere yıkanılmaz” sözüyle aynı kalan hiçbir şey olamayacağını ve değişmenin sürekliliğini ifade eder. Esasen değişme derken, burada bir durumun bütünüyle bambaşka bir duruma dönüştüğü düşünülemez. Değişenin değiştiği haliyle ilgisini sürdüren birçok niteliği varlığını devam ettirir. İkincisi ise bazı kavramlar evren de insanoğlu ile birlikte sabiteler olarak kalırlar. Hayatı sürdürme yöntemlerimize, bilme biçimimize ilişkin değişmeler bu sabiteleri dönüştürseler bile temellerindeki değişmez özlerine dair tahayyüllerimiz varlığını sürdürürler (Bostancı, 2003:113-115).

Kültür, her canlı varlık alanı gibi değişir. Ancak, değişmenin hızı, zamana-mekâna ya da toplumun özelliklerine bağlıdır. İnsanoğlu, değişimin yavaş görüldüğü dönemlerde sürekliliği, sürekliliğin kopmuş görüldüğü bunalımlı dönemlerde ise değişimi vurgulamıştır. Oysa kültür değişimi her toplumda her zaman var olmuş, sadece hızı değişmiştir (Güvenç, 1994b: 289). Değişen şartlar karşısında genel çözümler bulma ve onlara uymak konusunda her kültür aynı derecede yeterli olmadığı gibi eşit bir kapasiteye de sahip değildir (Turhan,1997: 48). Tarihsel açıdan bu veya şu kültürel örüntünün kökeni araştırıldığında bir bütün olarak kültürün kökeni ile toplumun kökeninin eş zamanlı olduğu görülmektedir. Kültür ile toplum zorunlu olarak bir arada bulunurlar. Bunlar insanoğlunun grup yaşamını sürdürdüğü her yerde birlikte var olmuşlardır. Ancak kültür bir toplumdan diğerine büyük çeşitlenmeler gösterir (Fichter, 2004:162-163).

Toplumun uyumlu kültür sistemini oluşturan “insan yapısı çevre” ile bu çevreye uyarlanmış davranış kalıplarında, kendiliğinden ya da istençli eylemler sonunda ortaya çıkan değişmelere “kültürel değişim” denmektedir. (Usal ve Kuşluyan, 2002:116-118) Kültür değişmelerinde ilk kavram “Yayıma”dır. Davranış kalıplarının bir kültürden diğerine iletilmesi demektir. Bunların bazıları kabullenilir, bazıları ise reddedilir. Yayılma için, kuşkusuz toplumlar arasında temas ve iletişim gereklidir. Örneğin göçler, bu tür yayımları hızlandırmıştır (Tezcan, 1995:166).

Teknolojik gelişmelerle birlikte kitle iletişim araçları da kültürel yayılmayı hızlandırmıştır.

Kültürel değişme; kültürün çeşitli iç ve dış etmenlerin etkisiyle değişmesidir. Gerçekten, bir kültürün örneğin davranış modelleri ya da tipleri çeşitli nedenlerle başkalaşır (Usal ve Kuşluyan, 2002:116-118). Bu nedenlerden en önemlisi teknoloji olarak gösterilebilir. Teknoloji kültürün gelişmesi için büyük imkânlar vermektedir. Her şeyden önce, teknolojideki gelişmeler sayesinde kültür yeni vasıtalar kazanıyor; bu vasıtalar bir taraftan kültürün ifade gücünü arttırırken bir taraftan da kültürün daha geniş kitlelere yayılmasını sağlıyor (Güngör, 2010b:30). Teknolojik buluşların günlük olarak psikolojik, toplumsal ve fiziksel çevremizi değiştirdiği, bazı kültürel öğeleri geliştirip bazılarını ise devre dışı bıraktığı göz önüne alınmalıdır. Bilgi üretimi ve kültür, bir birlerini büyük ölçüde etkiler. Oluşan kültürel birikim, bir yandan bilgiyi arama, deneme, bulma ve geçerlilik kazandırma yöntemlerimizi biçimlerken, öte yandan da kullandığımız bilgi üretme yöntemleri, kültürel birikimimizin niteliğini ve egemen modellerini oluşturmaktadır (Sargut,2010: 25).

Bir toplum veya grup içinde kültür değişmelerinin meydana gelebilmesi için, ya coğrafi veya sosyal bir değişimin gerçekleşmesi; bu takdirde mevcut sistemin yeni şartlara uyum gösterememesi ya da başka kültürlerle temasa geçilmesi veya bütün bunların hepsinin birden gerçekleşmesi gerekmektedir. Bunlara ilaveten bir biriyle temas halinde olan toplum veya sosyal grupların birbirlerine karşı takınacakları tavırlar, bu toplulukların birbirlerinin kültürlerini ve bunlara ait unsurları anlayabilmeleri, bunların kültürleri arasındaki benzerlikler veya farklılıklar, nihayet maddi kültürle manevi kültür arasındaki ilişki kültür değişmeleri üzerinde önemli etkiye sahip unsurlardır (Turhan, 1997: 210).

2.2. Değerler

Sosyal bilimlerde değer kavramı oldukça karmaşık olarak kabul edilen bir kavramdır. Platon milattan önce dördüncü yüzyılda bu soruya yanıt bulmaya çalışmıştır. Platon, yaptığı çalışmalarda “kavramsal analizler yolu ile adalet ve iyinin gerçekte ne anlama geldiğini kavrayabileceğimizi” ileri sürmüştür. Sosyal bilimlerde ilk defa Znaniecki tarafından kullanılan değer kavramı Latince “ kıymetli olmak” veya “güçlü olmak” anlamları taşıyan “ valere” sözcüğünden türetilmiştir (Yılmaz, 2008: 44).

Sosyologlar arasında beklide hiçbir konu, değerler kadar tartışmalara yol açmamıştır. Değerleri incelemekten kaçınan sosyal bilimciler sosyal değerlerin hiçbir gerçekliğe sahip olmadığını, değerlerin bir kişinin kişisel değeriyle ilgilenmeksizin incelenemeyeceğini veya değerlerin sosyal bilim çalışmasının dışında birer psikolojik ve etik olgu olduğunu savunmuşlardır. (Fichter, 2004:165). Fakat özellikle Weber'in "Verstehende" (anlayıcı) sosyolojisinin ve Protestan ahlakı tezinin etkisiyle değerlerin önemli bir sosyal olgu olduğu, bilimsel analiz ve incelemeye tabi tutulabileceği fikri iyice güçlenmiştir. Bu aşamadan sonra değer teorisi ayrı bir soruşturma dalı olarak yükselmiştir. Değerler teorisinin en temel problemi değer kavramını tanımlamaktır. Değerlerin tam olarak analiz edilemediği ve karmaşıklığının anlaşılamadığı görülmektedir. Bu durumda değerler teorisinden beklenen, değer kavramını tanımlaması ve aynı değerlerde ortak karakteristik özellikleri tespit etmeye olanak tanınmasıdır (Perry,1950: 17-18).

Değerler, arzu edilen doğru ve iyinin ne olduğuna yönelik toplumdaki geniş ve yaygın olan fikirlerdir. Değerler çok genel ve soyuttur. Onların hangi davranışın kabul edilebilir hangisinin kabul edilemez olduğunu açıkça belirtmek gibi bir özellikleri yoktur. Bunun yerine bize kriterler ve diğer kavramlar ile birlikte insanları, nesnelere ve olayları; liyakat, güzellik, ahlak gibi göreceli değerlerle değerlememizi sağlarlar (Vander Zenden, 1993: 36).

Toplumsal değerler, toplumun veya toplumdaki grupların ortak düşünceleri ile bazı eşyaların veya canlı varlıkların olumlu-olumsuz biçimde değerlendirilmesinden doğar. Değer kavramı felsefede ve sosyolojide farklı biçimlerde ele alınmaktadır. Felsefe değerlerin niteliği ile ve bunların arasındaki hiyerarşik yapı ve tenkitle uğraşmaktadır. Oysa sosyoloji değerlerin açıklanmasını, oluş yollarını sosyal olgu, kurum ve süreçlerle olan etkileşimlerini, çeşitlerini ve bunların teşkil ettikleri çeşitli sistemleri ve belli somut durumlarda rastlanan değer çatışmalarını ele almaktadır (Güney, 2006: 33).

2.2.1. Değer Kavramının Tanımı

Değerler, Ahlak ya da değer felsefesinde, olgu bilincinden sonra ortaya çıkan ve olguya, belli duyguları, arzuları, ilgileri, amaçları, ihtiyaç ve eylemleri olan, özneye ilişkisi içinde, belli nitelikler yüklemeye belirlenen tavır; öznenin, olana, olguya yüklediği nitelik şeklinde tanımlanmıştır. Mantıkta, bir değişkenin belli bir

yorum altında oluşan değer alanının herhangi bir unsuru ve iktisatta da mübadele edilebilir, satılabilir bir eşya ya da nesnenin karşılığı, özellikle onun parasal ve ya maddi olarak belirlenen ederi, bir mal hizmet ya da işe izaf edilen görelî anlam ve önem olarak tarif edilmektedir (Cevizci, 2000: 75).

Değer kavramı sosyal psikoloji açısından sonradan çalışılmaya başlanan ve kültür gibi farklı şekillerde tanımlanabilen geniş bir kavramdır. Uzun süre diğer kavramlarla içi içe anıldıktan sonra değer kavramı ayrı bir çalışma sahası olarak incelenmesi gereken önemli bir kavram olarak kabul görmüş ve bu sahada birçok araştırma yapılmıştır. Özellikle değerlerin davranışa doğrudan etki yapma ve ya davranışı yönlendirme özelliğine sahip olmasından dolayı değer sahası oldukça önem arz etmektedir. Değerlerle ilgili yapılan literatür taraması sonucunda elde edilen bir dizi tanım aşağıda sunulmuştur.

Allport değerleri, benlikle ilişkili olarak algılanan manalar olarak tanımlamaktadır. Bir şeyi değerli görmek demek onu tercih etmek, ona psikolojik olarak bağlanmak ve ona ulaşmak ya da onu muhafaza etmek için belli bir çaba ve gayret içerisinde olmak anlamına gelmektedir. Buna göre değerli tutulan şey maddi veya manevi bir niteliğe sahip olabilir. Ancak onu esas önemli kılan şey, psikolojik olarak ona belli bir değer atfedilmiş olmasıdır (Akt. Yapıcı, Zengin,2003:178)

Rokeach'a (1973:6) göre değer; " kişisel ya da toplumsal olarak zıt ya da farklı bir davranış biçimi veya yaşam amacına karşı tercih edilen, belirli bir davranış biçimi ya da yaşam amacı şeklinde kalıcı bir inançtır". Daha kısa bir tanımla, değerler ideal davranış tarzları veya yaşam amaçları hakkındaki inançlardır.

Kluckhohn'a (1951: 395) göre değer; bir kişiye ya da gruba özgü arzu edilen davranışlar ile açık veya örtülü amaçlarının seçimini etkileyen bir kavramdır " Nesne ve olayların bir toplum, bir sınıf ya da bir insan bakımından taşıdığı önemi belirleyen niteliğidir." (Ozankaya, 1984: 31). " Bir şeye değer biçmek, ona değer atfetmek ve dolayısıyla onu belli bir hiyerarşi içine yerleştirmek olarak tanımlanabilir " (Edgar ve Sodgwick, 2007: 399). " Neyin iyi ve doğru ya da kötü ve yanlış olduğuna dair olan inançtır " (Kilby, 1993: 32). "Davranışlara kaynaklık eden ve onları yargılamaya yarayan anlayışlardır." (Erdem,2003: 56). "Karar verme süreçlerimizin dayandığı kriterlerdir " (Özbay ve Erengil, 2005: 37).

Değerler, davranışlarımızı etkileyen faktörlerin en önemli olanlarıdır. Bir değer, belirli bir davranış tarzının veya yaşam amacının bir diğerinden daha üstün olduğu yönündeki oldukça istikrarlı ve derin inançtır. Bir objenin diğer objelere göre kıymetini ifade eden değer kişilerde duygusal bir tepkiye yol açan ideal olarak da tanımlanabilir ve bir şeyin arzu edilir olup olmamasını ifade eder (Bilgin, 2003: 80-81).

Deepak Chopra'nın değerlerle ilgili şu düşünceleri değerlerin önemini açıkça ortaya koymaktadır. “ *Değerler olmazsa, ortaya kaos ve karışıklık çıkar. Değerler parçalandığında, her şey gibi sağlık da parçalanır. Sefalet, zenginliğin önüne geçer. Toplumlar ve medineyetler, harap olurlar. Değerlere dikkat ettiğimizde ise, toplumlar kutsallıklarını ve bütünlüklerini korurlar ve kaos, yerini düzene bırakır. İçimizdeki o büyük potansiyel açığa çıkar ve istediğimiz ve arzu ettiğimiz her şeyi, onu kullanarak elde edebileceğimiz bir güce dönüşür* (Akt. Smith, 2007: 93)

Değerler kişiliğimizi yansıtan en önemli unsurlardır. Hâkim değerleriniz sizin kim olduğunuzla ilgilidir. Sahip olduğunuz kimliğin kalbinde de, bu değerler yer alırlar ve onları tanımlamak da oldukça zordur. Bu değerlerin bazıları; dürüstlük, kararlılık, merhamet ve cömertlik gibi kişisel özellikler olabilirken, öteki değerler de; diğer insanlar ve hayatın diğer yönleriyle ilgili tutumlarımızı yansıtır. Bunlar; eşimize karşı duyduğumuz sevgi, çocuklarımıza karşı tutumumuz, arkadaşlarımıza karşı sadakatimiz, Tanrı'ya inancımız, düşünce ve davranışlarımızda özgür oluşumuz gibi şeyleri içerir. Belki de bu değerlerin en iyi tanımını, hayatınız da en önemli olduklarına ve en önde gelmeleri gerektiğine inandığınız kavramları ortaya koymanız sırasında yaparsınız. Bu gibi kavramlar, her insan için farklıdır. Sizin hâkim değerlerinizi tam olarak tanımlamanız, kendi kişiliğinizi ve gerçekten kim olduğunuzu anlamanız konusundaki başarınızın derecesini doğru etkiler (Smith, 2007: 94). Hakim değerlerinizi tanımladığınız zaman, hayatınızda bazı sihirli değişikliklerin ortaya çıktıklarını göreceksiniz. İlk olarak, sizinde bir takım hakim değerlerinizin bulunduğunu fark edeceksiniz. İkinci olarak, bu değerlerin aslında çoğu eylemlerinize yön veren şeyler olduklarını anlayacaksınız. Üçüncü olarak, bazı değerlerinizin size iç huzuru sağlamayan bir takım davranışlarınızı ortaya çıkardıklarını göreceksiniz. Dördüncü olarak da size zarar veren veya sizin için olumlu şeyler üretmeyen kimi değerlerinizi silip atabileceğinizi idrak edersiniz.

Hakim değerlerinizin bilinçli bir şekilde farkına vardığınızda, kendi kişisel değerler sisteminizde ciddi anlamda değişiklikler yapabileceğiniz de ortaya çıkacaktır (Smith, 2007: 101).

2.2.2. Değerlerin Kazanılması Süreci

Değerler genelde kavramsal olarak bilinirler, değerlerin kaynağına baktığımızda birincisi sosyal statüdür, toplum tarafından atfedilir bireyin kontrol edemeyeceği değer koşulları ve ortamlardır ve dışsal özellik taşıyıcı, ikincisi ise; içsel olan sosyal değer kaynaklarıdır (Avcı, 2007: 25). Değer sistemlerinin ya da sosyal değerlerin bireylerde ilk ne zaman gözlemlendiği konusunda psikologlar arasında fikir birliği yoktur. Değerler içerik ve yapılarına göre bütün bireylerde doğuştan var olan; biyolojik ihtiyaçlar, kişiler ile uyumun sağlanması için sosyal etkileşim gereksinimleri ve üyesi olunan grubun sosyal refahı ve devamlılığı için oluşan toplumsal talep gibi üç temel gereksinimden ortaya çıkmıştır (Bayazıtlı ve diğerleri, 2006: 2). Hayatın ilk birkaç yılında, değer benimsenmesi ile kişilik biçimlenmesi arasındaki ilişkinin birçok yönü, uygulamacılar ve teorisyenler tarafından keşfedilmemiştir. Bundan dolayı değerlerin edinilmesi ya da oluşumu ile ilgili farklı teoriler ortaya çıkmıştır (Yılmaz, 2008: 53) Rokeach'a göre sosyo- kültürel ortamın çeşitli yönleri ve bireyin kişilik özellikleri değerlerin oluşumunda önemli etkiye sahiptir. Şu halde değerlerin kazanılmasında en önemli faktörler olarak sosyo- kültürel çevre diğer bir deyişle toplum ve kişinin kendi kişilik özellikleri yani bireysel faktörler oldukça önem arz etmektedir. Nietzsche, değerleri yaratanın ve değerleri koyanın insanlar olduğunu söyler. Kant'a göre de değer, öznenin tabiatının nesnelere zorla kabul ettirdiği bir zorluktan doğar (Akt. Özensel, 2003:218).

Sosyologlar için değerler, insanoğluluyla bağlantılı olmasının dışında, hiçbir anlama sahip değildir. Sosyal kişi ve bu kişinin davranış örüntüleri sosyolojik incelemenin başlangıç noktasıdır. Fichter'e göre değerlerin kaynağı iki düzlemde analiz edilebilmektedir. Bunlar kişiye dışarıdan gelen değer kaynakları ve kişiye içsel olan sosyal değer kaynaklarıdır. Sosyal statü, yani kişinin başkalarınınca değerlendirilmesi ister başarıma ister atfedilme şeklinde olsun kişiye dışarıdan gelir. Yüksek ya da aşağı statüye sahip olma ve kültür için oldukça değerli olan bazı nesnelere bireyin sahip olması temeline dayanır. Bunlar bireyin kontrol edemeyeceği değer koşulları ve ortamlardır. Örneğin sosyal saygınlık bireye iyi bir aileye mensup

olmasından dolayı gösterilir, kişinin kendisinden dolayı değil. Kişiyeye içsel olan değer kaynaklarına örnek verecek olursak, bireyin insanlık onuru bireye saygıyı gerektirir. Kişinin davranışları ile değerlendirilmesi, iyi hareketleri için övülmesi, kötü hareketleri için cezalandırılması da kişinin sosyal değerlendirilmesinde bir temel oluşturur. (Fichter, 2004: 168). Denetim mesleğinde de denetçinin güvenilirliği ve dürüstlüğü ona ve şirketine itibar kazandırırken güvenilir olmayan denetçiler toplum tarafından dışlanarak cezalandırılır.

Birey açısından değer, uğruna uğraşılması, çaba gösterilmesi, gerçekleştirilmesi gereken; genellikle benimsenen, özenilen, önemsenen, üstün tutulan nesne, olgu ve olayların kendilerinde bulunmayan, fakat insan tarafından bunlara bireysel ve öznel olarak atfedilen niteliklerdir. Toplum açısından ise değer; bir sosyal grubun veya toplumun bütünü kendi varlık, birlik, işleyiş ve devamını sağlamak ve sürdürmek için üyelerinin çoğunluğu tarafından uygun ve gerekli oldukları kabul edilen, aynı üyelerin ortak duygu, düşünce, amaç ve çıkarlarını yansıtan, genelleştirilmiş ilke ve inançlardır (Özlem, 2002: 283).

2.2.2.1. Bireysel Açısından Değerlerin Oluşum Süreci

Değer kavramı, değerlendirmeler yapandan bağımsız bir fikir olarak düşünülemez. Hangi çağda ve hangi kültür çevresinde yaşarsa yaşasın, insan kendini değerler dünyası içinde inşa etmiştir (Poyraz, 2007: 85). Sosyal bir varlık olan insan, varlık sahnesine ilk çıktığı andan itibaren kendisini her yönden kuşatan diğer varlık türlerini de tanımaya çalışmıştır. Bunu yaparken bir taraftan bu varlık türlerini isimlendirmeye çalışırken diğer taraftan her nesneye bir anlam yükleyerek onları iyi-kötü, faydalı-zararlı, güzel-çirkin ve daha başka şekillerde değer noktasında bir sınıflamaya tabi tutmuştur. (Avcı, 2007: 23-24). Böylece insan hem kendini hem de çevresini değiştirebilen sosyal bir varlık olmuştur.

Rokeach'a göre değerler sosyal, kültürel ve kişisel tecrübelerinin dâhilinde, bireylerin kendi eseri olan psikolojik yapılanmalardır. Değerler, birey, toplum ve çevre faktörlerinin bir birleri ile olan ilişkilerinin ve tesirlerinin sonucunda meydana gelmiştir. Bireyin içinde yaşadığı sosyal ve fizikî çevre şartlarından gelen belirleyici etkiler, bireyin kişilik yapısının da birer unsurları olan, kalıtımla gelen fizyolojik

yapının, ihtiyaçların, ilgilerin, hedeflerin, duygu ve tecrübelerin süzgecinden geçerek bireyin değerlerini oluşturmuştur (Ersoy, 2006; 53).

İnsan değerlerinin oluşumunda, kalıtım ve çevre ilişkilerinin rolü büyüktür. Kalıtımın sosyal hayat içerisinde kazandığı mana itibariyle, sosyal ve genetik olmak üzere iki türünden bahsedebiliriz. Değerler her ne kadar genetik olarak kalıtsal olmasa da, kalıtımın sosyal yönü, değerleri belirlemede önemli ölçüde etkili olmaktadır. Kalıtımın bir çeşidi olan “sosyal miras”, aile biçimleri, komşuluk ilişkileri, inanış biçimleri vb. gibi sosyal şartları ifade etmekte ve değerlerin belirlenmesinde etkili olmaktadır. Ancak diğer taraftan, genetik kalıtım da “değerlendirme” sürecinde önemli rol oynamakta ve dolaylı olarak değerleri etkilemektedir. Sınırlarını çevre çizmekle birlikte, organizmanın sahip olduğu zihni kabiliyet ve kapasite, algılama ve muhakeme gücünün kullanımı, değerlendirme sürecinde çeşitli farklılıkları doğurmaktadır. Yine organizmanın fizikî durumunun bireyin psikolojisine olumlu veya olumsuz bir şekilde yansması, değerlerin belirlenmesine tesir etmektedir. Ayrıca bireylerin farklı istek, hedef ve gayeleri ile geçmişte yaşadığı tecrübelerin, onların değerlerinin oluşumunda etkili olduğunu ifade edebiliriz. Değerler, bireyin hedefleri, niyetleri üzerine, normatif (emredici değerler ve davranış standartları) yapının yansması olarak ortaya çıkarlar. Bunu bilmek hareketin gerçek doğasını kavramamıza sebep olur. Gerger’e göre değerler anlamın bir özel kategorisi olarak kabul edilebilir. Ancak esasında bu durum “gerçekliğin belirlenmesidir. Bu bir sosyal gerçekliktir ve toplumdaki bütün durumların içeriğini, meşrulaştırmasına ve kabul edilmesine hizmet eder. Sosyal gerçekliğin belirlenmesi hem “normatif” hem de “kognitif (algılama, anlama, hatırlama, öğrenme, bilme gibi zihinsel süreçlerin tümü)” tir. Sosyal durumların çoğu, normlar ve bilgiler tarafından belirlenir. İşte hem bu normatif yapının hem de kognitif yapının etkisiyle tanımlanan “sosyal gerçeklik”, bireydeki değer oluşumunun da temelini teşkil etmektedir (Ersoy, 2006; 53-54).

2.2.2.2. Toplumsal Faktörlerin Değerlerin Kazanılmasındaki Rolü

Değerler, toplumu oluşturan bireylere, nelerin önemli olduğunu, nelerin tercih edilmesi gerektiğini ve kısaca nasıl yaşanılması gerektiğini belirtir (Akbaş,2008: 10). Toplum, ilk örneği ilkel insanların yaşadığı çağdan başlayan soyut bir kavramdır.

Toplumun özünde, toplumu oluşturan bireylerin ortak ilke ve kurallara uyumu vardır. Toplumu oluşturan bireylerin karşılıklı ilgisi, sevgisi, saygısı, toplum kavramının duygusal gücünü yaratır (Köknel, 2007: 11). Toplumun sahip olduğu değerlerin niteliğini belirler.

İnsan dünyaya bir takım kurallarla gelmez. Toplumsal çevre içerisinde geliştikçe kurallar onun bir parçası haline gelir. Toplumsal çevre, onun bir aile içerisinde bebek, bir oyun arkadaşı, okulda bir öğrenci, dini veya iktisadi bir grubun, toplumsal bir sınıfın üyesi olarak ilişkide bulunduğu insanlardan meydana gelir (Şerif, 1985: 50). Birey bu toplumsal çevre içerisinde yer alan ve her grup için tahsis edilmiş kurallar ve değerler ile karşılaşır. Toplum değerleri, toplumsal kuralların eksiksiz örnekleridir. Bayrağın muzafferliği, bir elmasın değeri, özel mülkiyetin dokunulmazlığı toplumsal olarak yerleşmiş her gün karşılaşılan ve bireyin değerlerine yön veren değerlere örnektir (Şerif, 1985: 95). Toplumsal değerler, bir toplumun çoğunluğu tarafından paylaşılan, toplumun iyiliğine ve esenliğine yönelik olduğu varsayılan ideal ortak paylaşım ölçütleridir. Dürüstlük, Çalışkanlık, yiğitlik, hoşgörü, sevgi, saygı vb. bilinen toplumsal değerlerdir. Geleneksel nitelikli bu değerler toplumdan topluma değiştiği gibi zamanla değişim kültürünün gerekliliklerine uygun olarak farklı anlamlarda yüklenebilmektedir (Doğan, 2007: 313).

Yukarda belirtildiği gibi bireyler, normların ve değerlerin tesis edilmiş olduğu bir toplumda doğarlar. Değer sistemlerinin veya sosyal değerlerin bireylerde ilk ne zaman gözlemlendiği konusunda psikologlar arasında bir fikir birliği oluşmamıştır. Ancak bireyin sosyal değerlerinin gelişmesinde en belirgin faktörün, onun evinin ve aile hayatının olduğu görülmüştür. Erikson (1968)'e göre bireyler psiko sosyal gelişimlerini 8 dönem içerisinde tamamlarlar. Bu gelişim dönemlerinin özelliği her dönemde biri olumlu diğeri ise olumsuz olan iki özellikten hangisinin birey tarafından kazanılıp kazanılmadığıdır. Bu dönemler ilk dönem olan “ temel güvene karşı güvensizlik” döneminden başlayarak bir birlerinin üzerine kurulmakta ve yaşam boyunca bireyin sahip olacağı özelliklere etki etmektedir. Bu dönemler;

- 1- Temel Güvene Karşı Güvensizlik (0-18 ay)
- 2- Özerkliğe Karşı Utanç ve Şüphe (1,5- 3 yaş)
- 3- Girişimciliğe Karşı Suçluluk Duygusu (3- 6 yaş)

- 4- Çalışkanlığa Karşı Yetersizlik Duygusu (6-11 yaş)
- 5- Kimlik Kazanmaya Karşı Kimlik Karmaşası (12-21 yaş)
- 6- Yakınlığa Karşı Yalıtılmışlık (Yalnızlık) (21-30 yaş)
- 7- Üretkenliğe Karşı Verimsizlik (30-65 yaş)
- 8- Benlik Bütünlüğüne Karşı Umutsuzluk (65 yaş ve sonrası)

Şeklinde sıralanmaktadır (Akt. Arslan ve Arı, 2008: 53-54) Yukarıdaki dönemler incelendiğinde bu dönemlerde birey ilişkileri sırasıyla aile, okul, arkadaş çevresi ve iş hayatı gibi toplumsal süreç ve çevreyle ilişkilidir. Brown ve diğerleri (1947) ne göre evin demokratik atmosferi, ana-baba ilişkilerinin, çocuğun arkadaşlarına karşı ana-baba tutumlarının, değerlerin ifadesini bulduğu karakter gelişmesinde özellikle anlamlı olmaktadır (Akt. Ünal,1981: 6). Çocuğun, içine doğduğu toplumun kültürünü öğrenmesinde ailenin kontrolü oldukça önemlidir. Aile çocuğun doğuştan üyesi olduğu en küçük toplumsal kurumdur. Çocuk ilk toplumsal davranışı aile üyeleri ile etkileşime girerek, onları taklit ederek öğrenir. Çocuğun aile içinde kazandığı bilgi, tutum ve değerler sağlam temelli ve diğer değerler ile uyumlu ise çocuk toplumda daha uyumlu ve daha başarılı bir birey olacaktır (Gökdere, Çepni, 2003,97). İnsan büyüyüp ailenin kontrolünden çıktığı zaman bile toplumun kontrolünden kurtulamaz. Değerleri ve dolayısıyla davranışları üzerinde toplumun baskısı vardır. Dolayısıyla birey değerlerini kazanırken büyük ölçüde bu toplumsal baskıdan etkilenir ve değerleri bu yönde oluşur (Ünal,1981:5).

Değerlerin öğrenilmesi genetiksel bir durumdan öte sosyal rollerin öğrenilmesi sürecinde kuşaktan kuşağa aktarılarak gerçekleşen bir olaydır. Değerlerin öğrenilme ve yaşatılma sürecinin devam ettirilebilmesi için yerleşen ve sürdürülen değerlerin gerek yetişkinler gerekse genç akran grupları tarafından desteklenmesi ve onaylanması gerekir ki; miras alınan değer algısı tam anlamıyla kabul görsün ve sürdürülebilsin. Değerler var olan toplumsal destek sürecini kaybettikleri veya toplumsal destek zayıflamaya başladığı zaman yok olmaya veya etkisiz kalmaya başlarlar ki bu süreçte değerler sisteminin çöküşü anlamına gelir (Kaymakcan ve Meydan, 2011: 30).

2.2.3. Değerler ve Değerler Sisteminin Özellikleri

Birçok özelliğe sahip olan değerler tek başlarına çok fazla anlam taşımazlar ve bir sistem dâhilinde işlevlerini yerine getirirler. Rokeach öncelikle değerlerin “ değer

sistemi” içerisinde örgütlendiğini belirtmektedir. Değer sistemi ise bireylerin üstün tuttuğu davranış biçimleri ve dünya görüşlerine ilişkin inançların meydana getirdiği bir örgüt olarak tanımlanabilmektedir. Değer sistemleri değerler sistemi olarak da bilinmektedir. Değer sistemleri sosyal yaşamdaki önemli öğelerdir. Toplumun üyeleri sürekli olarak, şeyler, kişiler ve eylemler arasında tercih yapmak zorundadır. Bu tercihler büyük oranda öğrenilmiş olan değer sistemleri ile ilgilidir. (Yılmaz, 2008: 66).

İnsanlar ve giderek toplumlar üzerindeki etkileri saptanan değerlerin oluşumu ile ilgili yapılan çalışmalar sonucunda birçok teori geliştirilmiştir. Bu teorilerin ortak yanı her birinin evrensel bir değer sisteminin varlığından söz etmesi yani bütün insanların sahip olabileceğini düşündükleri belli başlı değer biçimleri bulunduğunu saptamış olmalarıdır (Avcı, 2007: 24).

Toplumsal yapıyı oluşturan ekonomi, siyaset, aile, hukuk, eğitim, din gibi temel kurumların hepsi kendisine ait değerleri de içerir. Ancak nasıl bu kurumların işleyişini bir birinden bağımsız düşünemiyorsak, değerleri de bir birinden bağımsız düşünmek mümkün değildir. Değerler, kişilerin bilişsel kurgulamalarının başlıca unsurudur. Değerler arasında üst düzeyde bir ahengin oluşumu, kişinin çevreye uyumunun zorunlu şartlarından biridir. Bu yüzden bireylerin toplumsal uyumları ve davranışları arasında bir tutarlılık söz konusu olabilmektedir (Özensel, 2003: 227).

Değerler, amaçlarımızı ve davranışlarımızı belirlemede bize neyin doğru, neyin yanlış olduğunu söyleyen standartlardır ya da toplumsal olarak arzu ettiğimiz şeyler hakkında paylaşılan soyut fikirlere. Sonuçta değerler bize iyi, kötü, çirkin, ahlaki, gayri ahlaki veya arzu edilen ve edilmeyen şeyler hakkında ölçütler sunar. Değer ve değerlerin oluşturduğu değerler sistemi bir toplumdaki ödül ve cezanın temelini oluşturur. Değerleri olmayan bir toplum en güçlü toplumsal kontrol aracını yitirmiş demektir. Değerler sistemi, insan deneyiminin birikimini yansıtır ve çağdaş insan deneyimleri üzerinde doğrudan bir etkiye sahiptir (Bozkurt, 2011: 93-97).

Rokeach’a göre değerler, kalıcı bir inançtır. Bu inanç, bir davranış moduna veya var olmanın son durumuna zıt ya da karşıt kişisel veya sosyal olarak tercih edilebilen bir davranış modu veya son durumudur (Rokeach,1973:5).

McLaughlin, değerlerle ilgili kuramsal yaklaşımları birleştirerek şu şekilde özetler:

“ Değerler doğrudan gözlenemez, kognitif, afektif ve kantitatif elemanlara sahiptir. Biyolojik organizmadan veya toplumsal alandan bağımsız değildir. Değerler aynı zamanda arzu edilenden ziyade arzu edilebilir standartlara olan ilgisi bakımından, kişilik sisteminde hiyerarşik şekilde örgütlenmiş olarak, kişisel yükümlülüğün ve durumsal faktörlerin bir işlevi olarak aktüel davranışla olan bağlantısı bakımından algılanır.” (Akt. Silah,2005: 274).

Silah (2007: 277-278) değerlerin sahip olduğu özellikleri aşağıdaki gibi sıralamıştır;

- Değerler Kalıcıdır,
- Değer bir inançtır,
- Değer bir davranış biçimidir,
- Değer bir tercihtir,
- Değer kişisel-sosyal tercih edilebilirdir.

Değerler, sosyal yönü ve görüntüsü içinde, kişilerin özel hayattaki eğilimlerinden sosyal hayattaki oluşturdıkları imajlara kadar somutlaşan zihniyetlerini, süreklilik içinde ve mevcut değişkenlere de bağlı olarak, zaman ve mekan çerçevesinde günlük hayatı yansıtan bir ayna niteliğindedir (Uysal, 2007:216) Değerlerin ahlaksal, estetik, dinsel vb. olmak üzere çeşitli tipleri olduğunu biliyoruz. içeriği farklı olsa da, bütün değerler; insan ürünü olmaları, insan tarafından gerçekleştirilmeleri bakımından ortak bir özelliğe sahiptirler. Değerler insanın tarih ve kültür varlığı olarak kendini gerçekleştirmesi bakımından olduğu kadar, kendisinin ne olduğunu bilmesi bakımından da önem taşır. Değerlerin hem eylem hem de bilme bakımından insan varoluşunun temeli olduğu bir gerçektir. İnsanın her eylemi, her kararı ve her tercihi belli bir değere işaret eder. Ancak değerlerin insan eylemlerini belirlemelerinde doğa yasalarına benzer bir zorunluluk söz konusu değildir (Günay, 2002: 265).

Değerler sistemi, değerlerin anlam, sıralama, tasnif ve sınıflamasının, çatışma, ilişki ve değişmelerin yer aldığı girift bir bütündür. Bu bütün dahilinde bireyin yada toplumun, göreceli olarak önem atfettiği hususlara yönelik, değerlerde hiyerarşik bir sıralama oluşur. Böylece değerler sistemi, değerler hiyerarşisinin işlevselliği sayesinde bir düzene ve istikrara kavuşur (Ersoy, 2006: 73). Bir değer sistemi,

göreceli bir önem boyutu üzerinde tercih edilen davranış tarzları veya yaşam amaçları ile ilgili inançların kalıcı bir organizasyonudur (Bilgin, 2003: 80-81).

Değerler sistemi bir uygarlığı ayakta tutan önemli unsurlardan biridir. Değerler sistemi toplumların kültürel yapılarını oluşturur. Bunun içinde din, ahlak, felsefe, edebiyat, sanat, bilim vb. topluma ait ve onun özünü temsil eden tüm ürünler bu ürünleri toplum yararına benimseyip onu koruma göreviyle yükümlü diğer yapılar yer almaktadır (Gömlüksiz, 2007:728).

2.2.3.1. Değerler Hiyerarşisi

Belli bir sistem içerisinde olduğu kabul edilen değerler bu sistem içerisinde elbette ki bir hiyerarşiye de sahiptirler. Bu bakımdan hem bireyler hem de toplumlar yani herkes değer sistemlerini oluşturan bir değer hiyerarşisine sahiptir. Bu sistem ya da hiyerarşik yapı, değerlere yüklenen göreceli önem tarafından belirtilmektedir. Bireylerin sahip olduğu değerlerin bir birleri ile olan bağlantıları bakımından bir sıralama düzenleri vardır (Yılmaz, 2008: 67). Günlük konuşma dilinde de bir değerler piramidinden söz edilir. Bu piramit insan ya da insan gruplarının kabul ettikleri ideallere yönelmelerini basamak basamak gerçekleştirmeyi amaçladıkları hiyerarşiyi betimler (Doğan, 2007: 310-311). Değerler bir birine göre hiyerarşik bir düzenle örgütlenirler yani insan zihninde birbirine göre derecelendirilir. Bu saptama Rokeach'ın değer envanterinin metodolojik temelidir ve değer ölçümleri, bu nedenle, envantere yer alan değerlerin önem bakımından sıralanması esasına dayanır (Bilgin, 2003: 80-81).

Değerler hiyerarşisi bireyin yaşamına yön veren olguları ve hedefleri belirler. Birey bu olgular ve hedefler ile davranışlarını şekillendirir ve ona uygun yaşar. Bu açıdan bakıldığında bireyin hiyerarşide en yüksek sıraya koyduğu ve en önem verdiği değer, onun hayatını belirlemedeki öncü rolü tartışılmaz.

Değerler, kişi ve grup için, davranış seçenekleri içinde arzulanan olanların belirlenmesini sağlamaktadır. Değerler tek başına değil, bir başka değere bağlı olarak vardır, fakat aynı önemde değildir. Az ve çok önemli olanlarına göre sıralanabilirler. Değer sistemleri, üst, eşit ve alt düzey değerler şeklinde düzenlenebilen bir hiyerarşi oluştururlar (Silah,2005:282).

Platon'a göre değer hiyerarşisi, yukarıda İdea'lar, aşağıda oluş alemi. İdealar alemin de en üstün derecede birlik ve iyilik ideası bulunur. İdealar teorisinde değerlerin hiyerarşisinde en yüksek idea ahlaki, buna göre daha aşağı olan bedii, ortada matematik idea'lar en aşağıda fiziki alem gelir. Nietzsche'nin değerler hiyerarşisinde, üstün değer kudret iradesi, bundan dolayı hayati değer, onun altında spiritüel değerler, daha aşağıda toplumsal değerler yer alır. Nietzsche'nin değer hiyerarşisi tam kişisel değer hiyerarşisine göre düzenlenmektedir; en çok kişiliği olan, kudret iradesi değerlerin zirvesi oluyor ve ona göre derece derece değerler alçalıyor. Toplumsal değerler genel oldukları için hiyerarşinin alt kademesinde yer alıyor. Max Scheler de kişilikten hareket ederek değerler hiyerarşisini; değerler kişiseldirler; fakat en üstte kutsal değer vardır ondan sonra manevi sonra fikri, daha aşağıda hayati en sonda da maddi değerler gelir şeklinde belirlemiştir (Ülken 2001: 270-271).

2.2.3.2. Değer Değişmesi

Değişme kısaca, önceki bir durum veya oluş tarzındaki farklılaşma olarak tanımlanır. Bu farklılaşmalar altında her zaman bir şeyler bulunur, değişen nesne önceden var olan tarzların bir reformasyonunu ve bileşimini temsil eder. Her toplum ve her kültür ne kadar tutucu olursa olsun sürekli değişim içindedir. Sosyal ve kültürel olgular asla tamamen statik olamazlar. Değişme, toplumun doğasında vardır. Toplumun merkezi birimi olan insan, doğum, olgunlaşma, yaşlanma ve ölüm gibi evrensel gerçeklere konudur (Fichter, 2004:194). Bu nedenle toplum üyeleri ölümle birlikte yok olur ve yerlerine yeni üyeler gelir. Bunların değerleri ve davranış örüntüleri çeşitli değişme faktörlerinin konusunu oluştururlar.

Değerler, bir davranış veya var olmanın son durumuna ilişkin tercih edilebilen inançlardır. Değer sistemleri ise, “ tercih edilebilir davranış biçimleri ya da var olma hallerinin önem sırasına göre sürekliliği olan, inançların kalıcı organizasyonu olarak tanımlanır.” Bu organize inançlar bütünü karşılaşılan çatışmaları çözümlemede, karar verme işleminin yerine getirilmesinde kullanılır (Silah,2005: 282). Değerlerin en önemli özelliklerinden birisi de her şey gibi değişir olmalarıdır. Gerçi değerlerin salt biçimleriyle değişmediklerini söyleyebiliriz. Felsefi bir ifadeyle değerlerin değişimi, reel bir varlık olan insan ile ilişkileri bakımındandır. Değerler dışlaşma düzeylerine

bağlı olarak az veya çok bir değişime uğrarlar. Bir başka deyişle dini olsun ya da olmasın değerler tabiatları itibariyle “özcü” olmak durumundadırlar. Ancak olaylara denk düşen yönü nesnelidir ve değişkendir. Değerlerin sosyolojinin konusu olmasının sebebi de bu değişkenliktir (Aydın,2003:126).

Diğer kültürel özellikler gibi değerlerinde zamanla değiştiği bilinmektedir. Eğer değerler değişmemiş olsaydı o zaman toplum kaçınılmaz olarak durağan bir hal alacaktı. Eğer değerler çok hızlı bir şekilde sürekli olarak değişen bir yapı gösterseydi o zamanda, bireyin kişilik yapısı oluşmayacak ve toplumsal yapıda süreklilik olmayacaktı. Değerler sosyal, kültürel ve bireysel değişmelerden etkilenen özelliğe sahiptirler. Bu özelliği değerlerin toplum içerisinde zamanla değişebileceğini ortaya koymuştur. Ayrıca değerlerin değişmesinin gerekliliği insanların değişen dünyaya sürekli olarak ayak uydurabilmesini sağlamaktadır. Böylece değişime ayak uydurabilen bireyler dış dünyaya daha iyi adapte olabilmekte ve daha sağlıklı ilişkiler geliştirebilmektedirler (Yapıcı ve Zengin, 2003: 179).

Değer değişimleri toplum içerisinde iki türde gerçekleşir. İlk olarak, belirli sosyal değerlerin tümüyle değişerek bir değişim sürecinin yaşanması; burada değer yönü değişir ve yerini yeni bir sosyal değere bırakır, ikinci olarak da, sosyal yapının sahip olduğu değerlerin hiyerarşilerinde bir değişme olur, yani değerlerin derecelerinde bir değişme olur önem sıraları değişir (Ersoy, 2006: 99). Bireylerin sosyal yaşam içerisindeki statüleri, rolleri ve ilişki kurduğu sosyal çevre değıştikçe değer önceliklerinde de değışimin kaçınılmaz olduğu görülmektedir.

2.2.3.3. Değer çatışması

Değerler ortak hedefleri göstererek, gerek bireyde ve gerekse toplumda düzeni ve birliğı sağlaması itibariyle bütünleştirici bir işlev görürken, aynı zamanda çatışmanın da sebebi olabilirler. Değer çatışmasının temeli, farklı değerlerin belirli bir zaman ve olay düzleminde, mücadele içerisinde bulunmasına ve mücadele süreci içerisindeki bir değer diğer bir değeri sorgulamaya tabi tutmasına dayanmaktadır. Değer çatışması farklı şekillerde görülebilir; değer çatışması, bireyin kendi değerleri içerisinde bir birine uyuşmayan değerlerin çatışması şeklinde veya bireyin değerleri ile diğer bireylerin değerleri veya toplumsal değerler arasındaki farklılaşmaların olduğu durumlarda meydana gelir. Dolayısıyla değer çatışmasının boyutları birey,

bireyler arası veya grup ve toplum seviyesinde gerçekleşir. Çatışmanın gerçekleştiği düzey, sosyal değerlerin paylaşılması, uyumu ve toplumun bütünlüğü açısından oldukça önemlidir (Ersoy, 2006: 89).Birey ve bireyler arasında gerçekleşen çatışmalar önemli sosyal hasara yol açmayabilir ancak grup veya toplum düzeyinde yaşanan değer çatışmaları, mevcut yapıyı tehdit edecek boyutlara ulaşabilir.

Gelenek ve kurallarla üyelerinin davranış örüntüleri sıkı sıkıya kontrol altına alınan toplumlarda değer çatışmaları çok nadir olarak ortaya çıkar. Ancak bu tür geleneksel toplumlara nazaran, bireylerin büyük ölçüde öz yönelimli olarak düşünüldüğü toplumlarda ise değer farklılıkları ve değer çatışmaları yoğun olarak görülmektedir. Toplumsal değerler hiçbir zaman mutlaklık içermezler. Her zaman toplumsal değerler kişilerin ulaşabileceklerinden daha yukarıdadırlar. Bir toplumda kabul edilmiş en yüksek değerler arasında ne kadar güçlü fikir birliği sağlanmış olursa olsun, yine de bir diğeriyle çatışan pek çok değer bulunabilir. Değer çatışmaları daha çok çeşitli grup üyelerinin sadakatini sağlamaya çabaladıklarında ve etkilerini tüm toplumda hissettirmeye uğraştıklarında ortaya çıkar (Özensel, 2003: 234). Temel toplumsal problemlerin birçoğu değer çatışması olarak görülür.

2.2.3.4. Değerlerin İşlevleri

Değer; grubu veya toplumu oluşturan insanların işleyiş ve devamını sağlamak ve sürdürmek için üyelerinin çoğunluğu tarafından doğru ve gerekli oldukları kabul edilen; onların duygu, düşünce, amaç ve menfaatini yansıtan genelleştirilmiş ahlaki ilke veya inançlara denir (Kızılcılık ve Erjem, 1992). Değerler, bireyin süre gelen eylemlerine yol gösteren standartlar olarak işlev görürken değer sistemleri çatışmaları çözmekte ve karar vermede uygulanan genel planlar olarak işlev görmektedirler (Silah, 2005: 278).

Değerler ya da değer sistemleri kültürel yapı içerisinde birçok işlevi yerine getirmektedir. Rokeach değerlerin üç işlevi olduğunu belirtmiştir. Birincisi değerlerin düzeltici ve ayarlayıcı işlevidir. Bu işlevde; kişi kendisi ya da diğer insanlar için kötü bir biçimde, bir değere sahip olmayı bekleyemeyeceği için. Bu değerleri öncelikle bilişsel, sosyal ve kişisel olarak daha savunulabilir olan değerlere dönüştürmelidir. İkinci olarak değerlerin benlik savunucu işlevi olduğunu belirtmiştir. Üçüncü işlev olarak da insanların erdem, başarı algısı gibi durumlar ile

bağımsız, tutarlı ve yeterli davranış tarzlarına önem vermelerini göstermiştir (Akt. Memiş ve Gedik, 2010: 125)

Bir kültürdeki değerlerin amacının ne olduğu, değer teriminin anlamından da kolayca anlaşılabilir. Değerler, kavramsal olarak bilinirler, coşkusal olarak yaşatılırlar, ortaklaşa paylaşılırlar, ciddiye alınırlar ve usamlama normları gibi kullanılırlar. Değerler sosyal eylemin ve düşüncenin hedefi veya nesnesi değildir. Değerler aranan şeyin kendisi değildir, fakat aranan şeyleri önemli kılarlar. Kişiler değerleri, hedef ve nesnelerin yolunu işaret eden normlar ve ölçütler olarak kullanırlar. Fichter'e göre değerler kişilerin ve birlikteliklerin sosyal değerinin yargılanmasında hazır birer araç olarak kullanılırlar. Bireyin çevresindekilerin gözündeki yerini bilmesini sağlarlar. Ayrıca değerler kişilerin dikkatini istenilir, yararlı ve önemli olarak görünen maddi kültür nesnelere üzerinde odaklaştırırlar. Çok değerli bir nesne her zaman birey veya grup için "en iyi" olmaya bilir nesnelerin değerleri birey ve gruplara göre farklılıklar arz edebilir. Fichter, değerlerin her toplumdaki ideal düşünme ve davranma yollarını belirlediğini ve kişilerin hareket ve düşüncelerini en iyi hangi yolla gösterebileceklerini değerlerine göre şekillendirdiklerini belirtmiştir. Ayrıca değerlerin kişilerin sosyal rollerini seçmesinde ve gerçekleştirilmesinde rehberlik ederek kişilerde bu kavramların pekişmesini sağladığını ve değerlerin sosyal kontrol ve baskı aracı olarak kişileri törelere uymaya, doğru şeyleri yapmaya, yasaklanmış davranış örüntülerini belirleyerek kişilerin bu davranışlardan kaçınmasını sağlamaya yönelik işlevleri olduğunu ifade etmiştir (Fichter, 2004: 175-177).

Silah'a göre ise değerler ve değer sistemlerinin işlevleri aşağıdaki gibidir; (Silah, 2005: 278-279)

- Değerler, sosyal olaylar karşısında bir takım pozisyonlar almamızı sağlar.
- Belirgin bir politik ya da dinsel ideolojiyi diğerine tercih etmemizi sağlar.
- Kendimizi başkalarına sergilememize rehberlik eder.
- Değerlendirme yapmamızı, yargıya varmamızı sağlar. Böylece kendimizi ya da diğerlerini ödüllendirebilir ya da cezalandırabiliriz.
- Değerler karşılaştırma sürecinin merkezinde yer alırlar, biz onları, ahlakımızı ve başkalarından daha yetkin olmamızı belirlemek için standartlar olarak kullanırız.

- Standartlar başkalarını etkilemek ya da ikna etmek için kullanılır, hangi inançların, tutumların ve eylemlerin mücadeleye, karşı çıkmaya ve tartışmaya değer olduklarını gösterir.
- Değerler bize psikoanalitik anlamda, inançların, tutumların ve eylemlerin rasyonalize edilmesini gösteren standartlardır.

2.3. Tutumlar

Bugün için geçerli olan anlamıyla, tutum kavramı ilk defa, 1918 de basılan Thomas ve Znaniecki'nin "Polonya Köylüsü" adlı kitabında kullanılmıştır. Bu sosyologlar, Amerika'ya göç etmiş olan Polonya köylüsünü incelerken tutumlar üzerinde önemle durmuşlar, hatta sosyal psikolojiyi tutum bilimi olarak tanımlamışlardır. O tarihten sonra tutum araştırmalarının sosyal psikoloji içinde çok geliştiği, hem kuramsal hem yöntemsel hem de teknik bakımdan önemli ilerlemeler geçirdiği görülmektedir. 1935'te Allport, tutumların, sosyal psikolojinin en belirgin ve gerekli kavramı olduğunu ileri sürmüştür. Sosyal psikoloji içinde tutum konusundaki ilk yoğun çalışmalar 1920'lerde tutumların ölçülmesiyle başladı. İlk tutum ölçeklerini geliştiren Thurston "Tutumlar ölçülebilir" adlı makalesiyle bu hareketin öncüsü oldu. Ancak bu dönemde araştırmalar çoğunlukla betimleyici korelasyon çalışmaları olarak kaldı. Tutumların ne olduğu, nasıl geliştiği, nasıl değiştiği konularına yeterince değinilmedi. Daha sonra 1930 ve 1940'larda Amerika Birleşik Devletlerinde sosyal psikolojideki bazı gelişmeler ise tutum konusuna bakışı tamamen değiştirmiştir (Kağıtçıbaşı, 2008: 155-156).

Tutumlar, deneysel sosyal psikolojinin popülerliğini her zaman koruyan kavramıdır. Bu popülerliğin sebebi, tutumların ortaya çıkacak olan davranışı etkilediği varsayımdır. Buradaki temel amaç davranışların önceden kestirilmesidir. Bu bakımdan tutumların bilinmesi oldukça önem arz etmektedir. Çünkü tutumunu bilebildiğimiz bir bireyin, grubun ya da toplumun hangi ortamda nasıl davranabileceğini önceden hesaplayabiliriz. Ayrıca davranışta farklılıklar yaratmak için tutumları değiştirmek araştırmacılar için önemli bir başlangıç noktası olmaktadır.

2.3.1. Tutum Kavramının Tanımı

Kültür ve değer kavramında olduğu gibi tutum kavramının da farklı birçok tanımı yapılmıştır. Birçok sosyal psikolog farklı kurumsal yaklaşımlardan hareket

ederek tutumları farklı şekillerde kavramsallaştırmıştır. Deneysel sosyal Psikologlar tutum kavramına, davranıştan önce gelen, doğrudan gözlenemeyen ve hareketlerimize yön veren kognitif bir yapı olarak bakarlar. Ayrıca tutumların psikolojik bir eğilim olduğunda hem fikirdirler (Arkonaç, 2008:137). Aşağıda Tutum kavramının çeşitli tanımları yapılmıştır.

Tutum, Latince “aptus” kökünden gelen, uzun süre uygun, uyum ve uygunluk kavramlarının karşılığı olarak kullanılan birey ile obje arasındaki etkileşim sonucu ortaya çıkan bir durumdur. Tutum, en genel anlamıyla tutulan yol, davranış anlamına gelmektedir. Diğer bir ifade ile tutum, bir nesne ya da olaya karşı sürekli olarak aynı biçimde davranmaya neden olan öğrenilmiş eğilim olarak tanımlanabilir (Silah, 2005:307).

İnsanların belirli toplumsal durumlarda, nesnelere ve kurumlara karşı tepkilerinde belirli tutarlılıklar olduğu ve bunların, nispeten istikrarlı sayılabilecek bireysel ve sosyal tepki kalıpları oluşturduğu bilinmektedir. Sosyal bilimlerin varlığı da, toplum yaşantısındaki davranışların, bu önceden gözlemlerle bilinebilen tepki kalıplarının, sosyal olaylar ve olgular hakkında bir ön kestirim yapılabilmesine olanak tanınmasına bağlı bulunmaktadır. İnsanların hangi durumda ne düşüneceğinin ve nasıl davranacağına önceden, kesin bir biçimde tahmin edilmesi mümkün değil ise de insanın ve toplumsal ilişkilerin doğasından kaynaklanan davranışsal düzenlilikler ve benzer durumlar karşısında gösterilen tepkilerin tutarlı bir yönde olması, sosyal bilimciye olaylar ve olgular karşısında bir ön kestirim yapma imkanı sağlamaktadır. Bu devamlılık istikrar ve tutarlılık gösteren tepkilere ve benzer durumlarda belirli biçimde davranma eğilimlerine tutum adı verilmektedir.

Allport’a göre “ bir tutum, yaşantı ve deneyimler sonucu, oluşan ilgili olduğu bütün nesne ve durumlara karşı bireyin davranışları üzerinde yönlendirici ya da dinamik bir etkiye sahip ruhsal ve sinirsel bir hazırlık durumudur.” (Akt. Oktay, 2000: 161-163).

Smith (1968) tutumu, “ bir bireye atfedilen ve onun bir psikolojik obje ile ilgili düşünce, duygu ve davranışlarını düzenli bir biçimde oluşturan bir eğilimdir.” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanım günümüzde birçok sosyal psikolog tarafından kabul gören bir tanımdır (Kağıtçıbaşı, 2008:110).

Tutum, motivasyon, heyecan ve idrak süreçleriyle öğrenme sürecinin, ferdin dünyasının bir yönüne göre devamlı bir organizasyonudur (Güngör,1980a:180). Son olarak tutum kavramı, bireyin davranışında fikir, duygu veya eğilim şeklinde görülen olumlu ya da olumsuz değerlendirici tepkiler olarak tanımlanabilir (Yüksel, 2006: 101).

2.3.2. Tutumların Boyutları ve Özellikleri

Tutumlar doğuştan getirilmez, öğrenilir. Tutumların öğrenilmesi sosyalleşme sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır ve bu öğrenme ya dolaysız yaşantılar ya da başkalarıyla girilen etkileşimler yoluyla ya da bilişsel süreçlerin bir ürünü olarak gerçekleşir (Hogg ve Vaughan, 2005:197). Hemen hemen bütün sosyal psikoloğlar tutumların öğrenildiğine inanırlar ve bu konudaki tartışmaların büyük çoğunluğu tutumların hangi süreçler aracılığıyla elde edildiği üzerine odaklanmıştır (Baron ve Diğerleri, 2006: 127).

Genel olarak tutum, bireyin kişi, nesne veya olay karşısındaki davranışının özeti şeklinde açıklanabilir. Sözü edilen davranışta olumlu ya da olumsuz görünümü olacaktır. Tutum, bireyin bilgilerinin kendisine göre şekillenmesi olduğuna göre, birey bilgiyi duygu, düşünce ve hisleri ile değerlemek, toplumsal değer yargılarına göre sınıflamak durumundadır. Bu durumda tutumu oluşturan faktörleri, bilişsel, duygusal ve davranışsal değişkenler olarak gruplandırabiliriz.

2.3.2.1. Tutumların Boyutları

Bireylerin çevrelerinde Sayısız tutum konusu mevcut olduğuna göre bunların her biri için ayrı ayrı tutum oluşturmak bireye zor gelir. Bu nedenle bireyler belli ölçütlere göre tutumları sınıflandırır ve bu sınıflara göre tutum oluştururlar. Bireylerin bir konu, bir nesne veya bir kişi hakkında tutum oluşturabilmesi için mutlaka o obje ile karşı karşıya kalıp bir deneyimden geçmiş olması gerekmez; başkalarından duymak veya etkilenmek yoluyla da tutum oluşabilir. Böylece tutumlar bilişsel bir sistem meydana getirerek bireyin çevresi ile ilişkilerini kolaylaştırır. Tutumların üç önemli boyutu bulunmaktadır.

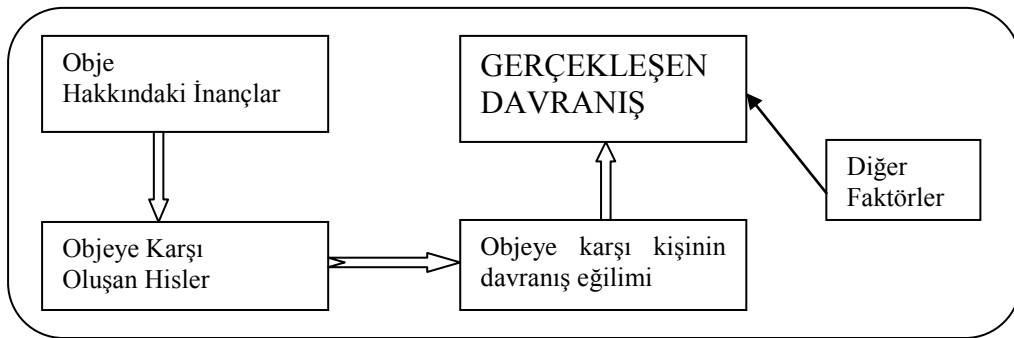
Bilişsel boyut, tutumun oluşumunda bireyin bilinç düzeyi, her şeyden önce tutum konusu objeye karşı olan inançlarıdır. Tutum gerçeklere dayanan bilgi hazinesidir. Örneğin, bir ev hanımı satın aldığı deterjanın markasına karşı olumlu

tutum oluşturur, iyi temizlemediğini tespit ederse olumsuz tutum geliştirir. Yani, birey bazı kaynaklardan tutum nesnesi konusunda aldığı bilgileri kendi zihinsel yapısında mevcut olan diğer bilgilerle birleştirerek bir inançlar sistemi oluşturur (Yüksel, 2006:102). Bu inançlar sistemi doğru veya yanlıştır, ancak bu inanç sisteminin doğruluğu veya yanlışlığı kişiye özgüdür. Dolayısı ile tutumun zihinsel yönü her bir kişinin bilgisel gelişiminin sonucudur. (Erdoğan, 2007: 538-539). Tutumu oluşturan bilişsel faktörler, bireyin tutuma konu olan obje veya olguya karşı hisleri ve düşüncelerinin toplamıdır.

Duygusal boyut, tutumu oluşturan duygusal-hissi faktörler ile kişinin tutuma konu olan olay veya objeye karşı heyecanları anlatılmaktadır (Erdoğan, 2007: 539). Duygusal unsurlar, tutumun bireyden bireye değişen ve gerçeklerle açıklanamayan, hoşlanma-hoşlanmama, sevme-sevmeme gibi yönlerini oluşturur (Şimşek ve diğerleri, 2001: 54). Tutuma devamlılık veren, tutuma konu olan olguyu itici veya hoş olarak değerleyici yönü bu faktör verir. Tutumun duygusal yönü, bireyin tutuma konu olan objeyi farklı ortamlarda, değişik zamanlarda değerlemesine bağlı olarak geliştirdiği hislerin, duyguların bütünüdür (Erdoğan, 2007: 540).

Davranışsal boyut, belirli bir biçimde tepki göstermeye hazırlık boyutudur (Freedman ve diğerleri, 1998: 319). Bir başka ifade ile Davranışsal boyut tutumun sözlü ya da eylemsel ifadesidir. Davranışsal boyut, duygu ve kaniya uygun hareket etme eğilimidir. İnsanlar çeşitli nedenlerle her zaman duygularına uygun davranmazlar ancak duygulara uygun hareket etme eğilimi daima mevcuttur (Yüksel, 2006: 102).

Şekil 3: Tutumun Oluşma Süreci



Kaynak: Erdoğan (2007: 542)

Yukarıda tutumların unsurları belirtilmiştir. Ancak bu unsurların oluşumunda birçok faktörün etkili olduğu unutulmamalıdır. Aşağıda bu faktörler kısaca açıklanmaya çalışılacaktır.

Kişilik: Bireylerin kişiliği ve özellikleri tutumların oluşmasında önemli etkilere sahiptir. Dışa dönük ya da içe dönük kişilik yapıları, tutumları belirlemede ve oluşturmada kendini açık bir biçimde gösterir.

Aile: Bu faktör tutumların oluşmasında en güçlü etkiye sahip olanlardan biridir. Özellikle dinsel ve siyasal tutumların ilk kaynağı aile çevresidir. Kişinin mesleki tutumlarının da ailenin güçlü etkisi ve yönlendirmesi nedeniyle ortaya çıktığı söylenebilir.

Eğitim: Eğitim tutumlar üzerinde önemli bir etkiye sahiptir. Genellikle yüksek eğitimin daha liberal tutumlara yol açtığı kabul edilir. Ayrıca, eğitimin niteliği de tutum üzerinde etkili olur. Örneğin çeşitli meslek gruplarına sahip insanlar farklı grup etkileri ve çıkarlar sebebiyle aynı konulara karşı farklı tutumlar ve davranışlar içinde olabilirler.

Ekonomik Statü ve Sosyal Sınıf: Ekonomik statü çoğu zaman sınıfsal farklılıklar da yarattığı için tutumlar üzerinde etkili olur. Örneğin az gelirli insanlar, devletin harcamalarına veya yatırımların yönüne karşı çıkarken, varlıklı kesimler bu politikaları destekleyebilir.

Zihinsel ve Bilgisel Faktörler: Bir tutumun zihinsel yönü insanın tutum konusuna karşı inançlarıdır. Birey bazı kaynaklardan tutuma konu olan nesne hakkından bilgiler alır ve aldığı bu bilgileri kendi zihinsel yapısındaki mevcut bilgilerle birleştirir ve bir inanç sistemi oluşturur. Tutumda en önemli zihinsel faktör belirleyicisi inançlardır. Bu inançlar tutum nesnesine karşı olumlu-olumsuz, iyi-kötü, yeterli- yetersiz şeklinde yargıların oluşmasına neden olur (Barlı, 2007: 77-78).

Fizyolojik Faktörler: Yaşlanma, hastalık, belli ilaç ve cerrahi müdahaleler bireylerin tutum sisteminin oluşumu ve değişmesini sağlayan fizyolojik koşullardan bazılarıdır.

Akranlar (Yaşlılar) Faktörü: Çocuklar büyüdükçe tutumların oluşmasında anne-babanın etkisi azalır. Ancak anne-babanın yerini çocuğun akranları alır. Gerçekten çocukların tutumlarının oluşmasında anne-babadan sonra gelen en önemli

ve güçlü faktör arkadaş grubudur. Bu konuda yapılan araştırmalar arkadaş grubunu oluşturan üyeler arasında tutumlar açısından benzerlikler olduğunu doğrulamıştır.

Kitle İletişim Araçları Faktörü: Tutum oluşmasında etkili olan en önemli kitle iletişim araçları televizyon ve gazetedir. Örneğin reklam izlemeden önce hiç kullanılmayan bir gıda maddesini insanlar reklamını izledikten sonra kullanmaya başlayabilir (Güney, 2006: 229-231).

Grup Üyeliği: Belli bir sosyal gruba örneğin bir dernek, sendika, partiye vb. mensup kişiler özellikle grubun çıkarlarını etkileyecek kararlara ve çalışmalara karşı kolektif bir duyarlılık içinde olacaktır.

Yaşanılan Çevre ve Mekân: Kişinin kentte veya kırsal kesimde, apartmanda ve ya müstakil evde; ülkenin doğusunda veya batısında yaşaması, onun geliştirdiği tutumlarda da kendini gösterecektir.

Mensup olunan Irk, İnanç ve Köken: Farklı inanç, köken ve ırka sahip insanlar farklı tutumlar sergileyecektir.

Meslek: Aynı meslek grubuna sahip kişiler meslekleri ile ilgili konularda benzer tutumlar sergileyecektir.

Özel İlgil Alanları: Kişilerin özel ilgi alanları da farklı tutumlar yaratabilir. Örneğin, hayvanları çok seven bir kişinin, belediyenin hayvan kıyımına karşı göstereceği tepki çok şiddetli olacaktır, (Oktay, 2000: 170-171) ya da Ahlaki değerleri yüksek olan denetçilerin finansal tablolarındaki hilelere göz yumması olasılığı çok düşük olacaktır.

2.3.2.2. Tutumların Özellikleri

Tutumların boyutlarının belirlenmesi için özelliklerinin irdelenmesi gerekir. Tutumların özellikleri bu amaçla aşağıdaki gibi sıralanarak açıklanmaya çalışılmıştır.

Tutumun Konusu: Tutumun konusu çok çeşitli olabilir. Hemen hemen her konuda tutum geliştirilmesi mümkündür. Örneğin, iktisadi konular, siyasi partiler, dini gruplar vb.

Tutumun Yönü: Tutumun yönü olumlu ya da olumsuz tepkiler şeklinde gerçekleşebilir. Tutum olumlu olunca (+), olaya ya da nesneye karşı olumlu duygu, değerlendirme ve eğilimler gelişir ve tutum konusuna yaklaşmaya çalışılır. Olumsuz

tutumlarda (-) ise tutum konusundan kaçma hatta nesneye zarar verme söz konusu olabilir.

Değişim Aralığı: Olumlu ve olumsuz uçlar arasında tutumun hangi yöne daha yakın olduğunu gösteren derecelendirmedir (Yüksel, 2006: 103).

Yoğunluk: Bütün tutumların yoğunlukları vardır. Yoğunluk tutumun duygusal ögesinin gücü diğer bir anlamla, duygusal içeriğidir (Barlı, 2008: 75).

Belirginlik: Bir tutumun diğer tutumlar arasında daha fazla ön plana çıkmasıdır. Bazı tutum konuları sürekli olarak bireylerin bilincindedir ve bu tutumun varlığı her durumda ortaya çıkar.

Merkezlilik: Bireyin çeşitli tutumları arasında en önemli görünendir.

Bilişsel Karmaşıklık: Bireyin tutum konusu hakkında sahip olduğu bilgi sayısıdır. Bilgilerin bir birini tamamlayıcı türden olması tercih edilir (Yüksel, 2006:103).

Tutum Esnekliği: Çeşitli baskılar altında değişebilme kolaylığı tutumun esnekliği olarak kabul edilmektedir (Barlı, 2008: 76).

Tutumun Çift Yönlü Çekiciliği: Tutumun bileşiminde aynı anda hem olumlu hem de olumsuz unsurlarının var olmasıdır. Aslında tutumların bileşenleri arasında bir tutarlılık olması beklenir. Güçlü ve aşırı tutumlardaki bileşenler arasında tutarlılık daha fazladır (Yüksel, 2006:104).

2.3.3. Tutumların İşlevleri

Tutumların yaşantımızı tanzim etmede çok önemli rollerinin olduğunu söylemek mümkündür. İnsanın çevresine uyum sağlaması, diğer insanlarla çeşitli ilişkiler geliştirmesi, işini sevmesi ya da sevmemesi tutumlarıyla doğrudan ilgilidir. Tutumlar insanların davranışlarını tahmin etmekte önemli ipuçları vermektedir.

Tutumların uyumlaştırma işlevi vardır. Bireyin çevresine karşı çeşitli reaksiyonlar geliştirerek uyum sağlama çabaları tutumlar sayesinde gerçekleşir. Tutum bireyin sosyal ortama uyumunu sağladığı gibi, gelecekteki davranışını da etkileyebilmektedir. Tutumların sosyal sistemin işleyişindeki en önemli rolü, kişileri toplumun kültürüne uyumlu hale getirmektir (Barlı, 2008: 72).

Tutumların önemli işlevlerinden biride benlik saygısı işlevidir. İnsanlar, benlik imajlarını tehdit edenlerle aralarına mesafe koymanın ve de benlik imajlarını yükseltecek olanların çizgisine gelmenin bir yolu olarak belli tutumlar edinirler

(Arkonaç, 2008: 139). Kişi çevresini algıladıkça, kendisine göre olumlu veya olumsuz davranışları algılayacak kendisine göre yargı sistemi oluşturacaktır. Bu yargıların sonucunda olumsuz veya olumlu kararlar verecek, bireyin bazı kişileri kabul etmesi, onları olduğu gibi benimsemesi mümkün olacaktır (Erdoğan, 2007:543).

Tutumların araçsal (yararlı) işlevi bazı tutumların benimsenmesindeki temel işlevdir. Çünkü bunların kişiler için araçsal bir görev görmesi ve menfaatlerini maximize etmek için birer araç görevi görmeleri o tutumların önem kazanmasına neden olmaktadır. Örneğin belirli bir siyasi partiyi tutarak oy veren bir kişinin, bu tutumundan kaynaklanan davranışının temel sebebi, bu partinin kendi çıkarlarını koruyacağını düşünmesidir (Oktay, 2000: 165). Denetim işini kaybetme olasılığı olan bir denetçinin olumlu rapor vermesi çıkarlarını ön planda tutması ile ilgilidir.

Tutumların önemli unsurlarından biride bilgi sağlama işlevidir. Bu işlevin insanların belli nesnelere, olaylar ve ortamlar hakkında bilgi oluşturmalarına ve elde ettikleri bilgiler doğrultusunda yeni tutumlar geliştirmelerine yardımcı bir fonksiyonu vardır. İnsanlar herhangi bir nesneye karşı tutum oluştururlar, tutum doğrultusunda bilgilerini düzenlerler ve inançlarını kuvvetlendirirler (Güney, 2006: 226).

Tutumların, bir diğer işlevi de değer açıklayıcılık (değer yaratma) işlevidir. Tutumların bir kişisel değer açıklama, kişisel değer ortaya koyma fonksiyonları vardır. Bireyin kendisine ilişkin imgesinin bir kısmı sahip olduğu merkezi değerler tarafından iyice sarılmıştır ve eğer tutumları, bu değerlerin önem verdiği bir yönünü ifade ederse kendisini doyuma ulaşmış hisseder. Eğer kendisini cömert, yardım sever ve insancıl birisi olarak düşünüyorsa, yoksul, kör ve özürlülere yardım kampanyalarını destekleme gibi bu değerleri destekleyici tutumlara sahip olmak onun için doyurucudur (Freedman ve diğerleri, 1998: 328). Denetçi kendisini dürüst ve ahlaklı biri olarak görüyor ve menfaat kaybına yol açacak olmasına rağmen gerçeği yansıtır olumsuz rapor veriyor ise sahip olduğu değerleri destekleyen tutum sergilemiş olur.

2.3.4. Tutumların Değişmesi

Tutum oluşumu ya da değişikliği, kendi kendine gerçekleşen bir süreç değildir. Tutumlar boşlukta oluşmaz. Kişi bir tutumu, kişiler arası ilişkilerde, grup

ilişkilerinde gazete, kitap, ilan, radyo, televizyon vb.de karşılaştığı bir nesne, kişi, grup, kurum, konu, değer ya da normla ilişkilendirerek oluşturur. Ancak bu dış etkiler tek başına tutum oluşumu ya da değişikliğini açıklamaya yetmez. Büyük ölçüde güdü ve tutumların belirlediği seçicilik de dikkate alınmalıdır (Şerif, M. ve Şerif, C.W, 1996: 540)

Tutumlar bireylerin yaşam süreleri içerisinde kazanmış oldukları tecrübelerin süreklilik özellikleri taşıyan birikimleridir. Belli bir zaman biriminde ölçümü yapılan tutum bir süre sonra değişebilir veya değiştirilebilir. Anne-babalar çocuklarının, öğretmenler öğrencilerinin, işverenler çalışanların tutumlarında kendi tercih ettikleri yönde değişiklik yapmayı istemektedirler (Yüksel,2006: 116).

Kişinin herhangi bir konu hakkındaki tutumu belli bir süre sonra çeşitli nedenlerin etkisiyle değişebilir. Diğer bir anlatımla, tutum olgusu durağan değil dinamiktir. Tutum değiştirmenin önemi, bu değişikliğin pratikte uygulanabilir olması ve işlevselliğinden kaynaklanmaktadır. Eskiden beri insanların ikna edilerek veya farklı araçlar kullanılarak tutumlarının değiştirilebileceği bilinmektedir. Geçmişte olduğu gibi bugünde çok çeşitli çevreler kendi amaçlarına yönelik olarak insanların tutumlarını değiştirme hususunda çok sayıda yöntemi kullanarak girişimlerde bulunmaktadır (Barlı, 2008: 59).

Reklamlar, televizyon programlarındaki sohbetler, gazetelerde sağlık sayfaları, televizyonlardaki sağlıklı yaşam programları, entelektüeller ve daha birçokları size her gün kullanmanız gereken tuvalet kağıdı cinsinden şampuana, modern yaşam adına aslında nasıl bir hayat tarzınızın olması gerektiğinden, neyi nasıl düşünür ve karar verirsiniz, “ modern adam, demokratik insan” sayılacağınıza kadar her şeyin çağrısını yapmaktadır. Bu yayın organlarının ve sivil kuruluşların amacı davranışlarınızı etkilemek, var olan tutumlarınızı değiştirmek ya da kuvvetlendirmektir

İnsanların tutumlarını değiştirmesinde temel sebeplerden birinin kognisyonlar (algı, hatırlama, hayal, düşünme, muhakeme, yargılama) arasındaki tutarlılığı korumak olduğu düşünülmektedir. Buradaki varsayıma göre insanlar tutumlarını bir biri ile tutarlı tarzda düzenleme eğiliminde olacaktır, eğer ortaya bir tutarsızlık çıkmışsa bunu düzeltme yoluna gidecektir ve tutum değişikliği söz konusu olacaktır (Arkonaç, 2008: 145-146).

2.4. Değer, Tutum ve Davranış İlişkisi

Değerler, tutumlar ve inançlar çoğu zaman topluca kültür olarak anılırlar ve insan davranışları ve ilerlemesinde sorgulanamayacak derecede önemli rol oynarlar (Porter, 2000: 14). Değerlerle tutumlar çok yakın ilişki içerisinde olan kavramlardır. Birçok sosyolog ve psikolog tarafından her iki kavramı ayrı ayrı kullanmaya ihtiyaç olup olmadığı sorgulanacak kadar yakın algılanmaktadırlar. Antropologlar daima “değer” kavramını kullanmayı tercih ederken, psikologlar 1930’lu yıllardan başlayarak bugüne kadar “tutum” kavramını kullanmışlardır. Ancak son yıllarda değer kavramını da tutum ile birlikte kullanmaya başlamışlardır (Kilby, 1984: 38).

Değerler duyuşsal alan içerisinde yer alan düşünce ve eylemlerimizi etkileyen, onlara yön veren zihinsel olgulardır. Değerler davranışlarımıza rehberlik yapar, eylemlerimizi, yargılarımızı, anlık hedeflerimizi daha üst hedeflere taşıyarak nasıl davranmamız gerektiğini bize bildirir. Tüm davranışlarımız değerlerle ilişkilendirilebileceğinden eğitimden ekonomiye, felsefeden ilahiyata tüm bilim dalları bir şekilde değerlerle ilgilenmektedirler. Temel olarak değerler, inançlar ve tutumlarla ilişkilendirilse de hem inançlardan hem de tutumlardan daha kapsamlıdır (Demircioğlu ve Tokdemir, 2008: 71).

Gutman değerleri, kişinin hayatının her döneminde ve her boyutunda kişinin davranışlarına yön veren bir güç olarak ifade etmiştir (Akt. Ünal ve Erciş, 2006: 364). Değerler, sosyal yaşantıların ölçütlerini oluşturur. Bir davranış biçimini öbürüne tercih etmede değerler önemli bir rol üstlenmektedir. Değerler davranışların kaynaklarını oluşturduğu gibi ölçütlerini de belirler. Belirli bir davranışı oluşturmada etkin olan değer onun nasıl olduğuna da karar verir (Sarı, 2005: 76).

Değerler, kişilerin davranışlarına tutarlılık kazandıran, yön veren, kişilik ve karakter bütünlüğünün doğmasına yardımcı olan standartlardır (Ünal, 1981: 34). Değerlerle insanlar arasındaki ilişki karşılıklıdır; değerler insanları, insanlar değerleri yaşatır. Ancak değerler genç-yaşlı, kadın-erkek, okumuş-okumamış, zengin-fakir gibi sosyal kategorilere göre farklı düzeylerde algılanmaktadır. Gerçekte değerle insan davranışları arasındaki ilişki tek yönlü ve bire bir değildir, değerlerin sosyal hayatta gerçekleşmesi karmaşık bir süreçtir. Sürecin bu komplike verisine “tutum” denmektedir. Tutum, genel olarak, yaşanan tecrübe sonucu oluşan, ilgili olduğu durumlara karşı ferdin davranışlarını yönlendirme etkisine sahip ruhsal bir hazırlık

durumudur. M.Şerif'e göre değer tutumun içeriğidir. Ancak bir tutumda bir tek değer etkili olmaz arka planda bir değerler kombinasyonu etkilidir. Değer- davranış arasında sıkça görülen çelişkiler de çoğu zaman tutumun bu bileşikliğinin sonucudur (Aydın,2003:125).

Değerler bir kişinin hayat tarzını organize eden temel unsurlardandır. Değerler kişinin dünyaya bakışının ya da sorunlara tepki vermesinin alışlagelmiş bakış yollarıdır. Değerler genellikle inançlar ve onun etrafında toplanan tutumlar için temeldirler. Değerler, tutumlar ve inançlar bir zincirin halkaları gibidirler. Bununla beraber değerler, tutum ve inançlardan daha temeldirler. Çünkü değerler, belirli inanç ve tutumları motive edebilen daha geniş kategorileri temsil eder. Örneğin bir kişi insan hayatının kutsal olduğu şeklinde bir değere sahiptir ve bu değer o kişi tarafından çeşitli tutumlarla ifadeye dönüştürülebilir (Köylü,2003:127).

Bir toplumun yaşamında, her şey değerlere göre algılanır ve diğerleriyle karşılaştırılır. Bireyler, içinde yaşadıkları grup, toplum ve kültür değerlerini genellikle benimseyerek, bunları muhakeme ve seçimlerinde birer ölçüt olarak kullanırlar. Böylece daha iyi, daha doğru, daha uygun, daha güzel, daha önemli ve daha adil gibi genel yargılara varma olanağını elde ederler. Değerler toplumdaki normal ya da anormal davranışların belirlenmesinde önemli rol oynarlar. Bireysel tutum ve davranışlar, ahlaksal değerlerle, örf ve adetlerin içerdiği değerlerin etkisi altında kalır (Dilmaç ve Diğerleri, 2009: 29).

Psikologlar, değerlerle tutumlar arasındaki ilişkiyi tamamen gerçek bir şekilde formüle edememişlerdir. Bazı psikologlar değerleri tutumlardan daha genel ve temel olarak mütalaa eder görünüyorlar. Tanım sorunlarıyla fazla ilgilenmeksizin bazı araştırmacılar, standart testlerle ölçülen sosyal tutumlar ile değerler arasında bazı ilişkiler keşfetmişlerdir. Değerler bir toplumun üyeleri tarafından izlenen ve benimsenen genel amaçlar olarak tanımlanır Chinoy 1967'a göre değerler, paylaşılmış, genelleşmiş tutumları temsil eder (Akt. Ünal,1981:8). Birinci tanım incelendiğinde değerlerin motivasyon ilişkisi ortaya çıkar ancak ikinci tanım bize değerlerin tutumlarla ilişkisini açıkça ortaya koyarak değerleri bir genelleşmiş tutum olarak açıklar

Newcomb'a göre tutumlar daha geniş yapılara doğru organize olarak değer sistemlerini oluştururlar. Newcomb (1950), bir kimsenin tutumlarını bir birine

bağlayan bir izafet çerçevesi olduğunu ve bu tür izafet çerçevelerinin bir rehber veya birer zihni harita olduğunu düşünmektedir. Tecrübe ve davranışlarımızı değerlendiren amaçlara, yani hayatımızın amaçlarına bağlandığı zaman bu izafet çerçevelerine “değerler sistemi” demek uygun olur. Örneğin Allport ve arkadaşları (1951), teorik, ekonomik, estetik, sosyal, politik ve dini olmak üzere altı değer sistemi olduğunu düşünmüşlerdir. Bir değer sistemi, tutumların işlenmiş ve gelişmiş bir organizasyonudur ve bireyin, bütün bir hayat isteklerini içerir. Bir yandan onun davranışına yön verir; öte yandan, çevresindeki uyarıcı objelerin değerini yargılayabileceği bir izafet çerçevesidir, yani değerlendirici yargılarının temeldeki ölçütüdür. Sonuç olarak değerleri tanımak için tutumları iyi bir şekilde analiz etmek gerekir (Ünal, 1981:8-9).

Değerler eylem veya sonuçlara ilişkin tercihlerdir. Aile, arkadaşlar, öğretmenler ve diğer dış ilgi grupları değerleri etkileyebilen önemli aktörlerdir. Nihai değerler, bireyin amaçlarına ulaşabilmesindeki tercihlerini yansıtır. Araçsal değerler, arzu edilen amaçları başarabilmek için gerekli olan araçlar hakkında bireyin sahip olduğu inançlardır. Tutumlar ise kişinin belli bir düzlemde, bir kimseye ya da bir nesneye olumlu ya da olumsuz tepki verme eğilimidir (Memduhoğlu, 2008: 47). Kişi vereceği bu tepkiyi değerlerine göre şekillendirmektedir. Değerler davranışta birer bağımsız değişken rolü oynar. Mesela bir insanın resim sergilerini gezmesi, eğer prestij kazanmak gibi bir sosyal değer uğruna değilse, bize onun estetik değeri hakkında bir fikir verir. Dua etmek veya dua etmenin manasızlığına inanmak o insandaki dini değerini yerini belirtir. O halde her cins davranışın ilgili olduğu bir davranış sahası olduğunu söylemek mümkündür; her değer kendisi ile ilgili davranışlar düzenler diyebiliriz. Ancak bunu söylemek davranışın sadece değerlerle ilgili olduğunu ve değer sahaslarının – iktisadi, estetik, sosyal, dini vb.- bir birinden bağımsız olduğunu düşünme yanılığına itmemelidir. Değerler bir birinden bağımsız olamaz çünkü insan intibakının en önemli problemlerinden biri gerek davranışlar, gerekse düşünce unsurları arasında ahenk sağlayabilmektir (Güngör, 2010d: 74-75).

Değerler, tutumların, ideolojilerin ve ahlaksal yargıların önemli belirleyicileridir. Ayrıca değerler insanların dış dünyayı algılamalarında da önemli paya sahiptirler. Bu nedenle değerler ile ilgili yapılacak çalışmalar hem bireylerin hem de toplumların ve kültürlerin anlaşılması açısından önemlidir. Böylece bireysel

açından tutum ve davranışlar hakkında bilgilenmenin yolu açılırken toplumsal ve kültürel açıdan farklı toplum ve kültürler arasında kıyaslama yapabilme, incelenen toplum ve kültürlerin ideal düşünme, davranma biçimleri hakkında bilgi edinebilme ve değerlerin gelişmesinde etkili olabilecek faktörleri saptayabilme olanağı da ortaya çıkarılabilecektir (Avcı,2007: 3).

Değerlerin tutumlarla ve sosyo- kültürel normlarla ilişkili olması, bunlarında bireyleri yönlendirici bir fonksiyon üstlenmesi, ister istemez, değerlerin bireysel ve toplumsal davranışları belirlemede, biçimlendirmede ve yönlendirmede önemli bir rol oynadığı anlamına gelmektedir. Bu sebeple hangi değerlerin merkezi bir yer tuttuğu, hangi değerlerin amaç ya da araç olduğu, hangi değerlerin daha önemli olduğu, hangilerinin tali derecede önem arz ettiği meselesi dikkate alınmadan bireyleri anlayabilmek ve onlar hakkında doğru çıkarsamalarda bulunabilmek oldukça zordur. Ayrıca değerler sadece bireyleri değil, sosyal grupları ve kültürleri de sağlıklı bir biçimde değerlendirmeye imkan vermektedir. Hatta insanların ve grupların hangi değerleri tercih ettiği nesnel bir şekilde belirlenebilirse, tutum ve davranışlarının önceden kestirilmesi mümkün olabilir. Bununla birlikte kişi ve grupların hem kendilerini hem de birbirlerini nasıl algılayacakları da değerlerle belirlenmektedir (Yapıcı ve Zengin,2003: 180).

Tutumlar bir nesneye karşı bir miktar duygu ve his ile birlikte anlam ve inanç içeren, ayrıca o nesneye karşı motivasyon ve hareket eğilimi oluşturan kalıcı tasarruflardır (Kilby, 1984: 38). Tutumların kaynağı, davranışa etkisi ve zaman içinde değişimi, sosyal psikologların ilgisini sürekli çekmiş ve tutum konusunda sayısız denebilecek çoklukta araştırma yapılmıştır. Baron ve Byrne'a göre (1976 :95) Tutumlar oldukça organize olmuş uzun süreli duygu, inanç ve davranış eğilimleridir. Bu eğilimler diğer insanları, grupları, fikirleri, ülkenin diğer yörelerini ya da nesnelere konu edinir. Bu tanımda tutumların oldukça uzun süreli olması ve bilişsel, duygusal ve davranışsal birimleri içermesi temel noktalar olarak gösterilmektedir. Tutum yalnız bir düşünce veya duygu değildir. Tutum olarak tanımladığımız eğilimin içerisinde kendini inanç olarak ifade eden bilişsel, duygu ve heyecanları içeren davranışsal öğeler vardır. (Cüceloğlu,1992:521)

Tutumlar ve inançlar ya ferdin davranışına ya da o andaki yaşantısını aksedebilir. Bu yüzden ölçmede hem davranış tahlili hem de iç gözlem tahlili

kullanılabilir. Davranış tahliline göre yapılan ölçmede ferдин tutum objesine karşı davranışının önemli tarafları rakama vurulur (Krech ve Crutchfield,2007:308).

Rokeach tutumu, “belirli bir nesne veya durum ile ilgili kimi inançların organizasyonu” olarak ifade etmektedir. Değeri ise, spesifik bir türün tek bir inancına işaret etmektedir. Rokeach’a göre değer, kendisi için aşkın bir özelliğe sahip olan arzu edilebilir davranış biçimleri veya yaşam amaçları ile ilgilenmektedir. Bu özelliği nedeniyle değer, davranışlara/ hareketlere, tutumlara, yargılara/ hükümlere, değerlendirmelere, spesifik nesne ve olayların kıyas edilmesine, şimdiki duruma veya ötesindeki hedeflere yön vermektedir (Rokeach, 1973: 18).

Tutumlarla, değerler sistemi ve davranışlar arasında yakın bir ilişki bulunduğu ve bunların kişiliği etkilediği bilinmektedir. Bu etkileşim daha açık olarak şöyle özetlenebilir; “tutumlar, birbirine bağlanarak bir bütün oluşturmakta ve oluşan bu bütün kişinin değerler sistemini meydana getirmektedir. Ayrıca bir tutum yalnız bir değer değil, birden fazla değer bir parçası durumundadır.” (Silah, 2005:310). Tutumlar ve davranışlar arasındaki ilişki hakkındaki ilk araştırmalar, aralarında nedensel bir ilişki olduğunu yani, insanların sahip oldukları tutumların davranışlarını belirlediğini varsaymışlardır (Robbins,1994: 20). Eğer tutumlar bireyin davranışı hakkında fikirler veriyorsa, bu davranışların önceden kestirilebilmesi mümkün müdür? Bireyin tutumlarına bakarak seçimde hangi partiye oy vereceğini, hangi marka malı tercih edeceğini, sosyal bir çalışmada rol üstlenip üstlenmeyeceğini vs. tahmin edebilir miyiz? (Yüksel, 2006: 105). Bu ve benzeri sorulara yanıt aranmaya başlanmıştır. Ancak gelinen noktada sadece tutumların davranışı tahmin etmede yeterli olmayacağı diğer etkenlerinde göz önüne alınması gereği ortaya çıkmıştır.

Tutumun insan davranışını etkilediği inkar edilemez bir gerçektir. Ancak tutum ile davranış arasında her zaman doğrudan bir ilişki kurulamaz. Yani bilinen bir tutum her insanda ve her ortamda aynı davranışın gerçekleşmesine neden olmayabilir (Barlı,2008: 67). Bir kişinin veya grubun herhangi bir olaya veya objeye karşı göstereceği davranışların önceden kestirilmesi için o obje veya olaya karşı tutumun ölçülmesi ve bazı kuralların saptanması gerekir. Ancak tutum analizi ile davranış saptanması arasındaki ilişkide geçerli olan üç temel prensip vardır. Bunlar; (Erdoğan, 2007:544-545)

- Genel Tutumlar genel davranışların en önemli göstergesidir.

- Çok özel konular karşısında belirli hale gelen özel tutumlar, bu konular karşısındaki özel davranışların göstergesidir.
- Tutum ölçümünü takip eden kısa süreler içerisinde Öngörülen tutum ile davranış ilişkisi geçerliliğini korumaktadır.

Sonuç olarak değerlerin insan davranışını etkilemedeki yerini inceleyen bir çok araştırma, değerlerin, tutumlardan önce yer aldığını, tutumları şekillendirdiğini ve davranışı ortaya çıkardığını ileri sürmüştür. Sosyal Psikolojide değerler kavramı, kişiye atfedilen arzu edilebilir durumların ya da davranışların nasıl harekete dönüştürüleceğine dair rehberlik eder. Tutumlar ise bunun tam tersine, genel olarak bir grup gibi kişi ya da hareket olarak bir varlığın bireysel değerlendirilmesine rehberlik ederler. Esasen, değerler ideal olanlara odaklanırken tutumlar, daha somut sosyal nesnelere başvururlar (Norman ve diğerleri, 2010: 751). Tutum ve davranışlar birbirine bağlı olup bir bütün oluşturmakta, bunlar bizim psikolojik varlığımızın en önemli bölümünü temsil etmektedir. Davranışların oluşmasında, değer ve tutumlar önce gelmekte, değerler merkezi oluşturmaktadır. Yani değer ve tutumlar, davranışların gerisinde bulunmakta ve onların esasını teşkil etmektedir. Değerler değişmedikçe tutum ve ona bağlı davranışlarda da bir değişiklik olmamaktadır. “Çünkü değerler, değişmeye karşı hayli dirençli görünmektedir (Silah, 2005:310).

Çalışmamızın bundan sonraki bölümünde yukarıda açıklanan ve daha önce literatür ile ilişkilendirilen değer ve tutumların denetçilerin denetim sürecindeki davranışlara nasıl etki ettiği açıklanacaktır. Bu nedenle denetim ve denetim süreci açıklandıktan sonra bu ilişki ilgili bölümlerde incelenecektir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

DENETİM VE BAĞIMSIZ DENETÇİNİN DENETİM SÜRECİNDEKİ ROLÜ

3.1. Denetim

Kültür bireysel davranışları etkileyen sosyal, politik ve diğer faktörleri içeren kompleks bir yapıdır. Muhasebe ve denetim teknik ve bilişsel aktiviteleri içerdiği andan beri ülkeye hakim çeşitli kültür unsurları denetim uygulamalarını etkilemiştir. İdeoloji ve sosyo-ekonomik yapı gibi iki kültür unsuru meslek üzerinde önemli etkiye sahip olabilir. Denetim uygulamaları üzerinde öncelikli etkiye sahip faktörler kolektivism, kadercilik, zamana karşı tutumlar, profesyonellik, yenilikçilik, esneklik, din hakimiyeti, duygular, etik ilkeler, dünya görüşü, ahlak ve toplumun günlük yaşamında hoşlandığı olgular gibi toplumsal normlara ve değerlere ait faktörlerdir. Daha sonra ülkedeki hukuki ve siyasi sistem, mesleğin gücü, vergi sistemi, eğitim sistemi vb. faktörler uygulamalar üzerinde etkili olmaktadır (Haniffa, 2006: 684). Kısaca kültürel faktörler muhasebe ve denetim uygulamalarının açıklanmasında önemlidir. Çünkü bir milletin sahip olduğu gelenekler bireylere aktarılmıştır ve bireysel uygulamaların açıklanmasına yardımcı olurlar.

Denetim, yönetim biliminin ana işlevleri arasında yer alır ve bir örgütün amaçlarına ulaşip ulaşmadığının tespitine yönelik faaliyetlerin bütünüdür. Dolayısı ile denetimin amacını yapılan faaliyetlerin o faaliyetler için belirlenmiş uygunluk kriterlerine uygun olup olmadığını varsa hata ve hilelerin neler olduğunu tespit etmek ve düzeltilmesi için öneriler hazırlamak olarak belirtebiliriz.

Muhasebe biliminde denetim, bir örgütün ekonomik faaliyetlerine ve olaylarına ilişkin açıklanan bilgilerin, önceden belirlenen kriterlere uygunluk derecesini belirlemek ve raporlamak amacıyla bu ekonomik faaliyetlere ve olaylara ilişkin bilgilerle ilgili kanıtların tarafsızca toplanması, değerlendirilmesi ve sonucun bilgi kullanıcılarına raporlanması sürecidir (Kepekçi, 2000: 1). Denetim mesleği çok eski zamanlardan beri değişik şekillerde icra edilmiştir. Zaman içerisinde denetim mesleği gelişmiş ve amaca uygun hale gelmiştir. Literatür araştırmasında denetim mesleğinin gelişiminin sanayi devrimi öncesi ve sanayi devrimi sonrası diye iki bölüme ayrılarak incelendiği görülmüştür. Denetimin tarihsel gelişimi aşağıdaki tabloda özetlenmeye çalışılmıştır.

Tablo 2: Muhasebe Denetiminin Tarihi Gelişimi

Zaman Dilimi	Denetim Yaklaşımı	Denetimin Amacı	İlgili Taraflar
Sanayi Devrimi Öncesi	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	İşletme sahipleri
Sanayi Devrimi 1900 Yılları arası	% 100'lük bir inceleme	Yanıltmaların bulunması	Ortaklar ve işletmeye borç verenler
1900-1930	% 100'lük bir inceleme ve örnekleme başvurma	Bilançonun ve Gelir Tablosunun doğruluğunu onaylama	Ortaklar, işletmeye borç verenler ve devlet
1930'dan bugüne	Finansal verilerin örnekleme yoluyla incelenmesi	Finansal tabloların doğruluk ve dürüstlüğü hakkında bir görüş oluşturma	Ortaklar, işletmeye borç verenler, devlet, sendikalar, parlamento, tüketiciler ve diğer gruplar

Kaynak: Güredin (2010: 14)

Bu günkü anlamda denetim çalışmaları 1900'lü yıllarda başlamıştır ve belge incelemesi şeklinde gerçekleşmiştir. Modern anlamda denetim çalışmaları finansal tabloların bütün olarak denetlenmesi şeklinde 1930'lu yıllarda gerçekleşmiştir. Bu yıllarda işletmelerin iç kontrol yapısının incelenmesini de esas alan sistemlere dayalı denetim yaklaşımı kabul görmüştür. İşletmelerin büyüüp karmaşıklaşması ve bilgi teknolojilerinin gelişmesi ile birlikte 1960 yılından sonra denetimde analitik incelemeler, istatistikî yöntemler ve bilgisayar kullanımı sayesinde modern anlamda faaliyet denetimi gerçekleştirilmeye başlanmış ve günümüzde devam etmektedir. 2000'li yıllarda karşılaşılan büyük ölçekli finansal skandallar beraberinde denetim işlemlerini daha ön plana çıkarmış ve denetime yeni boyutlar katmıştır. Bu dönemde özellikle riske dayalı denetim yaklaşımının ön plana çıktığı görülmektedir.

Türkiye'de muhasebe denetimine ilişkin kurallar, 1987 yılında önce bankalar daha sonra sermaye piyasası için oluşturulmaya başlanmıştır. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) tarafından bağımsız denetim ile ilgili ilk düzenleme 13 aralık 1987 tarihinde 19663 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren “ Sermaye Piyasasındaki Bağımsız Dış Denetleme Hakkındaki Yönetmelik” tir. Daha sonra SPK'nın X nolu serisi ile başlayan düzenlemeler bağımsız denetim mevzuatı ile ilgili olmuştur. Kurul IFAC (International Federation of Accountants) tarafından yayınlanan Uluslararası Denetim Standartlarına (IAS) uyum sağlamak amacıyla Seri: X, No:22 sayılı “Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ”i yayınlamıştır. Sermaye Piyasası Kurulu 2006 yılında yürürlüğe koyduğu

“Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ 9 ” ile ülkemizde yıllardan bu yana uygulanan bağımsız denetim konusunda köklü değişiklikler yapmıştır. Bunun temel amacı, Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) uygulamaları bakımından uyumun sağlanmış olması ve denetim standartlarında ise böyle bir uyum çalışmasının yapılmamış olmasıdır.

Türkiye’de denetime ilişkin bir başka düzenleme 1989 yılında yayınlanan 3568 sayılı “ Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu” ile yapılmıştır. Kanuna göre, denetim görevini sadece Serbest Muhasebeci Mali Müşavir (SMMM) veya Yeminli Mali Müşavir (YMM) unvanına sahip olanlar yapabileceklerdir. Ancak, YMM’ler için ayrıca bir tasdik müessesesi getirilerek, Maliye Bakanlığı’nın özellikle vergi denetimiyle ilgili iş yükünün bir kısmı YMM’lere aktarılmıştır. Gerek SPK düzenlemelerinde gerek BDDK düzenlemelerinde denetçinin ilgili yönetmeliklerde açıklık bulunmayan hallerde 3568 Sayılı kanun ve bu kanunla ilgili yönetmelik ve tebliğlerde belirtilen esaslara göre denetim çalışmalarını yürütecekleri belirtilmiştir (Uçma ve Erserim, 2009: 184). Ülkemizde denetime ait son düzenlemeler 6.4.2011 tarihli ve 6223 sayılı kanunla, Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun Kurulması ile yapılmıştır. 660 Sayılı Kamu Gözetimi, Muhasebe Ve Denetim Standartları Kurumunun Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ile yapılan düzenlemenin amacı; uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun kuruluş, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin usul ve esasları düzenlemek olarak belirlenmiştir.

3.1.1. Denetim Kavramının Tanımı

Denetim, Latince kökenli bir kelime olup, “ işitmek”, dikkatlice dinlemek” anlamına gelmektedir. Türk Dil Kurumu sözlüğünde denetim, “ bir işin doğru ve yönetime uygun olarak yapılıp yapılmadığını incelemek, murakabe etmek, teftiş etmek, kontrol etmek” olarak tanımlanmıştır. Hukuki anlamda ise denetim; hem

kamu kuruluşlarının, hem de özel hukuk hükümlerine göre kurulmuş kurumların kamu menfaati noktasında kanun ve yönetmelik hükümlerine göre çalışıp çalışmadıklarının kontrol edilmesidir (Çaldağ ve diğerleri, 2008: 33).

Denetim, finansal tabloların ve onlara ait standartlar ve mevzuatların gerçeğe uygun ve doğru bilgi kullanılarak düzenlenmesine yönelik aktivitelerin tümüdür (Omoteso ve diğerleri, 2010:148). Denetim, denetim standartları ve muhasebe prensipleri, prosedürleri ve politikalarına dayanılarak yapılan bir faaliyettir (Vona, 2008: 191).

Genel olarak başvuru kapsamlı denetim tanımı aşağıdaki gibidir;

Denetim, iktisadi faaliyet ve olaylarla ilgili iddiaların önceden saptanmış ölçütlere uygunluk derecesini araştırmak ve sonuçları ilgi duyanlara bildirmek amacıyla tarafsızca kanıt toplayan ve bu kanıtları değerleyen sistematik bir süreçtir” (Porter ve diğerleri, 2003:3).

Denetim, bir şirketin muhasebe sisteminin profesyonel olarak incelenmesi ve değerlendirilmesidir (Maeda, 2010: 310). Belli bir iktisadi birim veya belirli bir döneme ait finansal tablo ve diğer bilgilerin, önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluk ve doğruluk derecesini, makul güvence sağlayacak yeterli ve uygun bağımsız denetim kanıtlarıyla belirlemek amacıyla, bağımsız bir uzman kişi tarafından yürütülen kanıt toplama, toplanan kanıtları defter kayıt ve belgeler üzerinden dayanaklarla karşılaştırarak değerlendirme ve sonucu bir raporla sunma sürecidir (Haftacı, 2011: 10).

Son olarak geniş kapsamlı bir tanım yapılması gerekirse denetim;

- Denetimin konusunu oluşturan muhasebe verilerini- gerçekleşmiş ekonomik faaliyet ve olayların o anki sonuçlarını- diğer bir deyişle olanı belirlemek,
- Olması gerekenle tamamlılık, gerçeklik, kanunilik, doğruluk, açıklık ve tarafsızlık olarak adlandırılan denetim ilkelerine göre Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları² (GKGDS) çerçevesinde delillere dayanarak karşılaştırmak,

² Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), kaliteli bir denetimin gerçekleştirilebilmesi için; bir denetçinin sahip olması gereken mesleki yeterlilik düzeyini; mesleki davranış biçimi ve çalışma mantığını (bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, objektiflik, mesleki özen ve

- Gelecekteki hataların önlenmesine yardımcı olmak amacıyla yapılmakta olan denetime özgü ölçütler ve standartlar geliştirilerek, kişi ve kurumların gelişmesine, mali yönetim- müteşebbislerin işletmeye yaptıkları yatırımların geleceği konusunda bilgilendirilmeleri- ve mali kontrol sistemlerinin diğer bir deyişle muhasebe denetiminin geçerli, güvenilir ve tutarlı hale gelmesine rehberlik edecek şekilde denetim tekniklerini kullanarak olan ile olması gereken arasındaki sapmaları belirlemek,
- Elde edilen sonuçları ve bulguları kullanarak tarafsız bir yargı veya sonuca ulaşmak ve sonuçta denetçinin ilişkide bulunduğu gruplara iletmek için kullanılan sistematik bir süreçtir (Erdoğan, 2002: 55-56).

3.1.2. Denetim Kavramının Unsurları ve Özellikleri

Yukarıdaki denetim tanımları incelendiğinde denetimin unsurları ve özellikleri aşağıdaki gibi açıklanabilir;

Denetim bir süreçtir; denetim dinamik bir faaliyettir ve bu dinamiklik içerisinde denetim faaliyeti için gerekli olan kanıt ve bilgilerin toplanması, bunların sınıflandırılması, işlenmesi ve değerlendirilmesi, yapılan değerlendirmeler sonucunda bir denetim görüşüne ulaşılması ve bu görüşün denetim raporu ile ilgili yerlere iletilmesi aşamaları yer almaktadır (Güredin, 2010: 11). Denetim süreci bir bilgi üretme ve üretilen bilgiler neticesinde karar verme süreci olarak düşünülmelidir.

İktisadi faaliyet ve olaylara ilişkin iddialar; işletmelerin iktisadi faaliyet ve olaylarına ilişkin hazırlamış oldukları finansal tablolar ve raporlar işletme açısından bir iddia niteliğindedir. Denetçi bu iddiaların doğruluğunu araştırmakla mükelleftir.

Önceden saptanmış ölçütler; denetçi işletmenin kendisine sunduğu iddia nitelikli finansal tabloların ve raporların doğruluğunu kanunlar, yönetim tarafından saptanmış hedefler, anlaşmalar ve genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri gibi önceden belirlenmiş ölçütlere uygun olup olmadığını araştırarak bilgilerin doğruluğunu ve güvenilirliğini belirler.

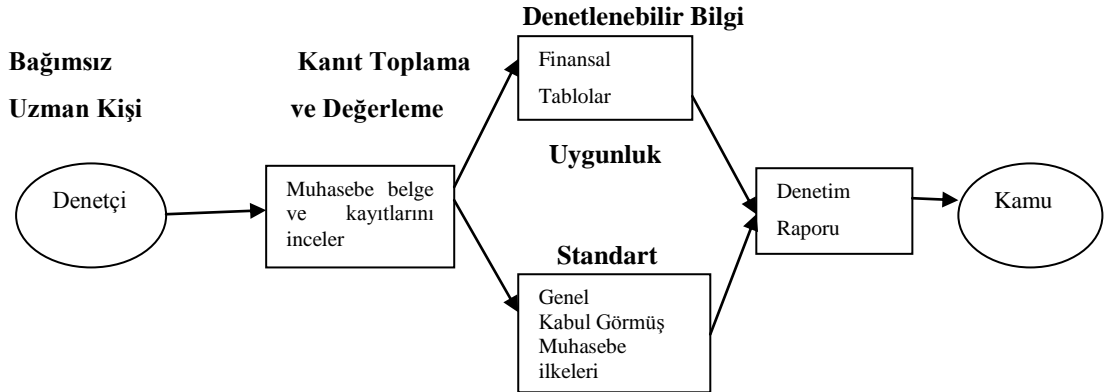
titizlik gösterme); denetimin planlanması ve yürütülmesinde yapılacak çalışmaların kapsamını (iç kontrolün incelenmesi ve değerlendirilmesi, yeterli sayıda, güvenilir denetim kanıtı toplanması); denetçi görüşünün oluşturulması ve denetim raporunun yazılmasında uyulması zorunlu olan kurallardır.

Tarafsızca Kanıt toplama ve kanıtları değerlendirme; denetçi işletmenin iddialarının doğruluğunu araştırmak için işletme ve işletme ile ilgili kişi ve kuruluşlardan bağımsız olarak yeterli ve uygun nitelikte kanıt toplamak zorundadır (Kaval, 2008: 4).

İlgi duyanlar; denetim faaliyeti yapılan işletme veya kuruluşla ilgili çıkar gruplarını ifade etmektedir. Denetim sonucu çıkan bilgiyi ve denetçinin yargısını kullanacak olan her birey ilgi duyanlar grubu içerisinde yer almaktadır.

Sonuçları bildirme; dinamik olan denetim faaliyetinin son evresi sonuçların bildirilmesidir. Denetçi işletme iddialarını test ettikten sonra bilgilerin doğru ve güvenilir olduğunu ya da olmadığını belirler ve bunu ifade eden yargısını bir rapor şeklinde düzenler. Denetçi bu raporunda yaptığı incelemenin sonucuna dayanarak, denetlenen işletmenin yönetimi tarafından sunulan finansal tabloların, işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri ve düzenlilik açısından doğru ve dürüst bir şekilde, açıkça ve güvenilir olarak kamu oyuna ve ya ilgili çıkar gruplarına yansıttığı hususundaki görüşünü belirtir.

Şekil 4: Denetim Tanımındaki Süreç



Kaynak: Güredin (2010: 13)

3.1.3. Denetim Türleri

Yapılan literatür taramasında genel olarak üç türde denetim faaliyetinden söz edilmektedir. Bunlar finansal tabloların denetimi, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimleridir. Bir başka sınıflandırma ise denetim faaliyetlerini konusuna ve amaçlarına göre ve denetimi yapan kişilerin statüsüne göre sınıflandırmaktadır. Konusuna ve amaçlarına göre denetim faaliyetleri yukarıda belirtildiği şekilde

sınıflandırılmıştır. Denetimi yapanın statüsüne göre ise denetim faaliyetleri; iç denetim, kamu denetimi ve bağımsız denetim şeklindedir.

3.1.3.1. Konusuna ve Amaçlarına Göre Denetim Türleri

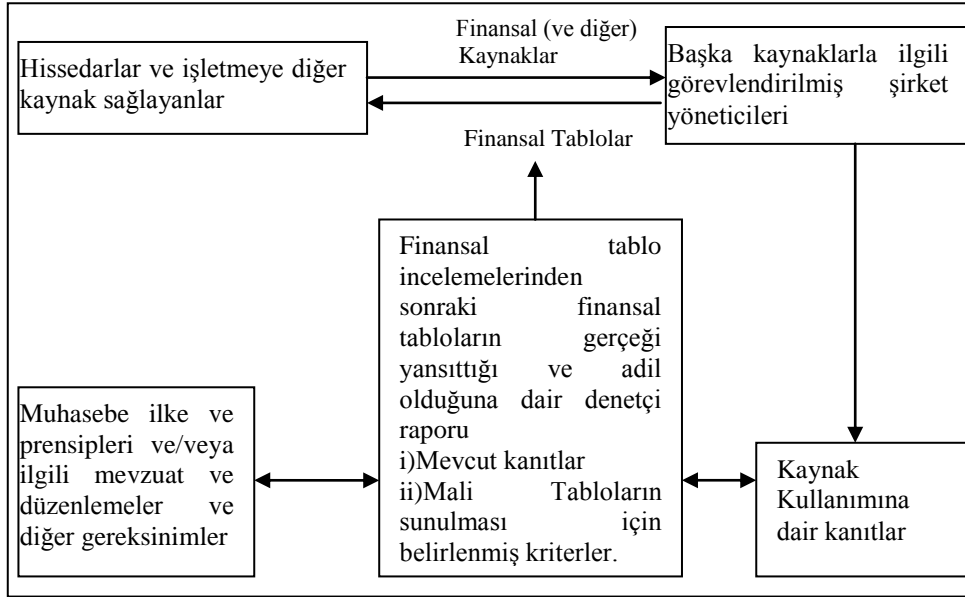
3.1.3.1.1. Mali Tablolar Denetimi (Finansal Tabloların Bağımsız Denetimi)

Finansal tablo denetimi işletme dışındaki hissedarlar ve diğer ilgili taraflar için varlık yöneticileri tarafından hazırlanan ve finansal tablolardaki bilgilerin destekleyici kanıtlarla doğrulandığı bir süreçtir (Porter ve diğerleri, 2003: 4-5). Günümüzde en fazla gelişmiş ve uygulama alanı bulmuş denetim türüdür. Finansal tablolar denetiminin temeli denetçilerin denetledikleri işletmelerin finansal tabloları hakkında bir görüş oluşturmalarına dayanır.

Finansal tablo denetimi genel olarak; “Bir işletmenin finansal tabloların durumunu ve faaliyet sonuçlarını doğru ve dürüst, genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine ve yasal düzenlemelere uygun olarak yansıtıp yansıtmadığı konusunda bir görüş oluşturmaktır” şeklinde tanımlanır (Ataman ve diğerleri, 2001: 18). Finansal tablolar denetimine, “ Bağımsız Denetim” veya “ Dış Denetim” isimleri de verilmektedir.

Finansal tabloların denetiminde amaç, finansal tabloların bütün olarak önceden saptanmış ölçütlere uygun olarak düzenlenip düzenlenmediğini araştırmaktır. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri doğrultusunda hazırlanmaları gereken ve denetim kapsamında incelenen finansal tablolar bilanço, gelir tablosu, dağıtılmayan karlar tablosu, öz sermaye değişim tablosu ve nakit akım tablosudur. Denetçi finansal tabloları denetlerken, bu tabloların değişik gruplarca değişik amaçlar için kullanılacağı hususunu göz önünde tutmalıdır. Muhasebe genel olarak bilgi kullanıcılarına amaçlarına uygun olarak kullanabilecekleri doğru, açık ve yeterli bilgi sunma işlevi olan bir bilimdir. Denetimde bu bilgi kullanıcılarının tümünün ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde gerçekleştirilmelidir. Mali tablo denetimin başlıca özellikleri aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 5: Bir Mali Tablo Denetiminin Başlıca Özellikleri



Kaynak: Porter ve diğerleri (2003:5).

3.1.3.1.2. Uygunluk Denetimi

Uygunluk denetimi bir organizasyonun faaliyetlerinde yüksek otoriteler tarafından belirlenen belirli prosedürlere, kurallara ve düzenlemelere uygun davranıp davranmadığının belirlenmesi amacıyla yapılan denetimdir (Hayes ve diğerleri, 2005: 15). Bir başka tanımda uygunluk denetimi, “işletmenin dış çevresi tarafından yürürlüğe konulan vergi, iş yasaları gibi mevzuata veya işletmenin üst yönetiminin işletmeyi daha kolay ve verimli yönetebilmesi için yönetmelik, emir, talimatname, bütçe gibi geliştirdiği mevzuata uygun davranılıp davranılmadığını incelemektir” (Kaval, 2008: 11) şeklinde tanımlanmıştır.

İşletmeler kendi içyapılarındaki çalışma düzenlerini sağlayabilmek için, çalışanları için uymaları gereken kuralları oluşturmaktadır. Bu kurallara uyulup uyulmadığını öğrenebilmek için de denetim yapmaktadır. İşletmeler de bu tür denetimler genellikle iç denetçiler tarafından yapılmaktadır ve iç denetim olarak adlandırılmaktadır. Devlet kurumları ise kendi konuları dâhilinde uyulması gereken çeşitli kurallar oluştururlar. Bunlarla ilgili denetimleri de kendi elemanlarına yaptırırlar. Bu denetimlerin kapsamına kamu kurumları ve özel sektör işletmeleri girmektedir ve kamu denetimi olarak adlandırılmaktadır. Örneğin Maliye Bakanlığı Denetçilerinin kendi içyapılarında yaptıkları uygunluk denetimleri iç denetim

faaliyetine girmektedir (Bozkurt, 2006a: 28).Özel sektörde yapılan uygunluk denetimleri kamu denetimi kapsamında yapılan denetimlerdir.

3.1.3.1.3. Faaliyet Denetimi

Faaliyet denetimi bir organizasyonun tamamının veya bir kısmının etkinliğini ve verimliliğini ölçmeyi amaçlayan denetim türüdür. Etkinlik bir organizasyonun amaç ve hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığının ölçüsüdür, verimlilik ise; organizasyonun hedeflerine ulaşmak için kaynaklarını ne derece iyi kullandığını gösteren ölçüdür (Hayes ve diğerleri, 2005: 14). Faaliyet denetiminin amacı, bir performans denetimi yaparak, geliştirilecek veya düzeltilecek alanları tespit etmek ve bunların düzeltilmesi hususunda öneriler sunmaktır (Erdoğan, 2006: 6). Faaliyet denetimi muhasebe ile sınırlandırılmayabilir. Organizasyon yapısını geliştirme, pazarlama, üretim metotları, bilgisayar organizasyon işlemleri veya organizasyonda geliştirilmesi gereken herhangi bir alan varsa o alanda yapılabilir (Hayes ve diğerleri, 2005: 14). Faaliyet denetimi işletme yönetimine organizasyonun geliştirilmesi için yapılan tavsiyeleri kapsar.

Faaliyet denetimi finansal tabloların denetiminden ve uygunluk denetiminden daha zordur. Çünkü faaliyetlerin etkinlik ve verimliliklerinin saptanması nesnel olarak zordur. Faaliyetlerin etkinliği ve verimliliklerinin ölçülmesi bazen işletme içindeki bölümlerde bile farklılık arz edebilir. Bu nedenle faaliyet denetimini tek düze bir çalışma olarak nitelendirmek mümkün değildir. Ayrıca faaliyet denetiminin amacı da işletmelerin faaliyet konusuna göre şekilleneceğinden tek düzelik olması mümkün değildir.

3.1.3.2. Denetçinin Niteliğine Göre Denetim Türleri

3.1.3.2.1. İç Denetim

İç denetim, işletme faaliyetlerini incelemek ve değerlemek için işletme personelleri tarafından yapılan denetimdir. İç denetim dış denetimin tersine işletme üst yönetimi için işletme içi faaliyetlerine yönelik olarak yapılan denetim türüdür (Porter ve diğerleri, 2003: 7). İşletme varlıklarının korunup korunmadığını faaliyetlerin yönetim tarafından önceden saptanmış politikalarla uyum içerisinde yürütülüp yürütülmediğini, örgütün kaynaklarının ekonomik kullanılıp

kullanılmadığını ve varsa hata ve hilelerin tespit edilmesini sağlamak ve yönetime raporlamak amacıyla yapılan denetimdir.

Günümüz küresel rekabet ortamında işletmelerin varlıklarını koruyup sürdürebilmeleri, koşulsuz müşteri memnuniyetini sağlamaya yönelik bir yaklaşımla daha kaliteli mal ve hizmet üretmek amacıyla gerek şirket organizasyonları gerekse maliyet yapıları ve kontrol mekanizmalarında gerekli düzenlemeleri yapmaya zorlamıştır. İşletmelerde yapılan gerekli düzenlemelerle yönetimin iç denetim ve iç kontrole bakışı farklılaşmış ve iç denetimin rolü bu farklılaşma ile birlikte değişmiştir. Yaşanan bu değişimlere paralel olarak iç denetim; bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacıyla gerçekleştirilen bağımsız, tarafsız bir güvence ve danışmanlık sağlama faaliyeti olarak tanımlanmıştır (Tektüfekçi, 2008: 88).

İç denetim çalışmaları finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimini kapsamaktadır. İç denetimin finansal denetim yönü, finansal tablolara temel oluşturan muhasebe bilgilerinin doğruluk ve güvenilirliğini araştırmak, bu bilgileri elde etmek için kullanılan kayıt ortamını ve raporlama sistemini gözden geçirmek, hata ve yolsuzlukları bulmak ve önlemek, kayıtlarda var olan varlıkların işletmede mevcut olup olmadığını belirlemektir. İç denetimin uygunluk denetimi yönünü ise iç kontrol sisteminin etkinliğinin gözden geçirilmesi çalışmaları oluşturur. İç denetim, aynı zamanda işletmenin kaynaklarının ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığını değerlendirir. İç denetçi de verimliliği ölçmek için işletme yönetimi tarafından verimlilik standartlarının belirlenip belirlenmediğini, standartlardan sapmaların olup olmadığını analiz edip düzeltici önlemlerin alınıp alınmadığını araştırır, iç kontrol sisteminin yeterliliğini belirler. İç denetimin bu yönü de faaliyet denetimini oluşturur (Tektüfekçi, 2008: 81).

Profesyonel denetim rehberi iç denetimin temel rollerini aşağıdaki gibi belirlemektedir; (Pickett, 2005: 142).

- Risk yönetim süreci üzerinde güvenceler vermesi
- Risklerin doğru değerlendirildiğine dair güvence vermesi
- Risk yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi
- Raporlanmış anahtar risklerin değerlendirilmesi
- Anahtar risklerin yönetiminin gözden geçirilmesi

Başarılı bir iç denetim hem işletme yönetimi açısından hem de bağımsız denetime kolaylık sağlama açısından oldukça önem arz etmektedir. Dünyada özellikle son dönemlerde ortaya çıkan muhasebe skandalları ve hileleri iç kontrol sisteminin dolayısı ile iç denetim ve bağımsız denetim sürecinin önemini bir kez daha ortaya koymaktadır.

3.1.3.2.2. Kamu Denetimi

Kamu denetimi, görev ve yetkilerini yasalardan alan ve kamu adına, kamunun ihtiyaçlarını karşılamak üzere kişi ve kurumlarca yapılan finansal tablolar, uygunluk ve performans denetimleridir. Kamu denetçileri, kamu kuruluşlarına bağlı olarak çalışıp, kamu yararı ve çıkarlarına yönelik denetim yapan kişilerdir (Deryal ve Durgut, 2009: 39). Kamu denetiminin amacı, ilgili kuruluşların vergi kaybına neden olup olmadıklarını veya ilgili kurum ve kişilerin tabi oldukları mevzuatlara aykırı uygulamalar ve suistimaller içerisinde olup olmadıklarının tespit edilmesi ve bunlara karşı gerekli uygulamaların yapılmasıdır.

3.1.3.2.3. Bağımsız Denetim

Bağımsız denetim, işletmeden bağımsız ve işletme dışından olan bir denetçi veya denetçiler tarafından yapılan denetim türüdür. Bağımsız denetim olgusu, denetçinin statüsünden gelmektedir. Bağımsız denetim talebi, işletmenin yöneticilerinden, ortaklarından gelebileceği gibi işletme ile iş ilişkisi içinde olan kişi ya da kuruluşlardan da gelebilir. Bağımsız denetçiler; finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi yapabilirler ancak uygunluk ve faaliyet denetimi bir zorunluluk olmayıp işletmelerin talepleri üzerine yapılırlar (Çalgan ve diğerleri, 2008: 37). Bağımsız denetimde asıl amaç finansal tabloların denetimidir.

Bağımsız denetim çalışmalarını sermaye piyasası mevzuatı, denetimin konusuna göre, sürekli denetim, sınırlı denetim ve özel denetim olarak sınıflandırmaktadır. Sürekli denetim; bağımsız denetime tabi şirketlerin veya isteğe bağlı olarak denetim yaptıran diğer işletmelerin yılsonu mali tablolarının genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun şekilde denetlenmesidir. Bu denetimin özelliği tam denetim olması, yani mali yıl sona ermeden denetim sözleşmesinin yapılmış olması nedeniyle denetçinin yeterli kanıt toplayabilmesi veya bağımsız denetim standartlarının tamamının uygulanabilmesine olanak bulunması ve dolayısıyla

denetim alanında bir sınırlamanın olmamasıdır (Kaval, 2008: 13). Sürekli denetim her yıl yapılması gereken bir denetimdir.

Sınırlı denetim; söz konusu işletmelerin ara mali tablolarının ara dönemlerde denetlenmesi şeklinde yapılan denetim faaliyetidir. Özel denetim ise, SPK tebliğleri uyarınca özel denetim yaptırma zorunluluğu bulunan ortaklık ve yardımcı kuruluşların, kurula başvuruları üzerine verilen menkul kıymetlerin halka arzı iznine, ortaklık genel kurulları veya yetkili organlarının birleşme, devir veya tasfiye kararlarına dayanak teşkil edecek mali tablolarının, sermaye piyasası mevzuatınca bağımsız denetleme kuruluşu tarafından denetlenmesidir (Kepekçi, 2000: 7-8).

13.01.2011 tarihli ve 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK) bağımsız denetim konusunda getirdiği düzenlemelerle denetimin önemini arttıracak olması, dünya piyasalarındaki rekabetle baş edebilecek, kurumsallaşmasını tamamlamış, güçlü sürdürülebilir şirketler oluşturulması ve kayıt altında bir ekonomik yaşamı hayata geçirebilmesi açısından önemli bir misyon oluşturmaktadır. Çünkü, TTK öncelikle Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletmelerin (KOBİ) veya büyük şirketlerin hazırlayacakları mali tabloların temelinin “yorumsal ifadesiyle” uluslararası standartlara dayandırılmasını öngörüyor. Bir bütünsellik içinde kanun; bahsedilen uluslararası standartların Türkiye tercümesi olan; Türkiye Denetim Standartları ve Türkiye Muhasebe Standartları'nın hayata geçeceğini belirtiyor. İşte bu sebeple bugün bağımsız denetimde, gerek bağımsız denetim şirketlerinin gerekse de Serbest Muhasebeci Mali Müşavir ve Yeminli Mali Müşavirlerin görevleri ve sorumlulukları her zamankinden daha fazla artıyor (Arıkan, 2010: 10).

3.1.3.2.3.1. Bağımsız Denetimin Amacı ve Önemi

Bağımsız denetimin amacı, işletme sahip ve ortaklarına ve işletme ile çıkar ilişkisi olan diğer gruplara, işletmenin finansal tablolarının doğruluğunu yansıttığına dair bağımsız ve tarafsız bir şekilde güvence vermektir. Bağımsız denetim, serbest meslek sahibi olarak kendi adına çalışan veya bir denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından işletmelerin mali tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesini belirlemek amacıyla yapılan denetim çalışmasıdır.

Denetimin önemi, mali tablolara güvenilirlik kazandırmasından gelmektedir. Çünkü denetim faaliyetinde yönetimin ve denetçinin sorumluluğu mali tablolara güvenilirlik kazandırmaktır. Denetim sürecinde denetçi mali tabloların yararlığını ve

güvenilirliğini arttırdığı gibi yönetim tarafından verilen denetim dışı bilgilerinde güvenilirliğini arttırıcı yönde etki yapar (Hayes ve diğerleri, 2005:3) bu etki mali tablo kullanıcılarına karar almalarında önemli katkıda bulunur.

Mali tabloların güvenilir olup olmadıklarını objektif olarak belirleyen ve bunu rapor eden faaliyet bağımsız denetim olarak adlandırılır. Bu denetimin amacı, ortaklıklar ve sermaye piyasası kurumlarına (SPK) ait hesapların vergi kanunları yönünden incelenmesi değil, kamuya açıklanacak ya da SPK' ya gönderilecek olan mali tabloların uluslar arası muhasebe ilke ve standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını denetlemektir. Diğer bir deyişle, bağımsız denetimde söz konusu tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu ve gerçeği dürüstçe yansıtip yansıtmadığı incelenir (Erdoğan, 2002: 59). Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 Madde 3'te bağımsız denetimin amacı “ Finansal tabloların bağımsız denetiminin amacı; finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır” Şeklinde açıklanmaktadır.

Bağımsız denetimde denetçi çeşitli teknikleri kullanarak kanıt toplar, bunları değerlendirir ve sonuçta bir görüş bildirir. Amaç işletmenin finansal bilgilerine gereksinim duyan çıkar gruplarının, denetçi tarafından muhasebe süreci özenle incelenmiş ve finansal tabloların doğruluğu hakkındaki yargısının doğruları yansıttığına dair güven duygusunu arttırmaktır. İşletme ile ilgilenen çıkar gruplarının sağlıklı finansal kararlar alabilmeleri, muhasebe bilgileri ile mümkündür. Söz konusu gruplar işletme içi ve işletme dışı olarak gruplandırılabilir. İşletme içi bilgi kullanıcıları; işletme sahip ve ortakları, yöneticiler ve çalışanlardır. İşletme dışı bilgi kullanıcıları ise kredi verenler, muhtemel ortaklar, İşletmenin faaliyetlerini gerçekleştirdiği alıcı ve satıcılar, devlet, rakip işletmeler ve toplumdur. Bilgi kullanıcıların amaçları farklı olduğundan alacakları bilgiler ve bu bilgiler doğrultusundaki kararları da farklı olacaktır. Bu nedenle tüm bilgi kullanıcıları güvenilir, doğru, açık ve yeterli bilgiye sahip olmak isterler. Ancak ekonomik hayata yön veren işletmeler büyüyüp geliştikçe faaliyetleri ve üçüncü kişilerle yapılan işlemlerin nitelikleri karmaşıklaşmakta ve sayıları da artmaktadır. İşletmelerden elde

edilen bilgilerin çokluğu ve karmaşıklığı, ilgililerin çoğunun işletmeden uzak olması ve bilgiyi sağlayanların eğilimlerinin yanlış olabilme riski gibi nedenlerle elde edilecek bilgilerin güvenilir olmama riski vardır. Bilginin güvenilir olmama riskini ortadan kaldırmak içinde bağımsız denetim önem arz eden unsur olmaktadır.

3.1.3.2.3.2. Bağımsız Denetimin Yararları

Bağımsız denetim toplumdaki sosyal gruplara değişik yararlar sağlamakta, ekonomik yaşamı düzenlemektedir. Bağımsız denetimin uygulama hayatına sağladığı yararlar aşağıdaki gibi sınıflandırılmıştır (Güredin, 2010: 25-26);

Denetlenen İşletmeye sağlanan yararlar:

- Bağımsız denetim finansal tabloların güvenilirliğini artırır,
- İşletme yönetiminin ve işletmede çalışanların sahtekârlık yapma eğilimlerinin azalmasına neden olur,
- Denetlenmiş finansal tablolar resmi kurumlara sunulan finansal rapor ve vergi beyannamelerine temel oluşturduklarından, bu bildirimlerin güvenilirliği artırılmış ve böylece devlet tarafından yapılabilecek bir vergi denetiminin yapılma olasılığı azalmış olur,
- Denetlenmiş finansal tablolar kredi olanaklarının genişletilmesini sağlar.
- Bağımsız denetim denetlenen işletmenin muhasebe kayıtlarındaki maddi hataları ortaya çıkarır ve bu sayede gelirlerin ve giderlerin doğru olarak gösterilebilmesine yardımcı olur,
- Bağımsız denetim holding kuruluşlarda işletme politika ve yordamlarına tüm topluluk içinde uyulduğu konusunda bilgi ve güvence verir.

İş hayatının diğer üyelerine sağlanan yararlar:

- Denetlenmiş tablolar kredi veren kurumlara kredi verme ile ilgili kararlarında yardımcı olur,
- Denetlenmiş finansal tablolar hâlihazır ve gelecekteki küçük tasarruf sahibi yatırımcılara yatırım kararlarında ışık tutar,
- Denetlenmiş finansal tablolar işverene ve işçi sendikalarına ücretlerin ve sosyal yardımların pazarlığında nesnel bilgiler sağlayarak yardımcı olur,
- Bir işyerinin satılması, alınması ya da başka bir işyeri ile birleşmesi hallerinde alıcı ve satıcı taraflara güvenilir nesnel bilgiler sağlar,

- Denetlenmiş finansal tablolar işletme ile ilgili taraflara, özellikle işletme ile iş ilişkisi olan müşterilere, denetlenmiş işletmenin karlılığı, faaliyetlerinin verimliliği ve finansal yapısının durumu hakkında güvenilir bilgiler sağlar.

Kamu kuruluşları açısından sağlanan yararlar:

- Denetlenmiş finansal tablolara dayanılarak hazırlanmış vergi beyannamelerine ve mali raporlara olan güvenin artmasına yardımcı olur,
- Kamu yararına faaliyet gösteren kuruluşlara ait finansal tabloların bağımsız denetçilere denetlenmiş olmaları halinde, resmi kuruluşların bu kurumlarda yapacakları denetimin kapsamı daraltılır, özel ve ayrıntılı denetim faaliyetlerine girişilmesine gerek kalmaz,
- Denetlenmiş finansal tablolar borçluluk ve iflas hallerinde, vekâlet ve ortaklık sözleşmelerinin düzenlenmesinde adli mercilere bağımsız ve güvenilir bilgi sağlar.

6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu (TTK), ticari hayatımıza önemli değişiklikler katarak onu yeniden şekillendirmeyi amaçlamaktadır. Bu amaç doğrultusunda birçok alanda önemli değişiklikler yapılmış ve bağımsız denetim bu önemli değişikliklere maruz kalan alanlardan biri olmuştur. TTK halka açık olan/ olmayan tüm sermaye şirketlerinde finansal tabloların, uzman bağımsız denetçiler tarafından denetlenmesi zorunluluğunu getirmiştir. Bunlarla ulaşılmaya çalışılan amaç işletmelerde kurumsal yönetimin yerleştirilmesidir. Kurumsal yönetimin unsurları ise finansal ve yönetsel şeffaflıktır. Bu gelişmelerle ticaret hayatımızın uluslararası standartlara ulaşması ve dünya ile entegrasyon sürecimize önemli katkılar sunması amaçlanmıştır (Ergun ve Gönen, 2011: 343).

3.1.3.2.3.3. Bağımsız Denetimi Sınırlayıcı Etkenler

Denetim hizmeti iki temel sebepten dolayı diğer mesleki hizmetlerden farklılaşmaktadır. Bunlardan ilki, denetçinin müşteri firma tarafından kiralanması ve ücretin müşteri firma tarafından ödenmesine rağmen hizmet sonuçlarından üçüncü taraflarında faydalanmasıdır. İkincisi ise denetim hizmetinin kalitesi ile ilgili müşterinin denetim sözleşmesi öncesi ve hatta denetim süreci tamamlandıktan sonra gözlemleyeceği doğrudan bir kriterin bulunmamasıdır. Çünkü müşteri firma tarafından yalnızca denetim sürecinin çıktısı olan denetim raporlarının belirlenen

standarda uygun olup olmadığı gözlemlenebilmektedir. Denetim kalitesi, denetçinin ve denetim firmasının kendi içindeki iç süreçlerinin belirli bir kalite düzeyinde, istenilen sonuçları sağlayacak ve bunu güvence altına alacak bir sisteme sahip olması anlamına gelmektedir (Acar ve diğerleri, 2011: 276). Denetim kalitesi, denetim faaliyeti sonucunda varılan yargının güvenilirliği ile ilgilidir (Uzay ve Gönen, 2010: 116). De Angelo (1981) Denetim kalitesinin denetçi boyutunun denetçinin bağımsızlığı ile ilgili olduğunu ifade etmiştir. Bu anlamda küçük denetim firmalarında çalışan denetçilerin denetim firmalarının boyutundan etkilendikleri ve bağımsızlık ilkesine uyamadıklarını, büyük denetim firmalarının sahip oldukları ün ve itibar nedeniyle doğru raporlar vermeye teşvik edici unsurlarının daha fazla olduğunu iddia etmiştir (De Angelo, 1981: 188; Lennox, 1999: 1). De Angelo ekonomik anlamda büyük işletmelerin büyük ve tanınmış denetim şirketlerini tercih edeceklerini ifade etmiştir. Böylece denetim boyutu büyüdükçe müşteriler piyasadaki en büyük denetim şirketlerinden ilk 5 içinde olan bir şirketi tercih etme eğiliminde olacaktır. Levinthal ve Fichman (1988) denetçi ile müşteri arasındaki ilişkinin yönünü açıklamada denetçi boyutunun (büyüklüğü) oldukça yüksek düzeyde önemli olduğunu ifade etmiştir. Haskins ve Williams (1990) denetlenen işletmenin büyüklüğünün denetçi seçiminde ve değiştirilmesinde oldukça belirleyici bir etken olduğunu bulmuştur (Akt.Courtney ve Jubb, 2005: 140-141).

Bağımsızlık bir denetçinin denetlediği işletmenin baskısından özgür olması olarak ifade edilebilir (Holmes ve Overmyer, 1975: 91). Bağımsızlık kavramının temel ilkeleri dürüstlük ve tarafsızlıktır. Denetçinin mensubu bulunduğu denetim şirketinin ünü, denetimin kalitesi ve denetçi bağımsızlığıyla açıklanır. Denetçinin denetlediği işletmeden ücretini alması ve denetçinin ekonomik olarak kısıtlı imkanlarda çalışıyor olması denetçinin bağımsızlığını etkileyerek denetimin kalitesinde sınırlayıcı bir etken yaratmaktadır.

İkinci olarak denetimin uygun maliyet ve uygun zamanda tamamlanması fayda getirmektedir. Bunun aksi durumda maliyet sınırlaması, kanıt toplamada yeterli ve uygun kanıt toplamayı sınırlandırırken, zaman sınırlaması ise bilanço sonrası meydana gelebilecek olaylar ile ilgili kanıt toplamayı sınırlayıcı etki yapacaktır. Ayrıca yine bilanço tarihinde mevcut belirsizliklerin çözümünü beklemek için süre yaratılması gerekir.

Üçüncü önemli sınırlama ise mali tabloların düzenlendiği muhasebe sistemindedir. Genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri çerçevesinde farklı ilke ve yöntemlerin uygulanması mümkündür. Tahminlere göre kayıt yapma işlemi muhasebe sürecinin ayrılmaz bir parçasıdır. Belirsizliklere ilişkin kayıtlar yapılsa da hiç kimse belirsizliklerin sonucunu önceden göremez. Bu sınırlamalara rağmen, bağımsız denetim mali tabloların güvenilirliğini artırır (Kepekçi, 2000: 13).

3.1.3.2.3.4. Bağımsız Denetimde Meslek Ahlak İlkeleri

Ahlak, etik ve töre kavramlarının toplumda tam olarak ayırımı yapılamamıştır. Bu kavramlarının ortak yanı bireylerin bir birlerine karşı davranış kurallarını, bir birleriyle ilişkilerini düzenleyen davranış ilkelerini içermesidir. İnsan, başkalarıyla birlikte yaşayan bir varlık, ahlak da ahlak değerlendirmeleri de bu başkalarıyla olan ilişkilerimizde ortaya çıkan, belirlenen bir olgudur. Yeryüzünde tek başına yaşayan bir insanın ahlaksal davranışlarından söz edilemez (Akarsu, 2006:180-182).

Türkçede ahlak kavramı Latince moral sözcüğünün karşılığıdır. Bu anlamda ahlak görelidir ve toplumdan topluma değişebildiği gibi aynı toplum içindeki farklı grupların benimsediği ahlak kuralları bile farklılaşabilir (Yürütücü ve Gürbüz, 2001: 158). Felsefe açısından ahlak insan topluluklarında bireylerin törelere uygun davranışlarını düzenleyen kuralların, yasaların toplamıdır. Yürürlükteki ahlak kuralları genellikle törelere dayanır, törelerde genellikle yerel ve bölgeseldir, geleneklere, göreneklere dayanır. Bu nedenle toplumun yapısı değiştikçe gelenekler dolayısı ile ahlak kuralları değişiyor. (Akarsu, 2006:180-182). Etik ise, İnsanların kurduğu bireysel ve toplumsal ilişkilerin temelini oluşturan değerleri, normları, kuralları, doğru-yanlış ya da iyi- kötü gibi ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini (Yürütücü ve Gürbüz, 2001: 158). Düşünceler davranışları, davranışlar yaşamı şekillendirebilir. Dolayısıyla etik, aksiyonların temelinde yer alan düşünce ve bakış açılarını kapsar. Bireysel farklılıklardan başlayarak toplumsal, oradan da evrensel değerlere kadar uzanan bu geniş yelpazede, etik, çeşitli alanları kapsayan kompleks ve karmaşık bir konu haline gelir (Dündar ve diğerleri, 2008: 105).

Genel ahlak değerleri yanında her mesleğin kendine ait ahlaki değerleri vardır ve meslek mensuplarında bir takım ahlaki değerler aranmaktadır. Meslek ahlakı, belirli bir meslek grubu için ortaya konmuş ve o mesleği icra edenlerin uyguladığı veya uygulamaya zorlandığı kurallar bütünüdür ve mesleki faaliyetle ilgili neyin

doğru, neyin yanlış olduğu hususlarında değerlere dayalı kuralları ortaya koyar. Diğer bir ifade ile meslek ahlakı her meslek grubu için, mesleğin gerektirdiği kişisel, mesleki ve ahlaki niteliklere sahip olunması gerekliliği şeklinde ifade edilebilir (Sakarya ve Kara, 2010: 58). Ayrıca meslek ahlakı, meslek mensupları tarafından faaliyetlerin yürütülmesi sırasında veya meslekle ilgili herhangi bir faaliyet yürütülmediği durumlarda, kanunlara uygun işlemlerin yapılması, toplumun değer yargılarına önem verilerek güvenilir bilgiler üretilmesi ve müşteriler, toplum ve diğer meslek mensupları ve meslek kuruluşları ile olan ilişkilerin belirli bir kurallar bütünü çerçevesinde yürütülmesi şeklinde tanımlanabilir (Kutlu, 2008: 104).

Ahlak olgusu her ne kadar kişisel bir özellik olarak öne çıksa da muhasebe ve denetim açısından çok daha geniş bir alanı etkisi altına almaktadır. Çünkü meslek üyesinin ahlaki ya da ahlak dışı davranışı kendisi ile birlikte mesleğin ve/veya denetim firmalarının itibarını ve toplum içerisindeki saygınlığını doğrudan etkilemektedir. Bu kapsamda meslek açısından ahlaki değerler sosyal sorumluluk kavramı ile birlikte açıklanmalıdır. Denetçi, sosyal sorumluluk bilinci ile belirli bir kişi ya da grubun değil tüm toplumun çıkarlarını korumak amacı ile tamamen gerçeğe uygun, tarafsız ve dürüst davranmak zorundadır. Her denetim firmasının, kendi itibarı açısından, bünyesinde faaliyet gösteren denetçilerinin ahlaki yargısına güven duyması gerekmektedir (Türk ve Sağlar, 2008: 403). Bir mesleği icra eden profesyonellerin alanlarında uygun ve doğru kararlar verebilmeleri için etik bir çerçeveye sahip olmaları gerekir. Denetim mesleğinde de profesyonel denetçiler doğru karar verebilmeleri için etik çerçeveye ihtiyaç duyarlar (Kranacher ve diğerleri, 2011: 78-79). Etik problemlerin çözümüne yönelik yaklaşımlara rağmen meslek mensuplarının yüksek derecede etik davranışlar sergileyebilmesi için bireysel gayret göstermeleri gerekmektedir. Çünkü oluşturulan kurallar ve getirilen yaklaşımların uygulayıcısı yine bir birey olarak meslek mensubudur. Meslek mensubu bu yaklaşımları uygulayabilmesi için bağımsız ve tarafsızlığını zedeleyecek baskı ve tehditlerden uzak olmalı ve karşılaşılabileceği olası zor durumları düşünmek ve önlem alabilmek için kendi çerçevesini geliştirebilmelidir.

Muhasebe ve denetim karmaşık ve teknik süreçlerdir. Etik bunların tersine nispeten daha basit olarak değerlendirilen bir kavramdır. Etiğin zor olan kısmı ne yapmamız gerektiğini bilmek değil, kendimiz ve diğer ilgililer için doğru olan şeyin

yapılmasıdır. Doğruluk, dürüstlük, özen, sadakat, birlik bu kavramların anlamlarını ve neyi gerektirdiğini biliyoruz fakat bu gereksinimleri nasıl karşılayacağımızı bilemiyorsak anlam taşımaz. Etik önemli bir insani unsurdur ve her geçen gün önemi artmaktadır. Denetim mesleğinde de etiksel yargıları arttırmak istiyorsak yapılması gereken mesleğin içine etik değerleri yüksek bilgili ve profesyonel kişileri çekmek, onları iyi yetiştirmek ve onları kötülüğe teşvik edici konuları mesleki etik standartlarını belirleyerek ortadan kaldırmaya çalışmaktır (Campbell, 2005: XXI).

TÜRMOB ve SPK tarafından yapılan düzenlemelere bakıldığında meslek ahlak kuralları ile ilgili düzenlemelerin daha çok öne çıktığını görmek mümkündür. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etik Komitesinin yayınladığı muhasebe meslek mensupları için etik ilkelerinde (Code Of Ethics for Professional Accountants) muhasebe meslek mensubunun sahip olması gereken etik değerler açıklanmıştır. Bu değerler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik, mesleki davranış ve bağımsızlık olarak belirlenmiştir. Ülkemizde ise TÜRMOB tarafından düzenlenen 19.10.2007 tarih ve 26675 sayılı resmi gazetede yayımlanan Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmeliğin 1. Maddesinde tüm meslek mensuplarının uyacakları temel ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlilik ve özen, gizlilik ve mesleki davranış olarak sıralanmıştır.

Hangi meslek olursa olsun doğrudan veya dolaylı olarak etkilediği insanlar veya en azından çevre vardır. Etkilenen insan veya insanların olmaması durumunda meslekten söz edilemez. Etki alanında insanlar bulunan bir uğraşın etik veya ahlaki değerlerden kopuk olması düşünülemez. O halde insan veya doğayı etkileyen her uğraşın ahlaki normlara veya ahlaki davranış biçimlerine ihtiyacı vardır (Kutlu, 2008: 107-108). Bütün meslek gruplarında olduğu gibi denetim mesleğinde de meslek ahlakı büyük önem taşımaktadır. Çünkü denetim kamu hizmeti niteliğinde yürütülen bir hizmettir. Denetçinin davranışlarını yasal düzenlemeler, özgür seçim hakları (bağımsızlık) ve ahlak olgusu olmak üzere üç temel etken biçimlendirmektedir ki, bu aynı zamanda denetçinin meslek ahlakını ifade eder. Denetçinin kişisel çıkarlarına ters düşse bile; topluma, müşterilerine, meslektaşlarına karşı dürüst ve itibarlı davranma sorumluluğu taşımaları gerekir. Denetçinin

toplumdaki sorumluluklarını vurgulayan meslek ahlakı kuralları şu özellikleri taşımaktadır; (Selimoğlu ve diğerleri, 2008: 15)

- Denetçiler bağımsız, dürüst ve tarafsız olmalıdır,
- Denetçiler mesleğin gerektirdiği teknik bilgi, deneyim ve yeterliliğe sahip bulunmalıdır,
- Denetçiler müşterilerine hizmet ederken mesleki özen ve titizliği göstermeli ve sorumluluklarının bilincinde olmalıdır.

Denetim mesleğinde sunulan hizmetin kalitesine güvenin artırılması meslek mensuplarının yürütülen denetim çalışmasının tarafsız, güvenilir ve kaliteli bir çalışma olduğunu kamuoyuna inandırabilmesi ile mümkün olur. Bunun için denetçi çalışmasında yüksek standartlara ve ahlak ilkelerine uymak zorundadır. Bağımsız denetçinin denetim sonucunda verdiği görüşü değerlendiren ilgili gruplar bu görüşün doğruluğuna itibar etmek durumundadır. Çünkü denetim faaliyetinde müşterinin çıkarları değil toplumun çıkarları ön planda tutulmaktadır. Denetçi görüşünün doğruluğu hakkında şüphe duyulursa uygulamada denetim işlevinin değeri azalır buna bağlı olarak denetime duyulan ihtiyaç ve talep azalır. Bu açıdan meslek mensuplarının çalışmalarını ve davranışlarını mesleki açıdan yüksek düzeyde tutmaları gerekmektedir (Güredin, 2010: 105-106).

TÜRMOB'un yayınladığı yönetmelikte yer alan Tüm meslek mensuplarının uyacağı temel meslek ahlak ilkeleri aşağıdaki gibidir;

Doğruluk ve Dürüstlük: Meslek mensubunun kişisel özellikleri ile yakından ilgili bir kavramdır. Meslek mensuplarının tüm meslekî ve iş ilişkilerinde doğru sözlü ve dürüst davranmalarıdır. Haksız rekabette bulunmama ve sır saklama dürüstlük ilkesi gereği yapılması gereken bazı davranışlardır (Akbulut, 1999: 132).

Tarafsızlık: Yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesidir (Ertaş ve Coşkun Arslan, 2009: 30)

Meslekî Yeterlilik ve Özen (Profesyonel yeterlilik ve Ehliyet): Meslek mensuplarının mesleki faaliyetleri istenilen düzeyde yürütebilecek derecede asgari eğitim düzeyine, bilgi ve mesleki yeterliliğe sahip olmaları gerektiğini ifade eder (Dinç ve Kaya, 2006: 143).

Gizlilik (Güvenilirlik ve Sır Saklama): Meslek mensubunun meslekî ilişkileri sonucunda elde ettiği bilgileri açıklamasını gerektirecek bir hak veya görevi olmadıkça üçüncü kişi veya gruplara açıklamaması ve bu bilgilerin meslek mensubunun veya üçüncü kişilerin çıkarları için kullanılmamasıdır.

Meslekî Davranış (Profesyonel Davranış): Meslek mensubunun mevcut yasa ve yönetmeliklere uymasını ve mesleğin itibarını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınmasını ifade etmektedir.

Bağımsızlık: Bir meslekte bağımsızlık, kendine güvenme ve başkalarından kolayca etkilenmeme olarak açıklanabilir. Ancak bağımsızlık meslek mensubunun tüm davranışlarında tamamen özgürce hareket etmesi şeklinde algılanmamalıdır. Meslek mensubunu bağlayan çok sayıda yasa, kural ve kaideler söz konusudur. Mesleğin icrasında bunların dışına çıkamaz. O halde bağımsızlık ilkesi muhasebe meslek mensubunun faaliyetlerini, her hangi bir kişi veya kurumun çıkarlarını öne çıkarmadan, kimseye bağımlı olmadan gerçekleştirmesi olarak açıklanabilir (Kutlu, 2008: 24). Denetimde bağımsızlık denetim kanıtlarını toplarken, kanıtları ve sonuçları değerlendirirken ve denetim raporunu hazırlarken tarafsız olmayı ve hiçbir çıkar grubunun baskısından etkilenmemeyi ifade eder.

Çalışmamız içerisinde yer alan meslek ahlak ilkeleri ile ilgili bulgular uygulama bölümü içerisinde açıklanacaktır.

3.2. Denetçi Kavramı

3.2.1. Denetçinin Tanımı ve Türleri

Denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikleri taşıyan uzman bir kişidir. Denetçiler denetim faaliyetinin öneminden dolayı gerekli yeterlilik şartları ve mesleki deneyime sahip olması gereken uzman kişilerdir.

Uluslar arası Muhasebe Eğitimi Standartları Kurulu (International Accounting standart Board -IAESB) yayınladığı Uluslar arası Eğitim Standartları ile mesleki yeterliliğin gereklerini belirlemiştir. Bu standartta denetçilerin sahip olmaları gereken özellikler, mesleki yeterlilik sınavı öncesi uyulması gereken şartlar, yeterlilik sınavının nasıl yapılması gerektiği, yeterlilik sonrası alınması gereken eğitimler ve diğer düzenlemeler açıklanmıştır. Standartta denetçiler için gerekli yeterlilik şartları; genel şartlar, bilgi içeriği, mesleki yetenekler, mesleki değer, etik ve davranışlar,

uygulama tecrübesi, sürekli mesleki gelişim ve değerlendirme olarak sayılmıştır (Ersoy ve diğerleri, 2009: 1-15). Denetçiler genel olarak üç gruba ayrılırlar bunlar, Bağımsız denetçiler, iç denetçiler ve kamu denetçileridir. Bu üç denetçi türü ayrıntılı olarak bu bölümde anlatılacaktır.

3.2.1.1. Bağımsız Denetçiler

Bağımsız denetçilere farklı ülkelerde farklı isimler verilmektedir. Bunlar, Dış Denetçi, Diplomalı Kamu Muhasibi, Fermanlı Muhasip, İktisat Murakıbbı ve Hesap Uzmanı şeklindedir. Ülkemizde bu kapsama giren denetçiler, “Yeminli Mali Müşavir” ve “Bağımsız Dış Denetçi” olarak adlandırılmaktadır.

3.2.1.1.1. Tanımı ve Görevleri

Bağımsız denetçi: Bağımsız denetim yapmak üzere, 1/6/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından Kurum tarafından yetkilendirilen kişilerdir (Resmi Gazete, 26.12.2012). Bağımsız denetçiler, denetimini yaptıkları işletme ile işçi-işveren ilişkisi olmayan, işletmelere denetim ve diğer hizmetleri sunan kişilerdir (Bozkurt, 2012: 32). Bağımsız denetçiler, müşterilerine profesyonel denetim hizmeti sunan ve tek başına çalışan uzman kişiler ile bir denetim işletmesinde görevli kişilerdir. Bağımsız denetçiler eğitimleri, deneyimleri ve/ veya bağımsız olma nitelikleri ile çeşitli denetim işlevlerini en iyi şekilde sürdürebilecek yeteneğe sahip kişilerdir. Bağımsız denetçiler, finansal tablo denetimleri, uygunluk denetimleri ve faaliyet denetimlerini gerçekleştirirler. Bağımsız denetçiler, kar amaçlı işletmeler, kar amaçsız işletmeler, resmi kuruluşlar ve kişilere hizmet verirler. Bağımsız denetçiler bağımsız denetim faaliyetini yapabilme yetkisini almak için Yeminli Mali Müşavirlik Sınavını kazanmaları gereken kişilerdir (Güredin, 2010: 19).

Bağımsız denetim kuruluşunda çalışan bağımsız denetçilerin alabilecekleri unvanlar kıdem sırasına göre; sorumlu ortak baş denetçi, baş denetçi, kıdemli denetçi, denetçi, denetçi yardımcısıdır. Bağımsız denetçiler işletme yönetimi ile işletme ilgilileri arasında bir köprü görevi üstlendiklerinden toplumda çok önemli bir sorumluluğa sahiptirler. Ülkemizde denetim faaliyetini gerçekleştiren yeminli mali müşavirler ile ilgili düzenlemeler 3568 Sayılı Serbest Muhasebecilik, Serbest

Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu ile gerçekleştirilmiştir. Bu kanunun birinci bölüm 4'ncü maddesinde meslek mensubu olabilmenin genel şartları aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

- T.C. vatandaşı olmak (yabancı serbest muhasebeci mali müşavirler hakkındaki hüküm saklıdır).
- Medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunmak.
- Kamu haklarından mahrum bulunmamak.
- (5786 Sayılı Kanunun 2. Maddesi ile değiştirilen bent Yürürlük: 26/07/2008) (*) Türk Ceza Kanununun 53 üncü maddesinde belirtilen süreler geçmiş olsa bile; kasten işlenen bir suçtan dolayı bir yıl veya daha fazla süreyle hapis cezasına ya da affa uğramış olsa bile devletin güvenliğine karşı suçlar, Anayasal düzene ve bu düzenin işleyişine karşı suçlar, milli savunmaya karşı suçlar, devlet sırlarına karşı suçlar ve casusluk, zimmet, irtikâp, rüşvet, hırsızlık, dolandırıcılık, sahtecilik, güveni kötüye kullanma, hileli iflas, ihaleye fesat karıştırma, edimin ifasına fesat karıştırma, suçtan kaynaklanan malvarlığı değerlerini aklama veya kaçakçılık suçlarından mahkûm olmamak
- Ceza veya disiplin soruşturması sonucunda memuriyetten çıkarılmış olmamak.
- Meslek şeref ve haysiyetine uymayan durumları bulunmamak.

Yeminli Mali Müşavir Olabilmenin Özel Şartları ise 3568 sayılı yasanın birinci bölümü 9. maddesinde:

- En az 10 yıl serbest muhasebeci mali müşavirlik yapmış olmak,
- Yeminli mali müşavirlik sınavını vermiş olmak,
- Yeminli mali müşavir ruhsatını almış olmak,

Bağımsız denetçilerin asıl görevleri, işletmelerin mali tablolarını denetlemek ve bunu rapor halinde yöneticilere sunmaktır. Bunu yanında yaptıkları diğer hizmetlerde vardır. Bu hizmetler; (Bozkurt, 2012c: 32)

- İşletmelere vergi konularında danışmanlık yapmak,
- Çeşitli konularda yönetim danışmanlığı yapmak,
- Muhasebe sistemleri kurmak veya mevcut durumu incelemek ve önerilerde bulunmak,

- İç kontrol yapısını oluşturmak,
- İşletmede iç denetim işlevinin oluşumuna yardımcı olmak,
- İşletmeler adına çeşitli kurumlarda temsil görevini yürütmek,
- Kamu kurumlarının işletmelerden istediği belge ve bilgilerin onaylanması işlevini yerine getirmek.

3.2.1.1.2. Bağımsız Denetçilerin Sorumlulukları

Bağımsız denetçilerin halka açık şirketler ve halka açık olmayan şirketlerin finansal tablolarındaki denetim işlevinin performansı üzerinde birinci derecede sorumlulukları vardır (Hayes ve diğerleri, 2005: 18). Finansal tabloların bağımsız bir denetçi tarafından denetlenmesinin amacı finansal tabloların bir bütün olarak finansal durumu, faaliyet sonuçlarını, finansal durumdaki değişimleri ve nakit akışlarını genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak doğru ve dürüst bir biçimde hazırlandığı hususunda bir yargıya ulaşmak ve bu yargıyı ilgililere rapor şeklinde yansıtmaktır. Bağımsız denetçiler mali tabloların denetiminde sorumlu oldukları hususlar aşağıdaki gibi sıralanmaktadır.

- Mali tabloların denetiminde, bağımsız denetçiden beklenen, işletmenin mali tablolarında yer alan bilgilerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygunluk derecesi hakkında görüş bildirmesidir. Bu açıdan bakıldığında, işletmelerde olabilecek hata ve hilelerin önlenmesi, mali tabloların doğru ve dürüst bir biçimde düzenlenmesi denetçinin sorumluluğunda değil yönetimin sorumluluğundadır.
- Denetçinin sorumluluğu genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun bir inceleme yapmak ve bulgularını yönetime raporlamaktır.
- Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında gereken mesleki özeni göstermeli ve finansal tablolardaki önemli yanlışlıkları ve hileleri makul süre ve maliyetle tespit etmeyi amaçlamaktadır. Ancak denetçinin sorumluluğu hiçbir zaman bu hata ve hileleri ortaya çıkarmak olarak düşünülmemeli ve makul süre ve maliyet kavramı denetçinin mali tabloların doğruluğu hususunda bir garanti vermediğini ifade etmektedir. 1980'ler deki yönetim hileleri ve denetim bozuklukları ve COSO'nun (Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission) raporu sonucunda AICPA'nın Denetim Standartları Kurulu 1 ocak

1989'da SAS 53'ü "Denetçinin Hataları ve Yanlılıkları Belirleme ve Raporlama Sorumluluğu standardı" yayınladı. SAS 53 denetim hilelerini ortaya çıkarmada denetçi görev ve algılamalarını belirleyen prensipleri içermektedir. Ancak SAS 53 bu konuda birçok eksikli ve belirsizlikleri ile oldukça yetersiz kalmıştır. Daha sonra SAS 53'ün halefi olan SAS 82 ("Finansal Tabloların Denetiminde Hilenin Göz Önüne Alınması") 15 Aralık 1997'de yayınlanmış ve bu standartla denetçi görev ve sorumlulukları, mesleki şüphecilik ve profesyonellik ile hile tespiti konusunda önemli düzenlemeler yapılmıştır (Littman, 2010: 89).

- Bağımsız denetimin, bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması nedeniyle müşteri ve üçüncü şahıslara karşı doğacak zararlardan, genel hükümler saklı kalmak kaydıyla, bağımsız denetim kuruluşu ile birlikte bağımsız denetim raporunu imzalayanlar müteselsilen sorumludur (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, İkinci kısım 7. Bölüm Madde 29).
- Bağımsız denetim standartlarına aykırı olarak bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkındaki cezai sorumluluk, Kanunda belirtilen özel hükümlere tabidir. (Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22, İkinci kısım 7. Bölüm Madde 29).
- Bağımsız denetçilerin cezaî sorumluluğu ise, SPK'nun 47/B-2 maddesinde; gerçeğe aykırı defter ve kayıt tutan, hesap açan veya bunlarda her türlü muhasebe hilesi yapan ya da gerçeğe aykırı bağımsız denetleme raporu düzenleyenler ile düzenlenmesini sağlayanların, Türk Ceza Kanunu'nun belgede sahtecilik suçuna ilişkin hükümlerine göre cezalandırılacakları düzenlenmiştir.
- Bağımsız denetim kuruluşları ve bağımsız denetçiler, verdikleri hizmetlerden doğabilecek zararları karşılamak amacıyla genel şartları Hazine Müsteşarlığınca belirlenecek sorumluluk sigortasını yaptırmak zorundadır. Ayrıca, bağımsız denetçiler ve bağımsız denetim kuruluşları, yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen görüş ve öneriler

doğrultusunda gerekli tedbirleri almakla yükümlüdürler (Yavuz, 2011: 156-157).

- Tebliğin 30. Maddesinde yukarıdakilere ilave olarak, hatalı, eksik, yanıltıcı ve gerçeğe aykırı bağımsız denetim ve inceleme raporu düzenlenmesi nedeniyle bağımsız denetim faaliyetinde bulunma yetkisinin iptali söz konusu olabilmektedir.
- 3568 nolu Kanun'un 12. Maddesinde de Yeminli Mali Müşavirlerin yaptıkları tasdik doğruluğundan sorumlu olduğu ve yaptıkları tasdik doğru olmaması halinde, tasdik kapsamı ile sınırlı olmak üzere, ziya uğratılan vergilerden ve kesilen cezalardan mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmektedir (Ejder, 2008: 165-166) .

3.2.1.2. İç Denetçiler

Bağlı bulunduğu örgütün organizasyon şemasında yer alan, doğrudan yönetim kuruluna ve ya genel müdüre bağlı olarak faaliyet gösteren denetçilerdir. Birçok büyük şirket ve organizasyon yapısında iç denetçi bulundurulur. İç denetçiler, yönetim için şirket operasyonlarının etkinliğini araştırmak ve değerlendirmek üzere istihdam edilirler (Hayes ve diğerleri, 2005: 16). İç denetçiler daha çok faaliyet denetimi yapmaktadırlar. Çünkü işletmeler yoğun rekabet koşulları altında verimliliklerini en üst seviyeye çıkarmak durumundadırlar ve bunu da faaliyetleri en iyi şekilde gerçekleştirerek yapabilmektedirler (Selimoğlu ve Uzay, 2008: 6).

İç denetçiler yıllık denetim planlarını geliştirirken işletmenin tüm faaliyetlerini dikkate almalı, işletmede oluşabilecek hile risklerini ve yöneticilerin hile algılama yeteneklerini değerlendirirken periyodik olarak hile risklerini düşünmelidir. Bu değerlendirmeler esnasında görüşmeler yapılmalı ve düzenli iletişimlerde bulunmalıdırlar. Bunun yanı sıra denetim programının yürütülmesinde işletme yöneticilerinin yanı sıra işletmede kilit pozisyonlarında çalışanların düşünülen bütün hile riskleri konusunda iç denetçilere daima katkı da bulunması gerekir. İşletmede iç denetçilere önemli hile risklerini engelleme veya sınırlamada verimli bir performans için düzenleyeceği ve geliştireceği iç kontrol sistemi için yeterli süre tanınmalıdır. İç denetçiler potansiyel hileleri yasal ve profesyonel standartlar çerçevesinde

hazırlayacağı planla tamamen kontrol altına alabilecek mesleki yeterlilik, deneyim ve şüpheciliğe sahip olmalıdır (Goldmann, 2009: 129-130).

3.2.1.3. Kamu Denetçileri

Kamu denetçileri, kamusal kurumlara bağlı olarak çalışan denetçilerdir. Çeşitli devlet kurumları içinde kurulup örgütlendirilmiş olan bu denetim birimleri, kamu ve özel işletmelerin, yasalara, yönetmeliklere, devletin ekonomik politikasına ve kamu yararına bağlılık derecesini izler ve denetler (Çalgan ve diğerleri,2008: 38). Kamu denetçileri kendi kurumlarında yaptıkları çalışmalarda iç denetim, özel sektör kuruluşlarında yaptıkları çalışmalarda kamu denetimi görevini yerine getirirler. Türkiye’de kamu denetçilerinin bağlı bulunduğu kurumların bazıları aşağıdaki gibi sıralanmıştır; (Bozkurt, 2012c: 34).

- Devlet Denetleme Kurulu,
- Sayıştay
- Başbakanlık Yüksek denetleme Kurulu,
- Maliye Bakanlığına Bağlı denetmenler,
- Hazine Müsteşarlığı Bankalar Yeminli Murakıplar Kurulu,
- Sermaye Piyasası denetleme Kurulu,
- Ticaret Bakanlığı Teftiş Kurulu.

3.3. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları

Tüm mesleklerde olduğu gibi denetim mesleğinde de yapılacak denetim faaliyetinin en doğru ve kaliteli bir şekilde yapılmasını sağlamak amacıyla uyulması gereken bazı ilke ve kurallar vardır. Sürdürülen denetim faaliyetlerinin kalitesini kontrol altında tutabilmek amacıyla bazı standartlar oluşturulmuştur (Bozkurt, 2012c: 35-36). Bu standartların tümü “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” olarak adlandırılmaktadır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları (GKGDS), denetçiye mesleki sorumluluğunu yerine getirmesinde yardımcı olan, ona denetim faaliyetlerinde ışık tutan genel ilkelerdir (Türker, 2006: 92). Genel Kabul görmüş Denetim Standartları; Genel Standartlar, Çalışma Alanı Standartları ve Raporlama Standartları olmak üzere üç ana gruba ayrılır ve toplamda on adet standarttan oluşur. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının temel özellikleri aşağıdaki gibidir (Bozkurt, 2012c: 35-36) :

- Standartların temel amacı denetim kalitesini üst düzeyde tutabilmektir,
- Bu standartlar denetçilerin niteliklerini, sorumluluklarını, yapmaları gereken çalışmaların neler olması gerektiğini belirleyen kurallar topluluğudur,
- Standartlar denetçilere yol gösteren kılavuzlardır. Denetim çalışmasında uyulması gereken asgari standartlar olma özelliği taşımaktadırlar. Bundan sonraki süreç denetçinin kendi bilgi ve yeteneğine bırakılmıştır.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları, 1947 yılında Amerikan Diplomalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından oluşturulan “ Denetim Yöntemleri Komitesi” (The Committee on auditing Prosedure) tarafından geliştirilmiş ve kabul görmüştür. Daha sonra küçük değişikliklerle günümüze kadar gelmiştir. Türkiye’de ise ulusal denetim standartlarına ilişkin gereksinimi karşılamak için Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) denetim standartlarını saptamak ve yayınlamak amacıyla “ Türkiye Denetim Standartları Kurulu”nu oluşturmuştur. Ülkemizde bu konuyla ilgili daha önceki düzenlemeler 3568 Sayılı yasa ile düzenlenmiştir. Son olarak 6/4/2011 tarihli ve 6223 sayılı Kanunun verdiği yetkiye dayanılarak, Bakanlar Kurulu’nca 26/9/2011 tarihinde Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu kurulmuştur. Bu kurum uluslararası standartlarla uyumlu Türkiye Muhasebe Standartlarını oluşturmak ve yayımlamak, bağımsız denetimde uygulama birliğini, gerekli güveni ve kaliteyi sağlamak, denetim standartlarını belirlemek, bağımsız denetçi ve bağımsız denetim kuruluşlarını yetkilendirmek ve bunların faaliyetlerini denetlemek ve bağımsız denetim alanında kamu gözetimi yapmak yetkisini haiz olmuştur.

3.3.1. Genel Standartlar

Bu standartlar denetçilerin karakterleri, davranışları ve mesleki eğitimleri ile ilgili konuları içerir. Bu açıdan bu standartlar kişisel standartlar olarak adlandırılır.

Mesleki Eğitim ve Deneyim Standardı: *Denetim, denetçi olarak yeterli teknik eğitim ve deneyim sahibi olan kişi veya kişiler tarafından gerçekleştirilmelidir (AU Section 210.01).*

Bu standart denetim faaliyetini gerçekleştirecek olan denetçinin gerekli mesleki eğitime ve yeterli deneyime sahip uzman kişiler olmasını ifade etmektedir. Genel

olarak uzmanlık sertifikasını almış olabilmek için gerekli yüksek öğrenimi görmüş olmak ve staj esnasında gerekli teknik bilgi ve donanımı kazanmış olmak gerekir. Teknik bilgi özellikle teknolojinin gelişmesi ile daha önemli hale gelmektedir. Teknoloji sistem geliştiricileri ve yöneticileri etkilediği gibi denetçileri de etkilemektedir. Bu nedenle denetçiler teknolojiyi önemsemek ve bu konudaki teknik bilgilerini geliştirmek zorundadırlar (Pathak, 2005: 36). Denetçilik mesleğinde yüksek öğrenim sırasında alınan teknik bilgi daha sonra staj esnasında uzman denetçiler ile birlikte çalışarak kazanılan deneyimle pekiştirilir. Denetçilik mesleği sürekli gelişen ve değişen mevzuatlar nedeniyle güncel bilgiyi takip etmeyi gerektiren dinamik bir meslektir. Bu nedenle denetçi yüksek öğretim sırasında aldığı bilgiyi ve daha sonraki mesleki çalışmaları sonucu edindiği bilgiyi sürekli güncellemeli, bunu yanında bu bilgileri destekleyecek gerekli genel bilgi düzeyini de sürekli geliştirmelidir.

Mesleki eğitim ve deneyim standardı değer hükümleri ile ilişkilendirildiğinde özellikle teorik ve ilmi değerler açısından önem taşımaktadır. Teorik ve ilmi değerlere yüksek derecede önem veren YMM'ler denetim işinin gerektirdiği teorik bilgiyi okul ve staj dönemlerinden itibaren alarak mesleki faaliyetleri süresince edindiği tecrübe ile bu bilgileri birleştirirler ve kaliteli denetim faaliyeti sunmayı amaçlarlar.

Bağımsızlık Standardı: *Denetim ile ilgili tüm konularda denetçi mental olarak bağımsız davranma bilme yeteneğine sahip olmalıdır (AU Section 220.01)*

Denetim görevi ile ilgili tüm konularda denetçi veya denetçiler, bağımsız ve tarafsız olabilme yeteneğine sahip olmalıdır. Bağımsız olma, yönetim, ortaklar ve işletme ile ilgili diğer kişiler arasında çıkar birliğinin korunmasını ve mesleki dürüstlüğü gerekli kılar (Sevim ve diğerleri, 2006: 48). Bağımsızlık denetim faaliyetindeki en önemli unsurdur. Denetçi denetlediği işletme ile işletmenin çıkar ilişkisi olan gruplar arasında köprü görevi görmektedir. Bu nedenle denetçi tarafsız ve güvenilir olarak algılanmak durumundadır. Denetçinin tarafsızlığı ise ancak kendisini bağımsız hissetmesinden her hangi bir grup ya da unsur (ücret vb.) tarafından baskı altına alınmamasından geçer. Denetçi denetim sürecinin her aşamasında bağımsız olmalıdır. Çünkü denetçinin bağımsız olması denetim sürecindeki her işlevi daha rahat yerine getirmesine ve denetimin daha kaliteli

olmasına olanak tanıyacaktır. Denetçi bağımsızlığına gölge düşürecek her türlü davranış ve ilişkiden kaçınmalı ve denetçi bağımsızlığına şüphe duyulmamasını sağlamalıdır. Aksi takdirde denetim faaliyetinin güvenilirliği şüphe götürecektir çünkü finansal tablo kullanıcıları denetçinin bağımsızlığına inanırlar.

Bağımsızlık yüksek düzeydeki ahlaki değerlerle ilişkilendirilebilir. Ahlaki değerler her koşul ve şart altında iyi-kötü, doğru-yanlış, ahlaki- gayri ahlaki vb. ayrımları yapmayı sağlayan değer hükümleridir. Ahlaki değerlere önem veren denetçi bağımsızlığını zedeleyecek denetim işlerini kabul etmeyecek ya da kabul ettiği işlerde daha sonra karşılaşacağı ve bağımsızlığını tehdit edecek olguları doğruluk ve dürüstlük ilkesi gereği raporunda hiçbir menfaat kaygısı duymadan açıklayacaktır. Ayrıca bağımsızlık ekonomik değer hükümleri ile de ilişkilendirilebilir. Ekonomik değerlere önem veren denetçiler olumsuz görüş verilmesi durumunda yüksek düzeyde ücret veren müşterinin kaybedilmesi endişesi taşıyabilirler ya da yine ekonomik değerlere önem veren denetçiler müşterinin risk düzeyinin yüksek olması ve bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyecek durumların fazla olması sonucu oluşturacakları raporlarının güvenilirliğinin zedelenerek itibarlarını kaybedebilecekleri endişesi de taşıyabilirler.

Mesleki Özen Standardı: *Mesleki özen, planlama, denetim performansı ve rapor hazırlanması sürecinde icra edilir (AU Section 230.01).*

Bu standarda göre denetim faaliyetinin her aşamasında gerekli mesleki özen ve titizliği sergilememiş olan denetçiler, mesleki bilgi ve deneyime sahip olsalar dahi başarılı bir denetim faaliyeti gerçekleştirmiş sayılmazlar. Bu standart kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesi için yapılması gerekenleri açıklamaktadır. Denetçiden beklenen sahip olduğu uzmanlığı özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Gerekli titizlik ve çabayı ortaya koymayan denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur ve denetim kalitesinin düşmesine ve dolayısı ile denetim sonucu çıkar gruplarının kararlarının yanlış yönlendirilmesine neden olmuş olacaktır. Gerekli mesleki özen ve titizliği sağlamış olan bir denetçi genel kabul görmüş denetim standartlarını eksiksiz yerine getirmiş olur. Yani; denetim faaliyet planını düzgün bir şekilde hazırlamış, yeterli ve uygun kanıtları toplamış, kanıt toplarken kanıtları yerinde ve bizzat toplayarak işletme sahiplerinin sadece sözlü ifadelerine itibar

etmemiş, çalışma kâğıtlarını düzgün ve temiz hazırlamış, finansal tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşarak raporunu eksiksiz hazırlamış kabul edilir.

Mesleki özen standardı denetim kalitesinin artırılmasında uyulması son derece önemli bir standarttır. Mesleki özen standardı denetim faaliyeti sırasında kurallara tamamen uyulmasını gerektirir. Ancak sadece kurallara uymanın yeterli olmadığı denetim faaliyetinde denetçinin her adımda kullanmış olduğu öznel yargısını doğru şekillendirecek özeninde gösterilmesi gerektiğini ifade etmektedir. Değer hükümleri ile ilişkisi incelendiğinde bu standart ahlaki değer hükümleri, estetik değer hükümleri, teorik ve ilmi değer hükümleri, sosyal değer hükümleri ile ilişkilendirilebilir. Ahlaki olarak YMM'lerin yapmış oldukları faaliyetlerin doğru ve dürüst sonuçlar yansıtacak şekilde yapılması gerekir. Bu nedenle yaptığı denetim faaliyetlerinde YMM'ler denetim sürecinin her aşamasında gerekli mesleki özeni göstermeli ve sonuçların güvenilirliğini arttırmalıdır. Sosyal değerler açısından bakıldığında YMM'ler mesleki özen sonucu titizlikle ulaştıkları denetim raporlarının tüm ilgili çıkar gruplarını önemli boyutta etkileyeceği bilincinde olmalı ve bu bilinçle hem kendi hem de denetim şirketinin itibarını ve güvenilirliğini zedelemeyecek doğru yargılara ulaşmak için faaliyetlerinde gerekli mesleki özeni gösterecektir. Estetik değerler düzen ve uyuma önem veren değerler olması bakımından estetik değeri yüksek olan YMM'ler denetim faaliyetlerinde gerekli mesleki özen ve titizliği göstermede diğer denetçilerden daha başarılı olacaklardır. Ayrıca teorik ve ilmi değeri yüksek YMM'ler bilgi ve tecrübe düzeyinin yüksek olması avantajı ile denetim sürecinin her aşamasında daha doğru ve güvenilir bilgiye ulaşabilecek mesleki özeni göstereceklerdir.

3.3.2. Çalışma Alanı Standartları

Çalışma alanı standartları denetçiye güvenilir bir denetim görüşüne ulaşabilmesi için denetim sürecinde yapması gerekenler ile ilgili kılavuzluk eden standartlardır.

Planlama ve Gözetim Standardı: Çalışma alanı standartlarının ilki planlama ve gözetim standardıdır. Planlama denetim sürecinde işin alınmasından sonraki en önemli adımdır. Bu adımda denetim faaliyetinin amacına uygun ve kaliteli bir sonucu ulaşması için gerekli tüm işlemlerin belirlenmesi gerekir. Planlama aşaması ile ilgili genel bilgiler denetim süreci aşamalarında yukarıda anlatılmıştır.

Her denetim çalışması kendine ait özellikleri olan bir projedir. Bu proje bir faaliyet olarak başlatılır ve bitirilir. Denetimde planlama yapılması yeterli sayıda ve kalitede kanıt elde edebilmek, denetim maliyetlerini en uygun seviyede tutabilmek ve denetlenen işletme ile ilgili yanlış anlaşılmalara olanak vermemek açısından önem arz etmektedir. Bu amaçla denetim planında; uygulanacak denetim politikası ve prosedürleri, denetim programı, denetim ekibinin sayı ve nitelikleri, denetim çalışmasının zamanlaması ve zaman bütçesi, işletmenin iç denetçisinden yararlanma biçimi ve gerektiğinde uzmanlığına başvurulacak kişiler açıkça belirtilmelidir (Bozkurt, 2012c: 39-40).

Denetim bir ekip işidir. Denetim faaliyetinde uzman denetçiler olduğu gibi bu uzman denetçiler yanında yardımcı denetçilerde bulunmaktadır. Bu standardın diğer bir amacında mesleki uzmanlığa ve deneyime ulaşmayı amaçlayan bu denetçi yardımcılarının gözetim altında tutulması ve çalışmalarının uzman denetçi tarafından kontrol altında yapılmasını sağlamaktır.

Denetim planlama aşaması denetçinin sahip olduğu teorik ve ilmi değerleri uygulamaya geçireceği aşamadır. Denetçi sahip olduğu teknik bilgi ve deneyim ile denetim amacını gerçekleştirecek en iyi planı oluşturmalıdır. Denetçi önemli risklerin belirlenmesi, müşteri işletmeyi tanıma aşamalarında sahip olduğu teknik bilgi ve deneyime ihtiyaç duyar. Ayrıca müşteri işletme ile kurulacak ilişkilerin derecesini bu aşamada belirler ve ahlaki olarak bağımsızlığını ve tarafsızlığını zedeleyecek durumların önem derecesini planlama aşamasında öngörmeli ve bu noktalar için ayrıntılı planlar oluşturmalıdır. Planlama estetik değer hükümleri ile de doğrudan ilişkilidir. Doğru planlamanın yapılmasında düzen ve uyum önem taşımaktadır. Planlama da zaman ve maliyet planlaması da yapılmaktadır. Bu nedenle ekonomik değerlerde bu aşamada etkili faktörlerden biri olmaktadır.

İç Kontrol Yapısının İncelenmesi: İç kontrol yapısı işletmeler için önemli olduğu kadar denetçi içinde önemlidir. İşletmelerde bulunacak etkin, güvenilir ve amaca uygun bir iç kontrol sistemi işletmenin finansal tablolarının doğruluk ve güvenilirliğini artırarak denetçilerin denetim faaliyetlerinin kapsamını ve maliyetini de azaltacaktır.

Bu standart, yapılacak denetimin test büyüklüğünü belirlemek için denetlenecek işletmenin iç kontrol sisteminin güvenilirliğinin hakkında incelenmesini

ve değerlendirilmesini şart koşar. Denetçinin, işletmedeki mevcut iç kontrol sistemini, hem yeterli nitelikte ve nicelikte kontrol yöntem ve usullerinden oluşup oluşmadığı, hem de sistemin etkin çalışıp çalışmadığı açısından incelemesi ve inceleme sonucuna göre sistemi doğru ve güvenilir bilgi üretip raporlaması açısından değerlemesi gerekir. Bu sayede iç kontrol sisteminin zayıf ve güçlü olduğu alanlara göre denetçinin denetim işlemlerinin sayısını ve kapsamını belirleme olanağı doğar (Selimoğlu ve diğerleri, 2008: 12).

İç kontrol yapısının incelemesinde görüldüğü gibi denetim faaliyetinin kapsamı ve maliyeti önemli ölçüde belirlenmektedir. Ekonomik değerlere önem veren denetçiler bu nedenle bu aşamada oldukça titiz davranış sergileyecektir. Ayrıca ahlaki değerleri yüksek denetçiler iç kontrol yapısını ayrıntılı bir şekilde inceleyerek aksayan yönleri tespit edecek ve bu noktalarda sunulan bilgilerin güven düzeylerini daha fazla denetleyecektir.

Kanıt Toplama standardı: Bir diğer çalışma alanı standardı yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplama standardıdır. Bu standart gereği denetçi denetlenen müşterinin durumuna, denetim faaliyetinin niteliğine ve zorluk derecesine göre uygun denetim tekniklerini kullanarak yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamakla yükümlüdür. Standart kanıtların miktarını ve kalitesini belirleme kararını denetçiye bırakmaktadır.

Denetim faaliyeti sırasında uygun ve yeterli kanıt toplanması denetim faaliyeti sonucu oluşturulacak rapordaki görüşün güvenilirliğine doğrudan etki yapacaktır. Bu nedenle denetçi gerekli mesleki özen ve titizliliği gösterip uygun denetim teknikleri kullanarak (sayım, gözlem, soruşturma, doğrulama vb.) uygun ve yeterli kanıtları toplamakla yükümlüdür.

Kanıt toplamada en öne çıkan değerlerin teorik ve ilmi değerler olduğu görülmektedir. Teorik ve ilmi değeri yüksek denetçiler iyi bir planlama yaparak doğru ve yeterli kanıt toplamada ve bu kanıtları değerlendirmede diğer denetçilere oranla daha başarılı olmaktadır.

3.3.3. Raporlama Standartları

Raporlama standartları, denetçiye yardımcı olmak amacıyla getirilmiş olup bir rapor veya kanaat oluşturmasında denetçinin sağlıklı yargısının yerini almaya yönelik değildir. Bu standartlar hem mali denetim hem de performans denetimi için geliştirilmiştir.

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine Uygunluk: Raporlanma standartlarının birincisi yayınlanmış finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olduğunun belirtilmesi gerektiğini ifade eder. Denetim sonucunda uzman denetçi finansal tabloların işletmenin finansal durumunu, finansal durumdaki değişiklikleri ve faaliyetlerle ilgili sonuçları doğru ve dürüst olarak yansıttığı hususunda bir yargı bildirir. Denetçinin böyle bir yargı bildirebilmesi için dürüstlük ile ilgili belirli ölçütlerden yararlanması gerekir. Bu ölçütler genel kabul görmüş muhasebe ilkeleridir. Muhasebe uygulamalarını yönlendiren tüm teamüller, kurallar ve işlemler genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin çerçevesini belirler (Güredin, 2010: 50).

Devamlılık: Muhasebenin temel kavramlarından biri tutarlılık kavramıdır. Bu kavram gereği seçilen muhasebe politikaları bir birini izleyen dönemlerde değiştirilmeden uygulanmalıdır. Buradaki temel amaç faaliyetlerin birbirini izleyen dönemlerde karşılaştırılabilmesine olanak tanımadır. Yine bu kavram gereği muhasebe politikalarının değiştirilmesi için geçerli nedenler var ise politikalar değiştirilebilir ancak bunlar mali tabloların dipnotlarında açıklanır. Buradaki temel amaçta denetim faaliyetleri sırasında denetçilerin karşılaştırmalarını sağlıklı bir şekilde yapabilmesini sağlamaktır.

Bu standart, yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda işletmenin denetlendiği yıl ile önceki yıla ait mali tablolarında yer alan bilgilerin karşılaştırılabilir olup olmadıklarını kontrol altına almaktadır. Denetçiler işletme politikalarında açıklığa kavuşturulmamış değişikliklere şüpheyle yaklaşmalı ve bunların nedenlerini araştırmalıdır.

Açıklayıcı Bilgiler: Muhasebenin temel kavramlarından biri olan tam açıklama kavramı gereği finansal tablolarda yer alan bilgiler kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayacak yeterlilikte ve geçerlilikte olmak durumundadır. Çünkü işletme ile çıkar ilişkisi olan farklı gruplar bu bilgileri değişik amaçlarla alacakları kararlarda kullanırlar. Bu nedenle bu bilgiler karar alıcılar için zamanlı, eksiksiz, geçerli ve tarafsız olarak sunulmalıdır.

Bu standart gereği işletmenin finansal tablolarında ve dipnotlarında yer alan bilgilerin işletme bilgilerini kullanacak tüm çıkar grupları için yeterli olup olmadığını denetçi açıklamak ve raporunda belirtmek durumundadır. Denetçi finansal tablolarda

yeteri kadar açıklama olmadığı kanaatine varırsa bu durumu da raporunda açıklamalıdır.

Açıklayıcı bilgiler sadece finansal tablolarda hangi bilgilerin açıklanması gerektiği ile ilgili değildir. Aynı zamanda bu bilgilerin düzeni, kullanılan sınıflandırma sistemi ve başlıklar ile ilgili terminoloji açıklama ilkelerini kapsar. Bazı durumlarda dip notlarda önemli bilgiler gereksiz yere uzatılabilir ve buradaki önemli bilgilerin kavram karmaşası içinde görülememesine neden olur. Bu nedenle dipnotlarda önemli bilgilerin kısa ve özet bir şekilde sunulması gerekir. Ayrıca işletme yöneticileri bazı bilgileri tam açıklamayabilir denetçinin bu bilgilerin tam açıklanmasını sağlaması aksi hallerde bunu raporunda belirtmesi gerekir (Güredin, 2010: 51-52).

Denetçi Görüşü: Bu standart denetçinin denetim süreci sonunda vardığı denetim görüşünü bir rapor dâhilinde açıklaması gereğini ifade etmektedir. Denetçi görüşü genel kabul görmüş denetim standartları uyarınca; olumlu görüş, şartlı olumlu görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklindedir. Denetçiler denetim faaliyeti sonucunda finansal tabloların bir bütün olarak genel kabul görmüş muhasebe ilke ve politikalarına uygun olarak gerçeği dürüstçe yansıttığı ve önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunmadığı yargısına ulaşırsa olumlu görüş bildirirler. Bunun aksi durumda olumsuz görüş bildirirler. Ayrıca denetim faaliyetinde bağımsızlık ilkesinin olmadığı veya denetimin sınırlandırıldığı yargısına ulaştıklarında ya da önemli aksaklık ve düzensizliklerin bulunduğu yargısına ulaştıklarında ise görüş bildirmekten kaçınma veya duruma göre şartlı görüş bildirme seçeneklerini kullanırlar. Denetçiler, yaptıkları çalışmanın tüm özelliklerini, aldıkları sorumluluğun derecesini ve gerekçesi ile birlikte yargısını bu standart gereği raporunda belirtmek zorundadır.

Raporlama aşaması, denetçinin denetim sürecinin tüm aşamalarında, sahip olduğu değerler, meslek ahlak kuralları ve yasal mevzuatlar neticesinde edindiği yargısını şekillendirip ilgililere sunduğu aşamadır. Denetçi bu aşamada sahip olduğu yüksek ahlaki değerlerle denetim faaliyetinde oluşan gerçek yargısını her türlü baskı ve çıkar çatışmasından uzak tutarak sunmak durumundadır. Bu nedenle ahlaki değer hükümleri özellikle bu son aşamada oldukça önem arz etmektedir. Aynı şekilde denetçi yüksek derecede sosyal ve ahlaki değerleri sonucu kamuya yanıtıcı bilgi

vermeyerek toplumun menfaatini korumalı, finansal tabloların Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartlarına uygunluğunun ve gerçeği ne derece yansıttığını açıkça ortaya koymalıdır.

3.4.Denetim Süreci ve Değer Hükümleri İlişkisi

Bir denetçinin kültürünün denetim sürecini etkilemesinin temel nedeni denetimin doğasında yatmaktadır. Genel olarak bir denetçi bir başkasının diğer kurallar bütünü ile uyumlu olarak hazırlamış olduğu belge üzerinde görüş oluşturmak için bir dizi kural uygular. Çünkü hiçbir kurallar bütünü mutlak değildir, bu denetimin dolaylı bir süreç olduğunu söylemek için yetersiz bir ifadedir. Denetçi her denetime profesyonel şüphecilikle yaklaşmalı, süreç boyunca ciddi profesyonel değerlendirme yapmalı ve işletme yönetimi ve diğer denetçi takım üyeleri ile yakın temasta olmalıdır. Sonuç olarak denetim bir bilimden çok sanattır. Herhangi bir sanat yapıtı gibi denetim süreci ve sonucunda ortaya çıkan ürün de denetçinin bireysel özelliklerini taşır. Denetçinin zekası, eğitimi, etik yaklaşımı ve kültürel değerlerinin hepsi bir denetim görevi yürütüldüğünde devreye girer (Cowperthwaite, 2010: 179). Denetçinin özellikleri hem denetim kurallarının uygulanmasında hem de denetlenen doküman'ın sunumundaki uygunluğa karar vermesinde ortaya çıkmaktadır.

Denetçi kararları ile ilgili bugüne kadar birçok çalışma yapılmış ve yapılan bu çalışmaların birkaç istisnası dışında tümünde aynı görevin verildiği denetçilerin sık sık farklı kararlar verdiği görülmüştür. Ayrıca bu sonuçların hem basit görevlerde hem de nispeten daha kompleks görevlerden elde edildiği görülmüştür. Muhasebe uygulayıcılarının kararlarındaki bu uyuşmazlıkların nedenleri muhasebe araştırmacıları tarafından sürekli araştırma konusu olmuştur (Biggs ve Mock, 1983: 234). Yapılan araştırmalar uygulamalarda belirlenen ilke ve kuralların yeterli olmadığını uygulamaları gerçekleştiren bireylerin sahip olduğu kültür ve değerlerin de kararlarına yön verdiğini göstermiştir.

Kültür içerisinde şekillenen değerler aynı zamanda kültürü yönlendirici unsurlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bakımdan değerler kültürün gelişme süreci içerisinde sembol, norm davranış vb. şekilde yer alırlar ve böylece kültürün esasını oluştururlar. Kültür ve kültürün en önemli ögesi ve yapıtaşı olan değerler bireyin bütün profesyonel ve kişisel yaşamını etkiler. Bireyler başkalarıyla sosyalleşme ihtiyacı, kızgınlık, sevgi, korku gibi doğuştan gelen özellikler ve aile genlerinden

gelen fiziksel ve karakter özellikleri ile doğarlar. Daha sonra bu özelliklere ilave olarak aileden, akranlarından ve diğer yakın ilişkide bulunduğu bireylerden birçok temel sosyal beceriyi öğrenirler. Bu beceriler aile ve yaşamımızda önemli olan diğer birey veya gruplarla nasıl iletişim kuracağımızı, toplum tarafından belirlenen cinsiyet rollerini nasıl oynayacağımızı, bilinmeyen ve yeni koşullara nasıl tepki vereceğimizi içerir. Her birey doğuştan ve sosyal kalıplardan elde edilen özelliklerle benzersiz bir kişilik oluşturur. Birey için kişilik ne ise toplum içinde kültür aynı şeydir. Her toplum kendi yaşamını sürdürebilmek ihtiyacı ile kendi fiziksel ve ekonomik durumunu geliştirecek asgari bir değer setine sahiptir. Bu değerler, bireylerin doğru-yanlış, iyi-kötü, güzel-çirkin, ahlaki-ahlaki olmayan, normal-anormal ve güvenli-tehlikeli gibi zıtlıkları ayırt edebilmesine olanak verir (Cowperthwaite, 2010: 178-179). Bu kültürel değerleri bireyler gelişim yıllarında genetik olarak ve toplumsal yaşam sürecinde aile, okul, arkadaş çevresi ve meslek yaşantısı gibi süreçlerde edinirler. Ayrıca bu değerler ömür boyu bireyin ayrılmaz bir parçası olarak tüm kararlarını etkilerler. Fakat bireyler bazen davranışlarının sahip oldukları kültür ve değerlerden nasıl etkilendiğinin farkında olmayabilirler.

Schwartz'a göre değerler insanların kendileri de dahil olmak üzere insanları ve olayları değerlendirmek, eylemlerini seçmek ve meşrulaştırmak için kullandıkları ölçütlerdir. Değerlerin literatürdeki tanımlarından çıkarılan ortak özellikleri, değerler; kavramlar ya da inançlardır, arzu edilebilir davranışların son durumudur, özel durumlara geçiş aracıdır, seçilmiş ya da değerlendirilmiş davranışların rehberidir ve değerler görece önemlerine göre bir hiyerarşiye sahiptir (Bilsky ve Schwartz, 1994: 164). Toplum yaşamındaki bütün unsurlar değerlere göre algılanır. Bireyler sahip oldukları değerleri muhakeme ve seçimlerinde birer ölçüt olarak kullandıkları için tutum ve davranışlarının doğru, uygun, daha iyi, daha güzel, önemli gibi genel yargılara varmasını sağlar.

Denetim dinamik bir faaliyettir bu dinamiklik içerisinde denetçi bir birey olarak sahip olduğu değer hükümlerinin etkisini farkında olmasa bile denetimin her aşamasında gösterecektir. Denetçi vereceği kararlarda içinde bulunduğu mesleğin ahlak ilkelerine, sahip olduğu kültürel değer yargılarına ve mesleği düzenleyen yasal ilkelere göre karar vermek zorundadır. Bağımsız denetçi denetim sürecinin her aşamasında bağımsız yargısını kullanacaktır. İşte bu bağımsız yargısı sahip olduğu

değerlerine göre şekilleneceğinden değerler denetim sürecinin çok önemli belirleyicileri konumundadır.

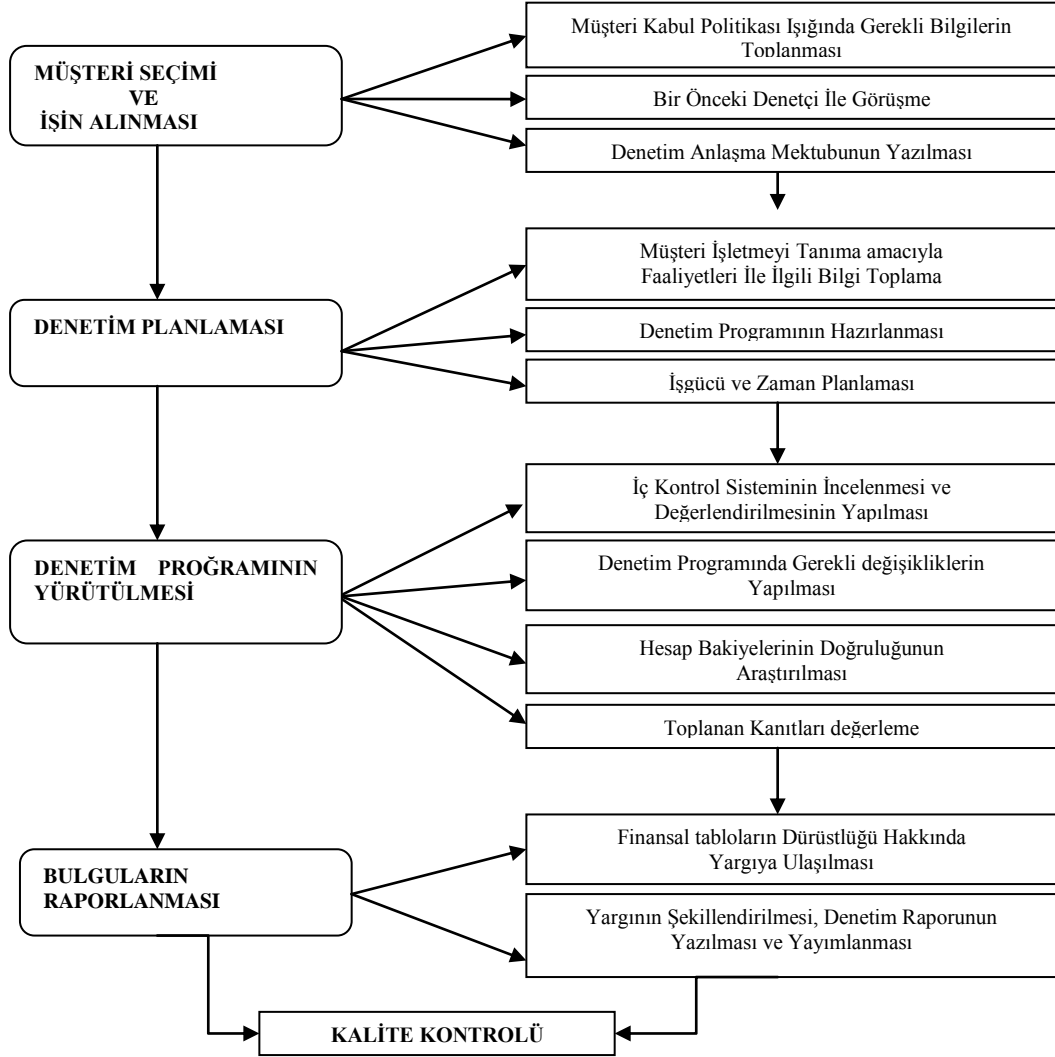
Ayrıca denetim faaliyetinin objektif olmadığı ve denetçi yargısının denetim sürecinin her aşamasında etkili olduğu unutulmamalıdır. Denetçi yargısı, risk değerlendirilmede, neyin test edileceğinde, ne kadar test edileceğinde, hataların temsil olup olmadığı ve raporlama aşamalarında önemli etkiye sahiptir (Bozkurt, 2011b: 19).

Denetim süreci bir birini izleyen çeşitli adımlardan oluşur. Bu adımlardan ilki müşteri seçiminin yapılması ve buna bağlı olarak işin kabul edilmesi olarak belirtildiğinde son adımda, denetimin tamamlanarak denetim sonucu varılan görüşün rapor şeklinde ilgililere sunulmasıdır.

Denetim süreci aşağıda belirtilen dört adımdan oluşmaktadır. Bunlar;

1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması
2. Denetim Planlaması
3. Denetim Programının Yürütülmesi
4. Denetimin Tamamlanması ve bulguların raporlanması

Şekil 6: Denetim Süreci



Kaynak: Güredin (2010:179)

Şekil 6 da görüldüğü gibi denetim süreci bir birini takip eden halkaların oluşturduğu bir zincir gibidir. Bağımsız denetçi bu zincirin her halkasındaki tutum ve davranışlarında sahip olduğu teorik ve ilmi, ahlaki, estetik, sosyal, dini, iktisadi ve siyasi değerlerin etkisinde karar verecektir. Güngör'e göre ahlaki değerler bireyin hangi davranışın doğru ya da yanlış olduğunu belirlemesini sağlayan, hangi davranışın ahlaki bakımdan yapılması gerektiğini ve ya yapılmaması gerektiğini belirleyen, dürüstlük ve yalancılığı ayıran temel değerlerdir. Çalışmanın bu bölümünde denetim sürecinin her aşamasında yukarıda sıralanan değerlerin bağımsız denetçilerin tutum ve davranışlarına nasıl yön verebileceği açıklanmaya çalışılmıştır.

3.4.1. Müşteri Seçimi ve İşin Alınması Aşaması İle Değer Hükümleri İlişkisi

Denetim sürecinin ilk aşaması müşteri seçimi ve işin alınmasıdır. Bu aşamada denetçi ya da denetim işletmesi denetim planlaması yapabilmesi için öncelikle müşteri ile görüşerek gerekli bilgileri toplar ve işin alınıp alınmamasına karar verir. Genel kabul görmüş denetim standartları ve kalite kontrol standardı, müşterinin kabul edilmesinden önce gerekli araştırmaların yapılmasını ve müşteri hakkında detaylı bilgilerin toplanmasını şart koşmaktadır (Güredin, 2010: 178). Denetim firmaları müşteri seçiminde belirli politikalar izler, burada önemli olan nokta yapılacak denetim anlaşmasının denetim firmasına yükleyebileceği riski dikkate almaktır. Yeni denetim anlaşmasının getireceği denetim riskinin kabul edilebilecek düzeyden fazla tahmin edilmesi durumunda, denetim işletmesi bu işi kabul etmez. Bu riskler genel olarak (Güredin 2010:180);

- Finansal tablolarda önemli düzensizliklerin ve hataların olası olması ve denetim sonucunda bu hataların ortaya çıkarılmasının beklenmemesi,
- Müşteri ile iş yapmanın denetim işletmesinin itibarını zedeleyebilecek durumda olması,
- İşletme sahiplerinin finansal tablolar üzerindeki bir anlaşmazlık sonucu denetçi aleyhinde mahkemeye başvurabilme eğilimlerinde olmaları,
- Denetlenecek işletmenin finansal durumu ve tepe yöneticilerinin dürüstlüğü, yasa dışı işler yapma eğiliminde olup olmamaları.

Yeni müşterinin kabul edilmesinde denetim riskini dikkate alan denetçi (veya denetim işletmesi) bu işletme ile ilgili finansal ve finansal olmayan her türlü bilgiyi toplamaya çaba gösterir. Bu amaçla o işletme ile iş ilişkisinde bulunan kuruluş ve kişilerden, varsa o işletmeyi daha önce denetlemiş olan denetçiden işletmenin durumu ve yöneticileri hakkında bilgi toplar. Üstleneceği görevi tam bağımsız olarak ve uzmanlık alanı kapsamında uygun bir biçimde yerine getirmekte tereddütü olan bir denetçi bu işi kabul etmeyebilir.

Yeni müşteri hakkında bilgi toplandıktan ve varsa önceki denetçi ile görüşüldükten sonra risk düzeyine göre işin alınıp alınmamasına karar verilir. İşin kabul edilmesi halinde durum müşteriye yazılı olarak bildirilir. Bu bildirme denetçi tarafından hazırlanıp imzalanan ve müşteriye gönderilen bir “ denetim anlaşma

mektubu” ile yapılır. Anlaşma mektubunun amacı yürütülecek denetimin koşullarını, kapsamını, konulan sınırlamaları, tamamlanacağı tarihi ve diğer gerekli hususları müşteriye açıklamaktır (Güredin, 2010: 178-184). Müşteri bu anlaşma mektubunu inceler ve şartları kabul ederse imzalayarak denetçiye iade eder. Müşterinin de imzalaması ile denetim görevi her iki tarafça onaylanmış olur.

Müşteri seçimi ve işin alınması aşaması denetim işinin en önemli adımudur. Denetçi bu adımda müşteriyi kabul edip etmeme kararı alarak denetim faaliyetine başlangıç yapacaktır. Bu anlamda denetçinin denetim sürecinin tümünde kullandığı öznел yargıları bu adımda da oldukça önemli olacaktır. Denetçi yargılarını etkileyen değerlerin etkisi de bu noktada önem arz etmektedir. Denetçinin ahlaki değerleri göz önüne alarak sosyal sorumluluk kavramı gereği alacağı her kararın denetim faaliyetinden yarar sağlayacak olanları etkileyeceğini düşünmesi gerekmektedir. Sosyal ve ahlaki değeri yüksek olan bir denetçi bireysel çıkarlarından çok toplumun çıkarlarını düşüneceğinden doğru- yanlış, iyi- kötü, ahlaki- ahlaki olmayan ayrımlarını yaparak bu anlamda sosyal sorumluluklarını yerine getirecek toplum tarafından ahlaki bulunan davranışları sergileyecektir. Denetçinin, örneğin sosyal ve ahlaki değerler kapsamında öncelikle denetleyeceği işletme ile herhangi bir çıkar ve ortaklık ilişkisinin olmaması gerekmektedir. Yapılan araştırmalar ve özellikle Enron ve Andersen şirketleri arasındaki çıkar ilişkilerinde denetim firmasının denetim dışı hizmetlerinin miktarının çok yüksek olduğu ve buradan sağladığı çıkar ilişkisi ile bağımsızlığına gölge düşürdüğünü göstermiştir. Denetçi bağımsızlığı, meslek ahlak ilkeleri içerisinde yer alan önemli bir ilke ve ahlaki değerler içerisinde de önem arz eden bir kavramdır. Çünkü bağımsız olmayan bir denetçinin doğru ya da yanlış davranış arasında seçim yaparak doğruyu bulması veya doğruyu raporlaması mümkün görünmemektedir. Bu nedenle denetçi müşteri seçimi aşamasında bağımsızlığına gölge düşürebilecek muhtemel durumları iyi tespit etmeli ve bağımsızlık risk düzeyini yüksek görmesi halinde müşteriyi kabul etmemelidir. Ahlaki değer yargılarına önem veren denetçi bu ilk aşamada müşteri işletmenin sahip olduğu şirket risklerini belirlerken; şirketin tüzel kişiliğinin olup olmadığı sahip veya yöneticilerinin kimlik bilgileri, şirketin çalıştığı iş kolunun ahlaki olup olmadığı, şirketin kanun ihlalleri yapıp yapmadığı, kara para aktarma yolsuzluk ve uygunsuz para aktarımı yapıp yapmadığı, vergi cezaları nedeniyle sosyal devlete ve kamuya

karşı sorumluluklarını yerine getirip getirmediği gibi hususları belirleyecektir. Yine denetçi ahlaki değerler bakımından denetçi bağımsızlığını etkileyecek baskı, yüksek ücret ve işletme yöneticilerinin davranışları hususlarını değerlendirecek ve hem ahlaki hem de sosyal değerler bazında bağımsızlığına zarar verebilecek durumları tespit edecektir.

Ekonomik değer bazında bakıldığında ise denetçinin müşteri şirketin finansal risklerini doğru değerlendirmesi, kabul edilecek müşteri şirketin finansal gücünün denetim ücretini karşılayıp karşılamayacağını belirlemesine ve hem kendisinin hem de denetim şirketinin muhtemel zararlardan korunmasına fayda sağlayacaktır. Denetçi kendisinin ve ya denetim şirketinin ününü zedeleyecek ve dolayısıyla ekonomik kayıp yaratacak müşterileri de kabul etmeyecektir. Bazen ekonomik değer diğer değerlerle çelişebilir. Müşteri işletmeden kazanılacak paranın miktarı çok yüksek olduğunda denetçi sosyal değerlerden vazgeçebilir; bağımsızlığını ve tarafsızlığını yitirebilir. Nitekim çalışmamızın bağımsız denetimde meslek ahlakı bölümünde denetim ücretinin bağımsızlığı etkilediğini gösteren çalışmalara yer verilmiştir. Denetçi sürekli ve finansal yönden önemli kazançlar elde ettiği denetim hizmeti ve bunun yanında denetim dışı hizmetler sunduğu (yönetim danışmanlığı, vergi danışmanlığı, iç kontrol sistemini ve muhasebe sistemini düzenleme vb.) müşterisini kaybetmemek için bağımsızlığından ve tarafsızlığından ödün verebilir doğruluk ve dürüstlükten uzaklaşarak diğer çıkar gruplarını zarara uğratabilir ahlaki değer yargılarına uymayan tutum ve davranış sergileyebilir. Ayrıca yüksek ekonomik değerlere sahip denetçiler daha büyük denetim şirketlerinde çalışmayı ve daha yüksek ücret almayı hedefleyebilirler. Simon (1997: 21) çalışmasında büyük denetim firmalarının (büyük altı olarak tanımlanan) denetim hizmetlerinde bir grup olarak diğer denetim firmalarından daha yüksek ücret primi alarak daha yüksek kalitede denetim hizmeti sunduklarını ve denetim firması büyüklüğü ile denetim kalitesi arasında güçlü bir ilişkinin olduğunu savunmuştur.

Teorik ve ilmi değere önem veren denetçi gerçeğe, bilgiye ve muhakemeye önem verir. Yüksek teorik ve ilmi değere sahip denetçi sahip olduğu teorik bilgi ve deneyimle müşteri işletmenin işletme ve finansman risklerini daha doğru belirleyebilir. Gerçeği öğrenmede daha kararlı davranır, risk doğurucu bilgileri daha

doğru tespit eder ve seeeği müşterinin risk oranı daha düşük olur ya da risklerin azaltılabilir olup olmadığını daha doğru belirler.

Estetik değere önem veren denetçi tutum ve davranışlarında düzen ve uyuma çok dikkat eder. Tecrübesi arttıa bu düzen ve uyum faktörlerini geliştirir. Estetik değeri yüksek olan denetçi mesleki zen ve titizlik standardını başarıyla uygulayabilir. Mesleki zen ve titizlik bağımsız denetimin kalitesini arttıracak ve denetimin istenen amaca ulaşmasını sağlayacak önemli bir unsurdur. Müşteri seçimi ve işin alınması aşamasında bu düzen doğrultusunda denetçi öncelikle müşteri işletme ile ilgili gerekli bilgileri toplamaya çalışır müşteri işletme eski müşterisi olsa dahi işletmenin denetimini yapmadığı dönemlerde değişebilecek koşulları göz önüne alarak gerekli bilgileri toplamaya zen göstermelidir. Toplanan bilgilerin düzenlenmesi ve değerlendirilmesinde ayrıca denetim anlaşma mektubunun hazırlanmasında da daha düzenli ve dikkatli davranabilir.

Dini değere önem veren denetçi müşteri işletmenin hangi faaliyet kolunda olduğu ile yakından ilgilidir. Servetinin kaynağı belli olmayan, kara para aklayan veya şans oyunları ile ilgili bir sektörde çalışan işletmelerin denetim işini kabul etmeyebilir. Ayrıca müşteri işletme yöneticilerinin dürüstlüğü ve yasa dışı işler yapmaya meyilli kişiler olup olmadıklarına önem verir. Yasa dışı işler yapmaya meyilli yöneticilerin denetim sürecinde denetçi bağımsızlığını etkileme riskinin yüksek olduğunu değerlendirebilir. Siyasi değerler kişinin merkezi tutumunu oluşturur bu nedenle siyasi değerleri yüksek olan kişilerin davranışları benimsedikleri siyasi değerlerin etkisinde şekillenir. Siyasi değerleri yüksek olan denetçiler müşterilerini seçerken şirket yöneticileri ve sahiplerinin siyasi değerlerinden etkilenebilir ya da denetim firması sahiplerinin siyasi düşünceleri doğrultusunda müşteri seçimine maruz kalabilirler. Her iki durumda da bağımsızlıkları ve tarafsızlıkları zedelenebilir.

3.4.2. Denetim Planlaması Aşaması ve Değer Hükümleri ilişkisi

Denetim planlaması, denetim görüşüne ulaşmada denetçilerin faaliyetlerini ne şekilde yürütecekleri konusundaki programı ifade eder. Denetim planının amacı, denetim konusunu faaliyet alanlarına ayırmak ve denetçileri uzman oldukları faaliyet alanlarına dağıtarak görev dağılımı yapmak, her bir denetim faaliyet alanında uygulanması öngörülen denetim yöntem ve işlemlerini belirlemek ve denetim

faaliyetlerini zamanlamaktır. Kısaca denetim planlama aşamasında; Müşteri işletmeyi tanıma amacıyla bilgi toplanır, denetim programı hazırlanır ve iş gücü ve zaman planlaması yapılır.

Denetim sistematik bir yaklaşımdır ve tamamen yapılandırılmış bir denetim planını izler. Denetim sürecinde muhasebe kayıtları genel kabul görmüş muhasebe teknikleri kullanılarak denetçi tarafından analiz edilir. Bu nedenle denetimin bütün önemli kanıtların tam olarak belirlenmesi ve analiz edilmesi için iyi bir şekilde planlanıp yapılandırılması gerekir (Hayes ve diğerleri, 2005: 11)

Denetimin planlanabilmesi için denetçinin denetlenecek işletme veya kuruluş ile ilgili gerekli bilgileri toplaması gerekmektedir. Bu bilgiler;

- İşletmenin faaliyet gösterdiği iş kolu ve özellikleri
- Uygulanan muhasebe politikaları
- Muhasebe iç kontrol sisteminin yeterliliği ve güvenilirliği
- Finansal tablo kalemlerindeki önemlilik sıralaması
- Düzeltmeler yapılması gerekli olacağı düşünülen finansal tablo kalemleri (Gücenme, 2004: 62)

Ayrıca denetimin konusu ile ilgili olan ve denetim planı hazırlanırken dikkate alınması gereken bilgilerde aşağıdaki gibidir.

- Denetim anlaşmasının kapsamı hakkındaki bilgiler, bu bilgiler müşterinin talep ettiği denetim kapsamını belirleyici bilgilerdir.
- Yürütülecek denetimin aynı işletmede ilk denetim veya yinelenen bir denetim olup olmadığı,
- Müşteri işletmenin örgütsel yapısı, personel yapısı, üretim tekniği hakkındaki bilgiler.
- Müşteri işletmenin işbirliği yapma eğilimi hakkındaki bilgiler.

Denetim planlaması, denetçinin denetlediği işletmeyi tanımasını ve olası riskleri tanımlayabilmesini sağlamak amacıyla yapılır. Etkin bir denetim planı hazırlamak için ilk adım müşteri işletme hakkında gerekli bilgileri toplamaktır. Bu bilgiler yukarıda sayılmıştır. Denetçi müşteri işletme hakkında topladığı bilgiler neticesinde katlanabileceği denetim riski düzeyini ve bunun denetim yöntemlerinin yapısına, zamanına ve kapsamına etkisini değerlendirir. Risk düzeyi uygun ise denetim amaçları belirlenir ve sonraki aşamada denetim programı belirlenir. İyi bir

denetim programı hazırlanacak denetim planının ve denetim amaçlarına ulaşmanın birinci koşuludur. Denetim programı, yapılacak denetim işinin genel çerçevesini çizerek işin hangi adımlarla, hangi zamanlarda ve ne kadarlık bir işgücü ile gerçekleştirileceğini belirleyen bir süreçtir.

İyi bir denetim planı oluşturmak denetimin kalitesini belirleyecek en önemli faktördür. Çünkü yapılan araştırmalar denetim kalitesinin en zayıf olduğu süreçlerde hile ve hata yapma riskinin arttığını ortaya koymuştur. Zayıf denetim gözetimi, eğitim eksikliği, yüksek riskli müşteri hizmetleri ve tartışmalı kararlardaki yargı hataları gibi sistematik faktörlerin denetim hatalarının artmasına neden olduğu görülmüştür (Akt. Acar ve diğerleri, 2011: 276). Denetim planlama aşamasında denetçinin sahip olduğu teorik ve ilmi değerler en önemli değerler olarak karşımıza çıkmaktadır. Çünkü bu değerlere sahip olan denetçiler, sahip oldukları bilgi ve tecrübe ile denetim planının her adımını doğru planlayarak kaliteli bir denetimin gerçekleştirilmesini sağlayacak ve yukarıda sayılan hataların azaltılmasına ve hilelerin ortaya çıkarılmasına yardımcı olacaklardır. Teorik ve ilmi değeri yüksek denetçi yeni işe başlamış tecrübesiz bir denetçiye oranla sahip olduğu eğitimin yanında tecrübesi ile denetim gözetim faaliyetini ve tartışmalı durumlarda daha doğru yargı gücünü kullanarak riskleri daha doğru belirleyecektir. Bilgi düzeyi yüksek olan denetçi planlama aşamasında kanıt toplamada kullanılacak doğru analitik yöntemlerin kullanılmasını sağlayacak ve denetim amacına uygun plan hazırlayacaktır. Ayrıca denetim planlama aşaması denetçinin olası riskleri tanımasını sağlayacak ve denetçiyi ve denetim şirketini olası zararlardan koruyacak adımların atılmasını sağlayacaktır.

Denetim amacına uygun ve iyi yapılmış bir planlama denetim kalitesinde önemli etkiye sahiptir. Carcello ve diğerleri (1992: 2) çalışmasında, denetim takımı ve firmasının müşterinin bulunduğu sektör ile ilgili bilgi ve deneyim düzeyi, denetim firmasının müşteri ihtiyaçlarına cevap verme düzeyi ve denetim firmasının denetim faaliyetinde yeterlilik, bağımsızlık ve mesleki özen gibi genel standartlara uyumunun denetim kalitesini etkileyen unsurlar olduğunu belirtmiştir. Schroeder ve diğerleri (1986: 86) çalışmalarında profesyonel denetim firmalarına ödenen ücretlerin denetim takımının özelliklerinden daha fazla denetim kalitesini etkilediğini tespit etmişlerdir.

Krishnan ve Schauer (2000: 9) çalışmalarında denetçi boyutu ve denetim kalitesi arasındaki ilişkiyi belirlemeye çalışmıştır. Çalışma bulguları, denetçi firmanın büyüklüğünün, müşteri boyutunun, finansal zenginliğin (durum), müşterinin finansal gücünün, değerlendirme sürecine katılan diğer katılımcıların niteliklerinin denetim kalitesini etkilediğini ortaya koymuştur.

Kavut (2001: 27) çalışmasında denetçilerin denetim hizmeti alan işletmelerin yöneticilerinden farklı ve önemli gördükleri kalite niteliklerini, genel anlamda denetimin yürütülmesi ile ilgili tüm aşamalar ve bu aşamalarda özen ve titizlik standardı konusunda yoğunlaştığını ifade etmiştir. Denetçiler kaliteli bir denetimin vazgeçilmezleri arasında; sorumlu ortak baş denetçinin ve kıdemli denetçilerin denetimin planlanması, kanıtların toplanması ve bulguların raporlanması aşamalarında etkin olarak işbaşında görev almalarını önemli görmektedirler. Denetimin tüm aşamalarında denetim firması çalışanlarının ve denetim ekibinin müşteri işletmenin istek ve çıkarları doğrultusunda değil, kamunun çıkarları doğrultusunda titiz bir çalışma gerçekleştirmelerinin önemli bir kalite niteliği olduğunu vurgulamışlardır.

Ussahawanitchakit (2012) çalışmasında denetim planının denetim kalitesi üzerindeki etkilerini Taylandlı Yeminli Kamu Muhasebecileri algılamaları ile ölçmeye çalışmıştır. Burada denetim planlamasının, müşteri ile ilgili bilgilerin araştırılması, önemlilik ve risk değerlendirmesinin yapılması ve ön analitik inceleme ile iç kontrol yapısının anlaşılmasını içerdiğini belirtmiştir. Ussahawanitchakit planlama ile ilgili sayılan bütün bu faktörlerin denetim kalitesini belirlemede önemli etkiye sahip olduğunu ortaya koymuştur.

Beattie ve diğerleri (2013), çalışmalarında denetim kalitesini etkileyen dokuz bağımsız boyut olduğunu belirtmiştir. Bunlar; ekonomik risk; denetim komitesi faaliyetleri; düzenleyicilerin davranışlarının riski; denetim firmasının etik algılamaları, denetçinin ekonomik bağımsızlığı; denetçi rotasyonu; müşteri kaybı riski; denetim firma büyüklüğü ve son olarak, Uluslararası Denetim ve kontrol standartları şeklinde sıralanmıştır.

Planlama aşamasında ekonomik değere önem veren denetçiler risklerin belirlenmesinde ve değerlendirilmesinde daha titiz davranışlar sergileyebilir. Ayrıca gerek teorik ve ilmi değeri gerekse ekonomik değeri yüksek olan denetçiler denetim

planlamasının önemli adımlarından biri olan zaman ve maliyet planlamasını daha doğru yaparak bu maliyetlerin minimum düzeyde kalmasını sağlayabilirler. Bilgi ve tecrübesi yüksek olan denetçiler denetim planlama aşamasında ilk kez kabul edilecek bir müşteri hakkındaki bilgi toplama sürecinde faydalı ve yeterli miktar da doğru kanıtlar toplayarak zaman maliyetini düşürebilirler. Denetim ücreti denetim kalitesini etkileyeceğinden dolayı olarak planlama aşamasını da etkileyecektir. Düşük denetim ücreti denetim kalitesini ve bu kaliteye ulaşma da önemli olan denetim planının kalitesini düşürecektir. Bunun tersi yüksek denetim ücreti de denetçi müşteri ilişkisini müşteri yönlü olarak zedeleyebilir.

Estetik değerleri yüksek olan denetçiler, planlamanın her adımında kullanılacak yöntem ve yapılacak görevlendirmelerde oldukça titiz davranarak denetim planının en doğru şekilde oluşturulmasını sağlayarak kaliteli bir denetim faaliyeti gerçekleştirilmesine olanak sağlayabilirler.

3.4.3. Denetim Programının Yürütülmesi Aşaması ve Değer Hükümleri İlişkisi

Denetim planlaması tamamlandıktan sonra ve denetim programının ayrıntıları ve aşamaları belirlendikten sonraki süreçte denetim programı hayata geçirilir. Başarılı bir denetim programı için gerekli becerilere sahip ve deneyimli denetçi seçimi oldukça önemlidir (Pfannerstill, 2005: 167). Denetim takımı içerisinde baş denetçi ve diğer denetçilerin deneyimi oldukça önemli bir husustur. Deneyimli ve becerilere sahip denetçinin bu süreçte yapacağı ilk işlem denetim için yeterli sayıda ve kalitede kanıt toplamak ve belirli teknikler kullanarak toplanan bu kanıtları değerlendirmektir. Kanıt toplamada uygunluk ve maddi doğruluk testleri oldukça önemlidir. İlk kez 1980 yılında yayınlanan Uluslararası Denetim Yönetmeliği 3'te (International Auditing Guidelines 3) “denetçiler, yeterli düzeyde uygun denetim kanıtı elde etmede uygunluk ve maddi doğruluk testlerini uygulamadır” denilmektedir. Ayrıca yönetmelikte maddi doğruluk testlerinin; işlemler ve hesap kalemleri için detay testleri ve olağandışı dalgalanmaların sonuçlarının, önemli oranlar ve trendlerin sonuçlarının analiz edilmesi olarak (analitik inceleme prosedürleri) iki türden oluştuğu belirtilmiştir. Analitik inceleme prosedürlerinin denetim çalışmalarında uygulanmasının amacı, işletmenin denetçiye sunduğu veriler ile işletme dışından elde edilecek ilişkili verilerin çeşitli şekillerde karşılaştırılarak

ortaya çıkacak sonuçlarla denetim faaliyetine yön vermektir. Analitik inceleme prosedürleri genel olarak;

- İşletme verileri ile önceki yıllara ait benzer verilerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile işletme tarafından belirlenmiş bütçe ve tahminlerin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile denetçi tarafından belirlenmiş beklenen sonuçların karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile sektör verilerinin karşılaştırılması,
- İşletme verileri ile finansal olmayan verilerin ortaya koyduğu beklenen sonuçların karşılaştırılması.

şeklinde gerçekleştirilmektedir (Dönmez ve Ersoy, 2009: 38-42).

Denetim programının yürütülmesi aşaması iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirilmesi ile başlar. İç kontrol sisteminin denetlenmesinin amacı finansal tablolardaki önemli hata ve düzensizliklerin önlenmesi ve varsa ortaya çıkarılmasıdır. Denetimi yapılan işletmenin iç kontrol sisteminde aksaklıklar ve zayıf yönler varsa tespit edilir. Denetim işlemlerinin türüne, kapsamına ve uygulanma zamanına olacak etkileri saptanır ve müşteri işletmeye iç kontrol sistemini iyileştirici öneriler sunulur. İç kontrolün incelenmesi denetim plan ve programlama sürecinin çok önemli bir parçasıdır. Bir kuruluşun iç kontrol yapısı, politika ve prosedürleri beş kategoride incelenebilir, bunlar;

- kontrol çevresi,
- risk değerlendirme,
- kontrol prosedürleri,
- bilgi ve iletişim,
- kontrol

Yönetim iç kontrol ile ilgili makul bir güvence sunabilmek için tüm bu bileşenleri tasarlamak ve uygulamak zorundadır (Hayes,2005: 25).

Denetim programının güvenilirliği önemli bir husustur. Ölçüm sistemi tekrarlanabilir ve yenilebilir olmalı aynı zamanda sonuçları kullanıcılar için güven arz etmelidir. Aynı bağlamda bir denetim programı da bir ölçüm sistemi olarak sonuçları ile yönetime yüksek derecede güven sağlamalı ve denetimin güvenilir olduğu konusunda fikir yaratmalıdır. Belirli bir alan için denetim raporu önceki yılın

sonuçları ile tutarsız ise yaptığımız denetim programı dolayısı ile denetim güvenilir olarak kabul edilebilir. Bu nedenle denetim programının hazırlanması ve güvenilirliği oldukça önemlidir (Pfannerstill, 2005: 205).

Yukarıda da belirtildiği gibi başarılı bir denetim programının yürütülmesindeki ilk şart teorik ve ilmi değeri yüksek deneyimli bir denetçinin programı yürütmesidir. Bilgi ve tecrübe düzeyi yüksek denetçi toplayacağı kanıtların sayı ve kalitesi ile yapacağı değerlendirmelerle denetim programına yön verecektir. Moeckel ve Plunilee (1989: 653) çalışmaların da denetçilerin sahip oldukları bilgilerin yanı sıra karar vermede asıl güvenlerinin araştırma sonucunda elde ettikleri dış bilgilere (kanıtlara) dayandığını belirtmişlerdir. Programlama aşamasında yapılacak faaliyetler işletmenin iç kontrol sisteminin incelenmesi, koşullara göre denetim programında düzenlemelerin yapılması ve maddi denetim işlemleri yapılarak finansal tablo kalemlerinin doğruluğunun araştırılmasıdır. Bilgi düzeyi ve tecrübesi yüksek denetçi toplanacak denetim kanıtlarının türünü, toplanma yöntemlerini belirlemede ve iç kontrol sisteminin değerlendirmesini yapmada tecrübe ve bilgi düzeyi düşük bir denetçiye oranla daha başarılı olacaktır. İç kontrol sistemi iyi kurulmuş bir şirketin bağımsız denetimini yapmak denetçi için daha kolay ve risk düzeyi düşük bir denetim faaliyetidir.

İç kontrol sisteminin en önemli bileşenini kontrol çevresi oluşturmaktadır. Kontrol çevresi şirketin iç kontrollerinin tasarlandığı ve uygulandığı koşullardan oluşur. Yönetim fonksiyonlarını ve yöneticilerin ve yönetimden sorumlu kişilerin iç kontrollere ilişkin tutumlarını, farkındalıklarını ve hareketlerini içerir. Kontrol çevresi iş faaliyetlerinin yürütülmesi ve hedeflerin oluşturulmasına bir yapı ve disiplin sağlar. Bir şirketin kontrol çevresinin yapısının önemli yanlış beyan risklerinin değerlemesi üzerinde önemli etkiye sahiptir. Yeterli kontrol çevresinin olması hata ve hile riskinin azaltılmasını sağlar. Diğer taraftan, kontrol çevresindeki eksiklikler iç kontrol verimliliğini azaltabilir ve dolayısıyla denetçilerin risk değerlemesinde özellikle hile riskine ilişkin değerlemeleri etkiler (Bozkurt, 2011b:30). Kontrol çevresi yönetimin samimiyeti ve dürüstlüğü hakkında bilgi verir ayrıca çalışanların şirkete ve şirketin etik değerlerine uyup uymadığı konusunda ipuçları verir. Bu nedenle ahlaki değerleri yüksek denetçi şirket yöneticilerinin ve

personelinin dürüstlüğü ve hileye eğilimleri hakkında güçlü kanaatler oluşturacak ve risk değerlemede titiz davranacaktır.

Fadzil ve diğerleri (2005: 844) çalışmalarında, iç kontrol sistemindeki bilgi ve iletişim akışının ve profesyonel yeterlilik ve nesnelliğin iç kontrol çevresinde denetim performansını önemli derecede etkilediğini belirtmiştir. Ayrıca denetim çalışmalarının performansının ve denetim raporunun iç kontrol sistemindeki kontrol faaliyetlerinden önemli ölçüde etkilendiğini tespit etmişlerdir.

Ata ve diğerleri (2009: 215-230) çalışmalarında Gaziantep ve Londra'daki denetçiler tarafından bireysel olarak öngörülen en önemli hile göstergelerinin (kırmızı bayrakların) ne olduğunu belirlemek ve denetçilerin sosyo- demografik özelliklerinin hile göstergeleri üzerinde önemli etkiye sahip olup olmadığını ortaya koymak amacıyla yaptıkları çalışmada kontrol çevresindeki yönetim baskısının en etkin faktör olarak ortaya çıktığını belirtmişlerdir. Londra'daki denetçiler için yönetimin iç kontrol konusunda doğru yaklaşımı sergileyememesi en önemli hile riski göstergesi olurken, Gaziantep'teki denetçilere göre örgütsel kontrolün uygulanmasındaki zorluklar en önemli risk göstergesi olarak algılanmaktadır.

Koonce ve diğerleri (1995:369) çalışmalarında denetimde ön inceleme sürecinin nasıl gerçekleştiği ve denetim programını etkileyecek kanıtların yönetim açıklamalarını ne derece destekleyip desteklemediğini belirlemeyi amaçlamışlardır. Bulgular denetçinin doğrulamalarının yönetimin sağladığı açıklamalarla ilişkili kanıtlar tarafından etkilendiğini göstermektedir. Ayrıca denetçinin topladığı çelişkili ya da yönetim açıklamaları ile tutarsız olan kanıtların problem, hata ve denetim yöntemlerinin doğrulanmasında daha çok etkili olduğu belirlenmiştir. Denetçi sahip olduğu ahlaki değerler ile tarafsız bir şekilde kanıt toplamalı sadece yönetim yönlendirmeleri ile yetinmemelidir.

3.4.4. Denetimin Tamamlanması ve Bulguların Raporlanması Aşaması ve Değer Hükümleri İlişkisi

Raporlama aşaması denetim sürecinin son aşamasıdır. Bu aşamada denetçi yapmış olduğu denetim faaliyetinin sonucunda ulaştığı yargısını rapor şeklinde işletme yetkililerine sunar. Denetim raporu, denetim kanıtlarının TDS çerçevesinde değerlendirilmesi sonucunda, belirlenen güvence seviyesine uygun şekilde oluşturulan denetçi görüşünün ve varsa dikkat çekilmek istenen diğer hususların

kullanıcıların istifadesine sunulması amacıyla kurum düzenlemelerine uygun olarak hazırlanan ve imzalayan denetim kuruluğu veya denetçi tarafından sorumluluğu üstlenilen belgedir (26.12.2012 Tarihli Bağımsız Denetim Yönetmeliği Madde 10). Denetçinin düzenlediği raporun, işletme ile ilgisi olan ve işletmenin finansal tablolarındaki verileri göz önünde bulundurarak karar alacak olan çıkar grupları üzerinde önemli bir yönlendirici etkisi vardır. Dolayısı ile denetim raporunun bağımsız ve gerçeği yansıtır bir şekilde hazırlanması önem arz etmektedir. Bu son adımda denetçi, muhasebe içi ve muhasebe dışı işlem, kayıt ve hesaplamalara ilişkin denetimi yapar, yapılan denetim programını tekrar gözden geçirerek varsa atlanılan noktaları tespit eder, bilanço tarihinden sonraki önemli olayları gözden geçirir, müşteri işletmeden beyan mektubu alır ve genel analitik incelemeleri yaparak denetimi tamamlar. Denetim tamamlandıktan sonra ulaşılan sonuçlar ve saptanan hata ve hilelerin önem düzeyine göre işletmenin durumuna uygun olan rapor türü belirlenir ve standart bir rapor hazırlayarak denetim görüşünü bildirir (Selimoğlu ve diğerleri, 2008: 151-152). Denetçinin raporunda belirttiği görüş türleri;

Olumlu görüş: Görüşün olumlu bildirilmesinde standart denetim raporu kullanılır. Bu rapor belirli finansal tablolarla ilgili denetimin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yapıldığını ve finansal tabloların işletmenin durumunu dürüst ve gerçeğe uygun bir şekilde yansıttığını gösteren rapordur. Ayrıca yine finansal tabloların doğru ve dürüst hazırlandığına güven getirilerek olumlu görüş bildirilen ve denetçi tarafından ek bilgi verilmesinin önemli ve gerekli olduğu düşünölen açıklama paragrafı eklenmiş olumlu görüşte mevcuttur.

Şartlı görüş: Denetim kapsamının önemli ölçüde sınırlandırıldığı veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkelerine aykırılıkların olduğu durumlarda verilen görüştür. Önemli sayılabilecek muhasebe ilkelerine aykırılıkların varlığının saptanması durumunda denetçi bu aykırılıkların bir bütün olarak finansal tabloların dürüstlüğünü ve güvenilirliğine olan etkisini araştırır ve finansal tabloların dürüstlük ve güvenilirliğinin bozulmayacağı kanaatine varırsa olumlu şartlı görüş bildirir.

Olumsuz Görüş: Yeterli kanıt toplandıktan sonra finansal tabloların bir bütün olarak doğru ve dürüst hazırlanmadıklarına ve genel muhasebe ilkeleri ve denetim standartlarına uygun olmadığı kanaatine varıldığında olumsuz denetim görüşü bildirilir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma: Denetçi bağımsızlığının olmaması veya kapsam sınırlaması nedeniyle yeterli ve geçerli kanıt toplayamaması durumunda finansal tablolar ile ilgili bir görüşe ulaşamadığı zaman görüş bildirmekten kaçınır.

Raporlama aşamasında denetçinin değer hükümlerinin etkisi oldukça önemlidir. Denetçinin sahip olduğu değer hükümlerinin etkisini denetim sürecinin her aşamasında aldığı kararlarda görmek mümkündür. Denetçi denetim programını uyguladıktan sonra elde ettiği denetim bulgularını denetim süreci boyunca oluşmuş olan bir yargı olarak raporlayacaktır. Dolayısı ile raporlama aşamasında denetim sürecinin her aşamasında etkilendiği ahlaki, teorik ve ilmi, estetik, dini ve diğer değer hükümlerinin etkisi kendiliğinden ortaya çıkmış olacaktır. Ancak, raporlama aşamasında denetçi özellikle vereceği raporun ilgili gruplar tarafından güvenilir olarak algılanacağı bilincindedir. Bu nedenle, tamamen ahlaki ve sosyal değerler bazında doğruları dürüstlikle ifade etmesi kendisinden beklenmektedir. Raporlama aşamasında denetçi ekonomik kaygılar güderek müşteri kaybına neden olacağı düşüncesi ile ahlaki kararlardan uzaklaşabilir.

Denetim mesleğinin küresel sermaye piyasalarının işleyişinde önemli rol oynamasına ve finansal raporlama sürecindeki diğer paydaşlara değer kattığının bilinmesine rağmen, bağımsız denetimin değeri denetim tamamlandıktan sonra yatırımcılar tarafından hile ve hataların olmamasıyla ölçüldüğü bilinmektedir (Kueppers ve Sullivan, 2010: 286). Her ne kadar denetçinin görevi finansal tablolardaki tüm hata ve hileleri ortaya çıkarmak olmasa da denetçi sahip olduğu değer hükümleri ile bu hile ve hataların finansal tablolardaki varlığını belirleyerek finansal tabloların gerçeği dürüst bir şekilde yansıtıp yansıtmadığına dair oluşan yargısını raporlayacaktır.

Herrbach (2001: 787) çalışmasında denetim firması tarafından verilen görüşün kalitesinin firmanın uzun dönem yaşamının önemli bir belirleyicisi olduğunu belirtmiştir. Denetim kalitesinin denetçinin bireysel olarak davranışlarına çok duyarlı olduğunu ve bu nedenle denetim kalitesinin ölçülmesinin oldukça zor olduğunu ifade etmiştir. Denetim faaliyetinde ortaklar ve diğer üyeler arasında oluşacak çıkar farklılıklarının iş motivasyonu üzerinde olumsuz sonuçlar doğurabileceğini ve özellikle denetim kalitesini düşürebilecek davranışların kaliteli denetim kanıtı toplamayı etkileyeceği ve denetim kalitesini tehdit ederek mesleğin itibarını

zedeledebileceğini belirtmiştir. Çalışmanın bulgularının psikolojik sözleşme unsurlarının, denetçinin teknik davranışları ile ilgili değil sosyal davranışları ile daha ilgili olduğunu ortaya koyduğu görülmüştür.

Raporlama aşamasında önemli olan hususlardan biri de denetim firmasının etik algılaması ve denetçinin deneyimidir. Bennie ve Pflugrath (2009: 237) muhasebe firmasının etik çevresinin gücünün denetçi yargısının kalitesini etkileyip etkilemediğini farklı düzeylerdeki denetim deneyimlerinde araştırmıştır. Çalışmada, yüksek denetim deneyimine sahip katılımcıların yüksek kalitede teknik yargılara sahip oldukları ve yöneticilerin etik çevrenin denetçi yargıları üzerindeki farklılıkları algılama konusundaki duyarlılıklarının patronlardan daha yüksek düzeyde olduğu tespit edilmiştir.

3.5.Risk Tabanlı Denetim Yaklaşımı

Denetim çalışması finansal tabloların önemli yanlışlıklar içermediği konusunda makul güvence oluşturacak biçimde planlanarak yürütülür. Denetçi bu çalışmayı yürütürken karşılaşılabileceği önemli riskleri de göz önünde bulundurmalıdır. Bu riskler denetim riskini oluşturmaktadır. Denetim riski, finansal tablolarda önemli yanlışlıklar olduğu halde, denetçinin bilmeyerek finansal tabloların doğru ve dürüst oldukları hakkında olumlu görüş bildirmesidir (Güredin, 2010: 226-227). Denetim riskinin belirlenmesi ve denetim risk modelinin kullanımı büyük ölçüde denetçinin mesleki yargısını içerir. Denetim riski, yapısal risk, kontrol riski ve ortaya çıkaramama riskinin bir bileşimidir.

Doğal (yapısal) risk, müşterinin iç kontrol sisteminin işlevsel olmadığı veya çalışmadığı varsayımı altında, bazı işlem türlerinin belirli yapısal ve çevresel özellikleri nedeniyle yanlış kaydedilmesi ve hiç kaydedilmemesi neticesinde hesap kalanlarının yanlış olması ve bunların tek başına veya diğerleriyle birleşerek önemli bir ölçüye ulaşması neticesinde doğan risktir. İyi bir muhasebe ve iç kontrol sistemi olmadan doğabilecek hataların toplamıdır (Kaval, 2008: 111). İç kontroller muhasebe sisteminin bütünlüğünü ve varlıkların korunmasını sağlayan organizasyon içindeki süreçlerdir (Maeda, 2010: 274-275). İşletme içerisinde bu süreçlerin en iyi şekilde değerlendirildiği iyi bir iç kontrol sisteminin oluşturulması doğal riski azaltacaktır. Kontrol riski, bir hesap veya işlem akımında meydana gelebilecek önemli bir yanlışlığın işletmenin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi veya

ortaya çıkarılmamasıdır. Ortaya çıkaramama (bulgu) riski, bir işletmede; yetersiz iç kontrol sistemi, tutulan muhasebe kayıtlarının karmaşıklığı, denetim sisteminde var olan taraflılık ve belirsizlik, yönetimin önceden belirlendiği gibi hareket etmemesi, işletmenin kayıtlarında önemli bir hata ya da usulsüzlük bulunması ve bu hata veya usulsüzlüğün şirketin incelenmesi sırasında denetçiler tarafından ortaya çıkarılmamasından dolayı meydana gelebilecek olaylar ve sonuçlar olarak tanımlanmıştır (Özbirecikli ve Süslü, 2005:70). Ortaya çıkaramama riski, finansal tablolardaki yanlışlıkların denetçinin uyguladığı denetim işlemleri ile ortaya çıkarılmamasıdır. Denetçi yapısal riski ve kontrol riskini tahmin edebilmek ve ortaya çıkaramama riskini düşük seviyede tutmak için kanıt toplamaktadır. Diğer taraftan ortaya çıkaramama riski uygulanan denetim yordamlarının miktarının, etkinliğinin, kapsam ve zamanlamasının fonksiyonudur. Denetçi bulgu riskini azaltmak isterse daha fazla güvenilir kanıt toplamalıdır (Kızılgöl ve İşgüden, 2011: 6-7).

Risk denetimi, yasallık ve düzenliliğin sağlanmasının yanı sıra, özellikle iç kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesini kapsayan ve denetlenen kurumların iç örgütsel işleyişlerinde karşılaşılabilecek aksaklıkların ve rasyonel olmayan durumların saptanması amacıyla yönelik bir denetim uygulamasıdır. Bu denetimler, yıllık veya periyodik olarak yapılmaz, süresi birkaç yıl ya da bir yıldan daha az olabilir. Risk denetimi, denetlenen kurumun mali tablolarından çok, kurumun örgütsel yapı ve işleyişiyle ilgilenir ve kurumun bütün faaliyetlerini kapsamayıp, olası risk alanlarına öncelik verir. Risk denetiminin amacı, denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin belirli bir zaman süreci bazında gözden geçirilerek potansiyel risklerin teşhis edilmesini, gerekli görüldüğünde ilgili mercilere raporlanmasını sağlamaktır. Bir başka deyişle risk unsuru taşıyan alanların ortaya konarak alternatif mekanizmaların geliştirilmesi konusunda öneriler getirmektir (Köse, 2007: 86).

İşletmenin içinde bulunduğu risk derecesinin tespit edilmesi ve işletmenin bu durumdan en az zararla kurtulmasını sağlayacak politikaların geliştirilmesi risk yönetimi ile mümkündür. Risk tabanlı denetim faaliyeti de işletmenin başlıca riskleri ve bu risklerin yönetilmesi üzerine odaklanan bir süreçtir. Söz konusu denetim yaklaşımı temelde kurumsal yönetime dayanır ve kurumsal yönetimin etkin bir şekilde yapılıp yapılmadığını saptamaya çalışır (Demirbaş, 2006: 109).

Risk tabanlı denetim yaklaşımı öncelikle işletmelerin karşılaşılabileceği önemli risklerdeki denetim çabalarına odaklanmaktadır. Bu yaklaşım, özellikle teknik ve çok karmaşık nitelikte olan bazı denetim aktivitelerinde iç denetim yeteneği olarak karşımıza çıkan önemli bir faktördür. Bu yaklaşımda denetim kararının alınmasından önce yapısal ve tutarlı tavırların belirlenmesine ihtiyaç duyulmaktadır. Ayrıca özel denetim tekniklerinin seçilmesinde duyguların ötesinde desteklenebilir kanıtlara ulaşılması gerekmektedir. Sağlam bir işlem gerçekleştirilebilmesi için bazı önemli adımların bu aşamada atılması gerekir. Bu adımlar;

- Tüm olası denetim konularının bir program dahilinde belirlenmesi gerekir.
- Yönetimden belirlenen konularla ilgili mümkün olduğu kadar önemli kabul edilecek bilgiler alınır. Özellikle yönetim tarafından fark edilmiş riskler var ise bunlar önemli bir bilgi kaynağı olacaktır.
- Yönetim güvence düzeyi belirlenir.
- Üst düzey yönetim ve denetim komitesine kabul ettirilebilecek denetimlerin minimum frekans düzeyleri belirlenir.
- İşletme ile ilgili ulaşılabilecek, ihtiyaç duyulacak bilgi derinliğini özellikle teknik bilgi derinliği belirlenir.
- Denetim öncelikleri belirlenir ve sağlam bir değerlendirme için tüm bu bilgiler birleştirilerek değerlendirilir (Griffiths, 2005: 73).

Risk tabanlı denetim yaklaşımı üç aşamadan oluşur. Bu aşamalar; (Bozkurt, 2011b: 15-27)

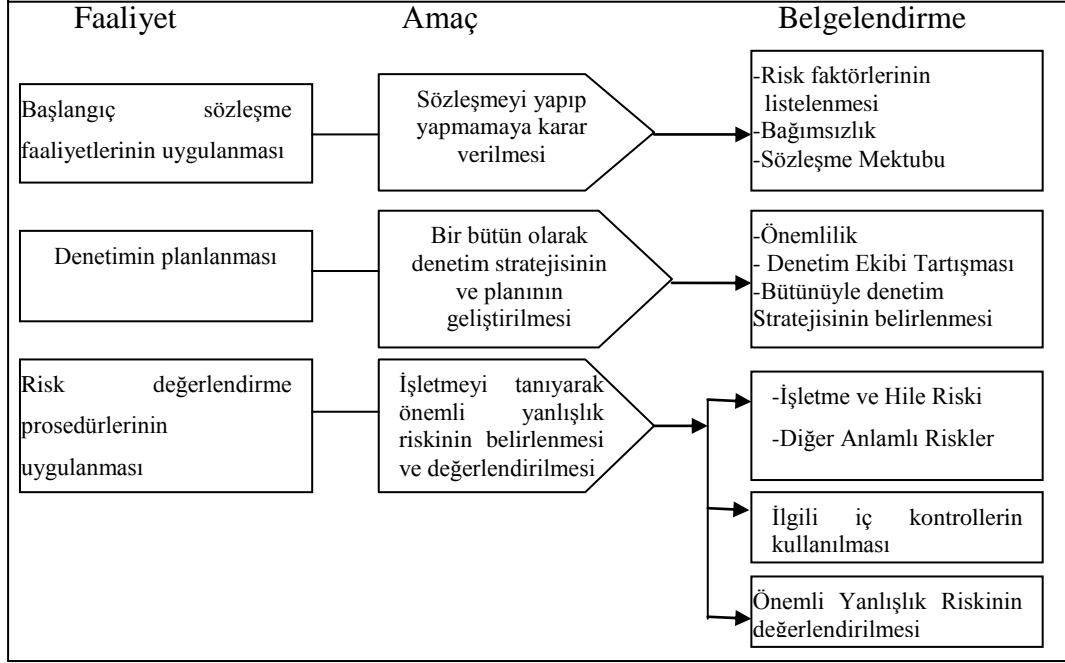
- Risk Değerlendirme Aşaması
- Riske Karşılık Verme Aşaması
- Raporlama Aşaması

Risk değerlendirme Aşaması, geleneksel denetim yaklaşımındaki, işin alınması ve denetim sözleşmesinin yapılması ile denetimin planlanması aşamalarını içermektedir. Bu süreç denetimin başarılı bir şekilde tamamlanması hususundaki en önemli aşamadır. Denetçi bu aşamada,

- Yeni başvuran müşteri veya süre gelen müşteri ile ilgili risklerini değerlendirerek ilgili dönemde denetim yapıp yapmayacağına,

- İşletmede olabilecek önemli yanlışlıkları tanımlayıp ve değerlendirerek gerekli planlamasını yapmaktadır.

Şekil 7: Risk Değerlendirme Aşaması



Kaynak: Bozkurt (2011b: 25)

Bu aşamada önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi sonraki aşamalarda denetçinin riske karşılık verebilmesine olanak sağlamaktadır. Etkili bir risk değerlendirme süreci aşağıdaki gereklilikleri bulundurmalıdır. Bunlar (Bozkurt: 2011b: 26-27);

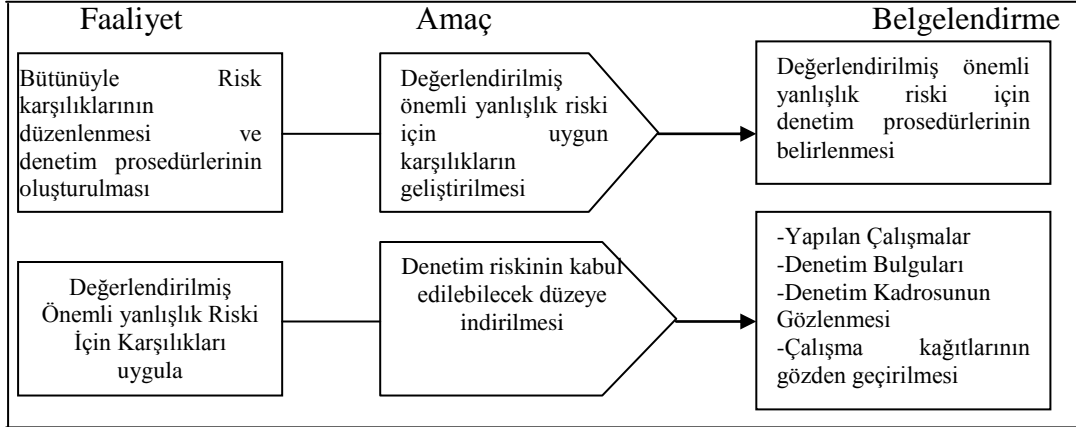
- Deneyimli ekip üyelerinin işin içinde bulundurulması,
- “Mesleki Şüphecilik” kavramının vurgulanması,
- Planlama, ekip görüşmeleri ve sürekli iletişim içinde olunması,
- Riskin belirlenmesine odaklanması,
- Yönetimin riske yaklaşımlarını değerlendirme kabiliyetinin olması,
- Mesleki yargının kullanılması şeklinde sıralanabilir.

Bu gereklilikler yerine getirildiği zaman denetim riski etkili bir şekilde değerlendirilmiş olacak ve bunun sonucunda işin kabul edilip edilmeyeceği kararı verilecek ve iş kabul edilecekse etkili bir planlama zemini oluşturulacaktır. Risk değerlendirme süreci aşamasında aşağıdaki işlemler yerine getirilir (Bozkurt 2011b: 27);

- Müşterinin kabulüne veya müşteri ile devam edilmesine karar verilir,
- Genel denetim stratejisi oluşturulur,
- Önemlilik düzeyleri belirlenir,
- Önemli yanlışlık riskleri değerlendirilir,
- Analitik inceleme prosedürlerin de kullanılmak üzere beklentiler oluşturulur.

Risk tabanlı denetim yaklaşımında ikinci aşama “ riske karşılık verme” aşamasıdır. Bu aşamada denetçi finansal tablo ve iddia düzeyinde (her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için) risk değerlendirme sonuçlarını (doğal ve kontrol riskleri) dikkate alır bunlara karşı uygulanacak uygun denetim prosedürlerini gerçekleştirir.

Şekil 8: Riske Karşılık Verme Aşaması



Kaynak: Bozkurt (2011b: 28)

Denetçinin değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine vereceği karşılıklar aşağıdaki gibi sıralanmıştır (Bozkurt 2011b: 28);

- Finansal tablo düzeyinde belirlenmiş risklere verilecek genel bir karşılık,
- Önemli finansal tablo alanlarını hedefleyerek verilecek karşılıklar,
- İddia düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşılık gelmek üzere uygulanacak ek denetim prosedürlerinin yapısı, düzeyi ve zamanlaması.

Finansal tablo düzeyindeki değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşı bir bütün olarak verilecek karşılıklar ise;

- Uygun personelin atanması ve gözetimi,
- Mesleki şüpheciliğe duyulan ihtiyaç,

- Yönetimin açıklamaları için gerekli işbirliğinin düzeyinin belirlenmesi,
- Önemli işlemlerin desteklenmesinde incelenecek belgelerin neler olduğunun belirlenmesini içerir.

Bunların yetersiz kaldığı durumlarda uygulanacak ek denetim prosedürleri ise;

- Ayrıntıların test edilmesi,
- Maddilik analitik inceleme prosedürleri,
- Kontrollerin test edilmesi

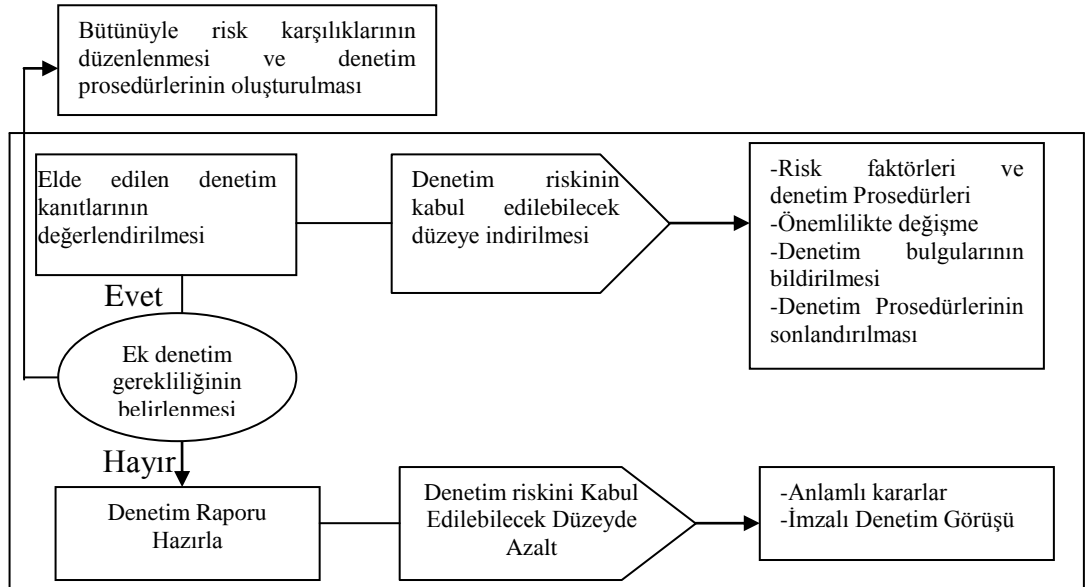
gibi temel uygulamalardan oluşmaktadır.

Denetçinin değerlendirmiş olduğu risklere karşılık uygulayacağı prosedürlerden olan kontrollerin test edilmesi süreci, diğer maddilik prosedürlerine duyulan ihtiyacı veya bunların kapsamına duyulan ihtiyacı azaltarak ilgili iç kontrollerin belirlenmesinde önem taşır. Ayrıca kontrollerin test edilmesi ile yalnızca maddilik prosedürlerinin incelenmesiyle belirlenemeyecek iddialar belirlenebilir. Riske karşılık vermede uygulanacak bir diğer prosedür ise, maddilik analitik prosedürleridir. Burada denetçi bir işlemin sonucunu yapacağı çalışmalar ile öngörebilir. Bu öngörü ile bulunan beklenti muhasebe kayıtlarındaki gerçek tutarlarla karşılaştırılır ve yanlışlıkların derecesi hızlı bir şekilde belirlenir.

Risk tabanlı denetim yaklaşımındaki son aşama ise “ Raporlama Aşaması”dır.

Raporlama aşaması süreci aşağıdaki şekilde gösterilmiştir.

Şekil 9: Raporlama Aşaması



Kaynak: Bozkurt (2011b: 30)

Denetim sürecinin son aşamasında (Raporlama) aşamasında elde edilen denetim kanıtları değerlendirilir ve bunların denetim riskini kabul edilebilir bir seviyeye düşürmek için yeterli uygunlukta olup olmadıklarına karar verilir. Ayrıca raporlama aşamasında aşağıdaki hususların belirlenmesi önem taşımaktadır (Bozkurt: 2011b: 30-32):

- Değerlendirilmiş risk düzeyindeki olası değişiklikler,
- Yapılan çalışmalardan çıkarılan sonuçların uygun olup olmadıklarının belirlenmesi,
- Şüpheli durumlarla karşılaşılıp karşılaşılmadığı,
- Ek risklerin (daha önce belirlenmemiş olan) uygun bir şekilde değerlendirilip, ek denetim prosedürlerinin gerektiği gibi uygulanıp uygulanmadığı.

Denetimin bu son aşamasında tüm prosedürler yerine getirildiğinde ve sonuçlara ulaşıldığında denetim bulguları yönetime raporlanmalı ve bir denetim görüşü oluşturulup bu görüş doğrultusunda ilgili raporun yazılmasına karar verilmelidir (Bozkurt, 2011b:27-29).

Risk tabanlı denetim yaklaşımı, sürekli denetim anlayışı, işletmenin geçmiş dönemleri ile birlikte geleceğe yönelik risk ve belirsizliklerin denetim kapsamında olması, işletmenin bütün faaliyetlerinin denetim kapsamında olması ve her işletmenin özelliğine göre denetim biçimi geliştirilmesi gibi hususlarda geleneksel denetim sürecinden farklılıklar arz etmektedir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

ARAŞTIRMA BULGULARININ ANALİZİ

4.1. Araştırmanın Kapsamı

Araştırmamızın kapsamını Türkiye’de fiili olarak denetim ve tasdik işlemleri gerçekleştiren YMM’ler oluşturmaktadır. Bu kapsamda TÜRMOB ve Yeminli Mali Müşavirler Odası (YMMO) başkanlarının desteği ile ülkemizde var olan sekiz YMM odasına bağlı 1200 YMM’ ile görüşmeler yapılmış ve denetim faaliyeti gerçekleştiren 420 YMM ile anket uygulaması yapılarak bu anketler analize tabi tutulmuştur. Araştırmada Güngör tarafından hazırlanan değer hükümleri ölçeği kullanılmıştır. Güngör bu ölçeğin geçerlilik ve güvenilirlik analizlerini yapmıştır. Güvenilirlik derecesi Cronbach’s Alpha 0,84 gibi yüksek bir değer çıkmıştır.

4.2. Araştırmanın Hipotezi

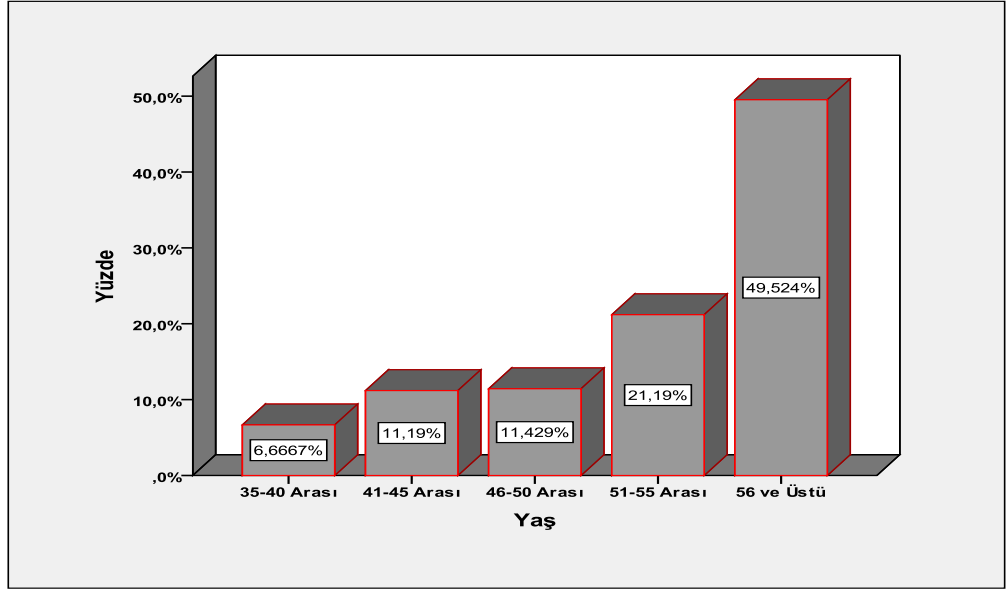
Araştırmanın hipotezi aşağıdaki gibi şekillendirilmiş ve daha sonra test edilmiştir.

H1: Değer Hükümlerinin Yeminli Mali Müşavirlerin denetim süreçlerindeki tutum ve davranışlarına etkisi vardır.

4.3. Demografik Özellikler İle İlgili Bulguların Analizi

Demografik özellikler; yaş, cinsiyet, eğitim düzeyi, doğum yeri, mesleki deneyim, bağlı bulunulan Yeminli Mali Müşavirler Odası (YMMO) ve İşyerinin bulunduğu il ve bölge şeklinde değerler hakkında ipucu verecek ayrıntıları yakalamak amacıyla ayrıntılı bir şekilde aşağıda incelenmiştir.

Şekil 10: YMM'lerin Yaş Dağılımı



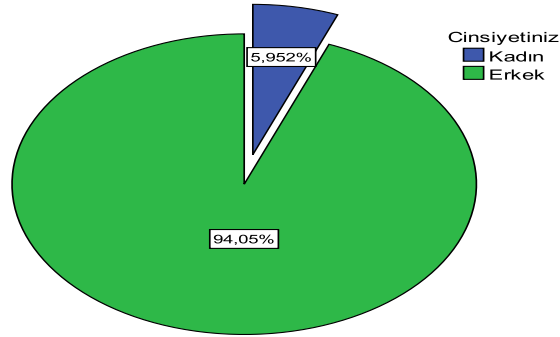
Şekil 10’da araştırmaya katılan Yeminli Mali Müşavirlerin yaş dağılımları sınıflandırılmıştır. Şekil incelendiğinde ve YMM olabilmenin şartları göz önüne alındığında (lisans mezunu olmak için dört yıllık eğitim süresi, Serbest Muhasebeci Mali Müşavir olmak için staj süresini tamamlamak ve belgeyi almak, on yıl Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik yapmak ve YMM sınavını kazanmak için beklenen süre) YMM olabilmenin zorluklarının yaşa paralellik gösterdiği görülmektedir. Araştırmaya katılan meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 70’i 51 yaş ve üzerindedir.

Bazı araştırmacılar, yaşla değerler arasındaki ilişkiyi incelemişlerdir. Yaşla birlikte amaçlarda bazı değişikliklerin belirlendiği; emekli olmanın öneminin arttığı, iş değiştirmeye karşı isteğin azaldığı, erken yaşlarda (20-25) sevilen şeylerin daha sonraki yaşlarda daha çok sevildiği, erken yaşlarda sevilmeyen şeylerin ise daha sonrada sevilmediği vb. konularda yaşla değerler arasında ilişki olduğunu açıklamışlardır. Fisher (1948) yaptığı araştırmada değerlerde ana-babaların çocuklardan daha az nötral olduğunu bulmuştur ve bunun yaş arttıkça değerlerin daha çok organize olmasından kaynaklandığını belirtmiştir. Bu araştırmada Fisher, annelerin kız çocuklarından, babalarında erkek çocuklardan daha ekonomik olduğu yani ekonomik değerlerde daha yüksek puanlar aldıklarını, bunun tersine estetik değerlerde ise çocukların ebeveynlerinden daha yüksek puanlar aldığı sonuçlarına

ulaşmıştır. Ayrıca erkek çocukların babalarından daha teorik ve politik ancak daha az sosyal olduklarını ortaya koymuştur (Ünal: 1981,24).

İnsan değerlerinin kazanılmasının kalımsal ve toplum içerisindeki varlık sürecinde elde edildiğinden daha önce açıklanmıştır. O halde toplum içerisinde belli bir statü sahibi olan ve yaş olarak da deneyim kazanan YMM'lerin yaş arttıkça değer yapılarının daha organize olacağı söylenebilir.

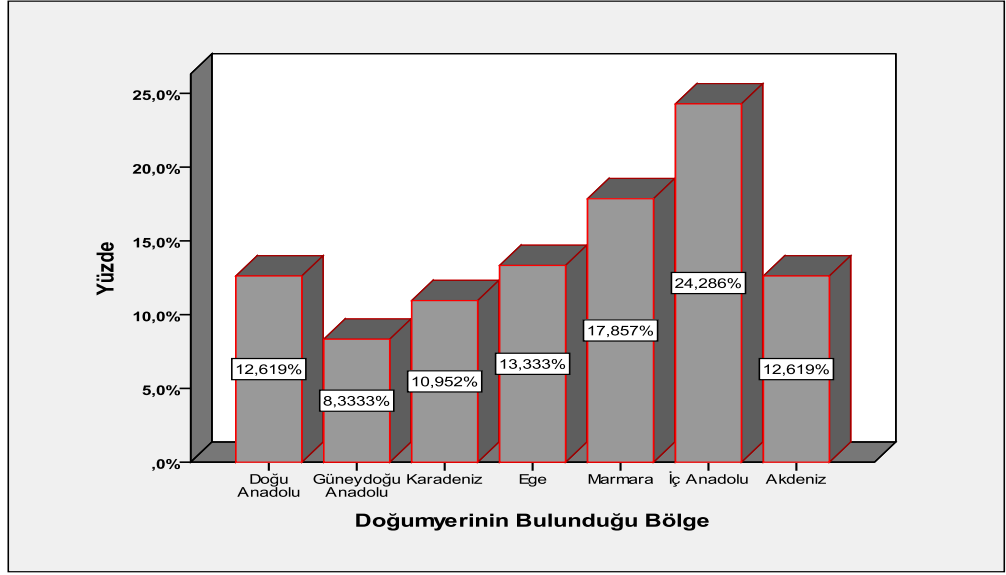
Şekil 11: YMM'lerin Cinsiyet Dağılımı



Her toplumda iki alt kültür grubu cinsiyete göre ayrılmaktadır: Kadınlar ve erkekler. Bu iki grup kendine özgü değerleri, davranış tarzları, kısaca toplumun bütünü içinde bir birlerinden farklı kültürleri bulunan birer alt grup teşkil ederler (Güngör,2010d: 81). Toplumlar üyelerinin cinsiyetlerine göre bazı roller ve değerler belirlemişlerdir. Bireyler davranışlarında toplumun belirlemiş olduğu bu rol ve değerlere göre hareket ederler. Kadın ve erkeğe yönelik belirlenen bu roller ve değerler insanlar üzerinde kısıtlayıcı, yönlendirici ve denetleyici pek çok işlev yerine getirirler.

Şekil 11 araştırma kapsamında ankete katılan YMM'lerin cinsiyet dağılımını göstermektedir. YMM'lerin sadece % 6 sının kadın olduğu geri kalan % 94'ünün erkek olduğu görülmektedir. Kadınların mesleğin zorluğundan dolayı daha az bu mesleği tercih ettikleri söylenebilir.

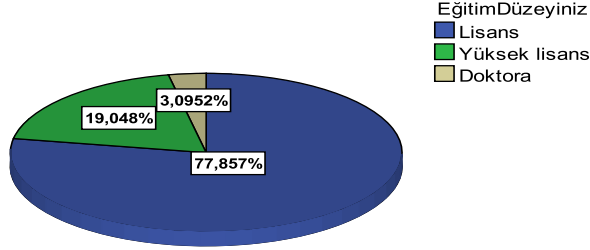
Şekil 12: YMM'lerin Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizi



İş hayatında çalışanların doğdukları ya da aidiyet duydukları şehir ve ya bölge bireyin kazandığı değerlerin şekillenmesinde etkili olan toplumsal faktörlerden biri olduğundan oldukça önemlidir. Birey doğduğu, eğitim gördüğü ve ya yaşamını sürdürdüğü bölgesel kültürden her an etkilenir ve temel değerleri bu dönemlerde şekillenir. Bölgelerin sahip olduğu kültürel değerler bireyin değerlerinin şekillenmesinde etkili olacaktır. Özellikle bölgedeki eğitim durumu, sosyal yaşam, ekonomik gelişmişlik, gelenekler, örf ve adetler ve genel ahlak kuralları gibi faktörler bireyin ailesinin ve dolayısıyla kendisinin değer yargılarının önemli belirleyicileri olacaktır.

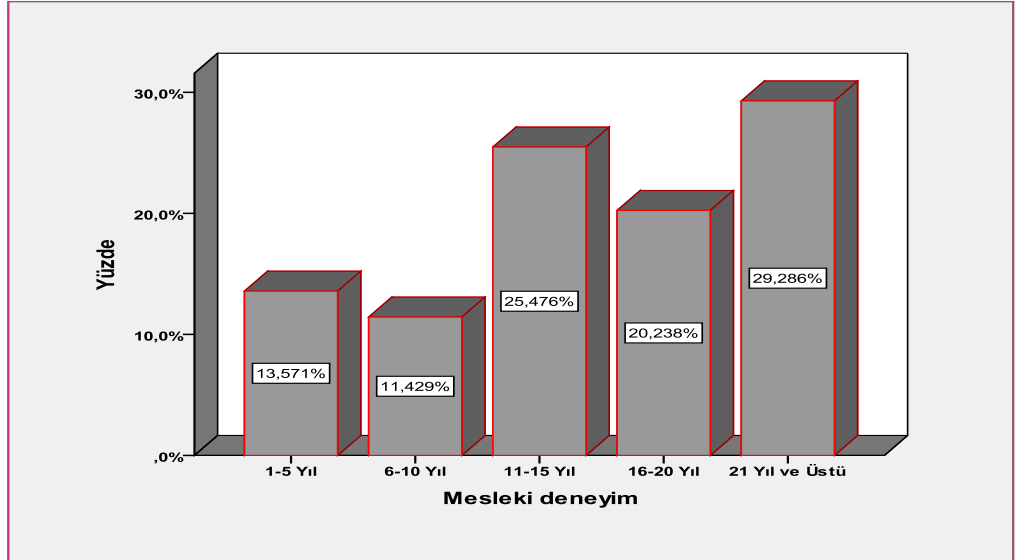
Şekil 12’de görüldüğü gibi YMM’lerin doğum yerlerinin bölgesel analizinde ankete katılan YMM’lerden % 24,3’ünün iç Anadolu bölgesi, % 17,86’sının Marmara Bölgesi, %13,33’ünün Ege Bölgesi, % 12,62’sinin Akdeniz Bölgesi, % 12,62’sinin Doğu Anadolu Bölgesi,% 10,95’inin Karadeniz Bölgesi ve geri kalan % 8,33’ünün Güney Doğu Anadolu Bölgesi doğumlu olduğu görülmektedir. Şekil 12’de görüldüğü gibi İç Anadolu Bölgesi Doğumlu YMM’ler araştırmaya katılan YMM’ler içerisinde en büyük grubu oluşturmaktadır.

Şekil 13: YMM'lerin Eğitim Düzeyi Verileri



Yukarıdaki şekil YMM'lerin eğitim düzeyini göstermektedir. Meslek mensuplarının % 77,86'sı lisans, % 19'u yüksek lisans ve geri kalan % 3,1'lik kesimi de doktora derecesine sahiptir. Meslek mensubu olabilmek için en az lisans mezunu olma şartı olduğu göz önüne alındığında YMM'lerin eğitim seviyesi yüksek bir meslek grubu olduğu görülmektedir.

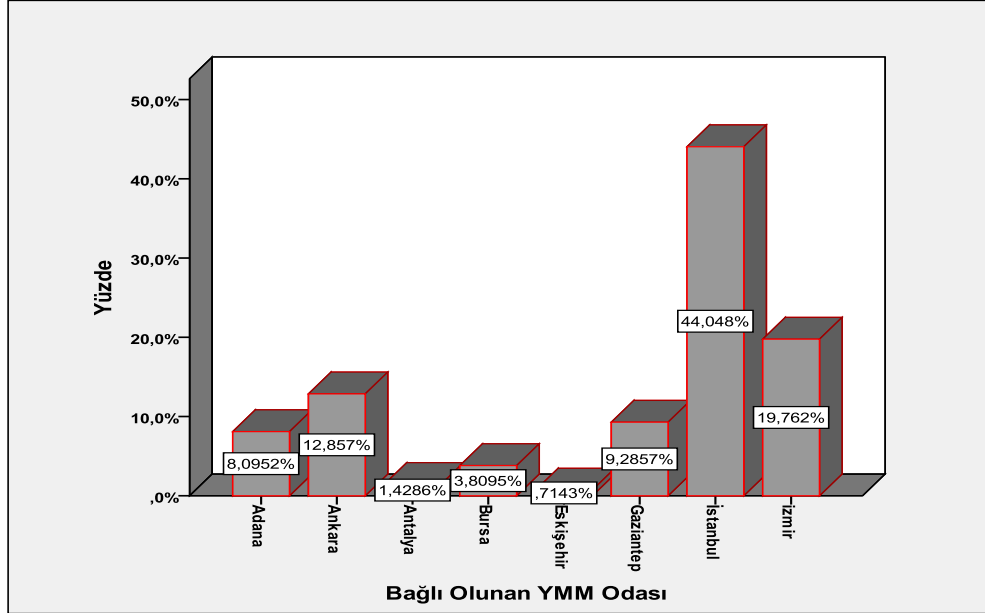
Şekil 14: YMM'lerin Mesleki Deneyiminin Analizi



Deneyim mesleğin niteliğine göre önemi artan ya da azalan bir olgudur. Genel olarak iş hayatındaki üretkenliğin yaşla ters orantılı olduğu düşünülür. Ancak YMM'lik mesleği gibi mesleklerde işin niteliği gereği yaş ilerledikçe deneyim artacağından meslek mensubunun üretkenliği de artacaktır.

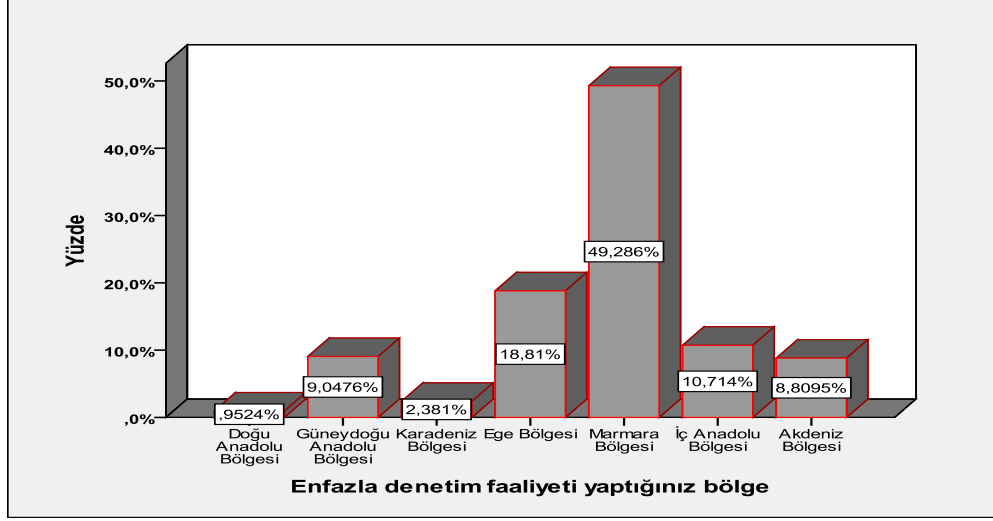
Şekil 14’te YMM’lerin mesleki deneyim süreleri gösterilmektedir. Meslek mensuplarının yaklaşık olarak % 29’3’ünün 21 yıl ve üzerinde bir deneyime sahip olduğu ve bunun önemli bir deneyim süresi olduğu görülmektedir. Toplamda bakıldığında yaklaşık olarak % 75’inin 11 yılın üzerinde bir deneyime sahip olduğu görülmektedir. Bu deneyim süresinin oldukça yüksek olduğu görülmektedir. Dolayısıyla meslek mensuplarının denetim sürecindeki kararlarını sahip oldukları deneyim ile verdikleri tüm tutum ve davranışlarında sahip oldukları deneyime göre hareket edecekleri ve deneyimsizlikten kaynaklanacak hata ve yanlışlıklara düşmeyecekleri anlaşılmaktadır.

Şekil 15: YMM’lerin Bağlı Oldukları YMM Odalarının Dağılımı



Ülkemizde 8 ilde Yeminli Mali Müşavirler Odası bulunmaktadır. Şekil 15’te ankete katılan YMM’lerin bağlı oldukları YMM odaları görülmektedir. Buna göre; meslek mensuplarının yaklaşık % 44’ü İstanbul YMMO, %19,76’sı İzmir YMMO, %12, 86’sı Ankara YMMO, % 9,3’ü Gaziantep YMMO, % 8,1’i Adana YMMO % 3,80’i Bursa YMMO, % 1,4’ü Antalya YMMO ve % 0,7’si Eskişehir YMMO olarak sıralanmıştır.

Şekil 16: YMM'lerin En Çok Denetim Faaliyeti Gerçekleştirdikleri Bölgelerin Analizi

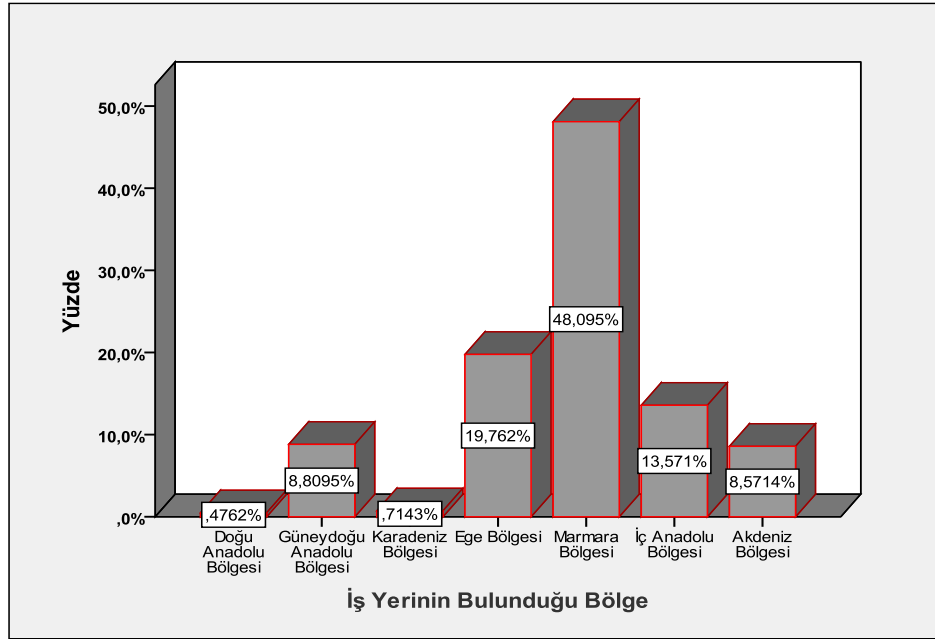


Şekil 16'da YMM'lerin en çok denetim faaliyeti yaptıkları bölgeler sıralanmıştır. Ankete katılan YMM'lerin % 49,3'ü Marmara bölgesinde, % 18,81'i Ege bölgesinde, % 10,7'si İç Anadolu bölgesinde % 9'u Güneydoğu Anadolu bölgesinde ve % 8,8'i Akdeniz bölgesinde denetim faaliyetlerini yoğun olarak gerçekleştirdikleri görülmektedir. Meslek mensuplarının denetim faaliyetlerinin bölgesel yoğunluğu incelendiğinde özellikle sanayi yoğun bölgelerde faaliyetin arttığı çünkü bu bölgelerde büyük ölçekli ve bağımsız denetim yaptırma zorunluluğu olan işletme sayılarının daha yüksek olduğu görülmektedir. Marmara bölgesinde İstanbul ve Kocaeli gibi büyük sanayi kentlerinin yer alması, Ege bölgesinde İzmir gibi ihracat ve ithalat yönünden geniş hinterlanda sahip bir liman kentinin olması, Güneydoğu Anadolu bölgesinde Gaziantep gibi büyük bir sanayi şehrinin yer alması bu bölgelerde denetim faaliyetinin yoğun olarak gerçekleşmesine neden olmaktadır.

Ayrıca bölgelerin kültürel yapısı ve sahip olduğu değer hükümleri o bölgede gerçekleştirilecek denetim faaliyetlerinin kalitesi ile doğrudan ilişkili olacaktır. Bölgedeki işletmelerin ya da işletme sahiplerinin faaliyetlerindeki tutumları (vergi ödememe isteği, kamuya yanıltıcı bilgi verip vermeme eğilimleri vb.) denetim faaliyetine bakışları ve denetim yaptırma amaçları denetim kalitesi üzerinde belirleyici rol oynayacaktır. Nitekim D5.7 "Denetim faaliyetleri sırasında bilgi ve belge toplama aşamasında, bilgi veya belgelere ulaşılması ile ilgili işletme

sahiplerinin baskısı yönünde sorunlar ile karşılaşıyorum” ifadesine YMM’lerin % 8,1’i kesinlikle katılıyorum, % 29,3’ü katılıyorum ve % 16,7’si fikrim yok şeklinde yanıtlar vermiştir. Bu oranlar incelendiğinde YMM’lerin fikrim yok şeklinde yanıt verenlerinde durumu açıkça ifade edemediği şeklinde algılanabileceğinden yaklaşık % 54,1’i denetim sürecinde kanıt toplama aşamasında işletme sahiplerinden baskı gördüklerini ifade ettikleri ve bu durumun denetim kalitesine olumsuz yansıtacağı düşünülmektedir.

Şekil 17: YMM’lerin İş Yerlerinin Bölgesel Dağılımı



YMM’lerin bürolarının bulunduğu bölgelerin dağılımı şekil 17’de gösterilmektedir. Şekil incelendiğinde meslek mensuplarının denetim faaliyetlerini yoğun olarak gerçekleştirdikleri bölgelerde bürolarını açtıkları görülmektedir. Bu nedenle bu sonuçlar şekil 7’deki sonuçlarla paralellik arz etmektedir. İl bazında değerlendirme yapıldığında ise, % 42,1’inin İstanbul da, %17,4’ünün İzmir’de, % 11,9’unun Ankara’da, % 7’sinin Gaziantep’te, % 3,6 sının Adana’da ve % 3,3’ünün Bursa’da yer aldığı görülmüştür.

4.4. Değerler Hiyerarşisi ve Değerlerin Özellikleri ile İlgili Bulguların Analizi

Değerler veya değer yargıları, kişilerin hayat görüşlerinin, hayat felsefelerinin tamamlayıcı birer parçasıdır. Bir kimsenin hayat felsefesi, yaşadığı bir değerler sistemidir. Böyle bir sistem, o kimsenin amaçlarını, ideallerini, düşünme biçimini ve davranışlarına rehberlik eden ilkeleri içerir (Ünal, 1981: 18).

Anketimizin B bölümünde ankete katılan YMM'lerin değerler ve değerler sisteminin özelliklerini belirlemeye yönelik sorulara verilen yanıtlar analiz edilmiştir. YMM'lerin değerler hiyerarşisi Güngör'ün değerler ölçeği kullanılarak belirlenmeye çalışılmıştır. Güngör çalışmasında aynı değerleri alternatif bir şekilde ifade edebilecek yüz kadar ifade hazırlamıştır. Yani başlangıçta herhangi bir değeri temsil eden 10 dan fazla ifade yer almaktaydı. Daha sonra bunların içerisinde katılımcılar tarafından en iyi anlaşılacağına inanılan ve söz konusu değeri en iyi ifade edecek ikişer ifadeyi bazı psikologlarla birlikte belirlemiştir. Böylece 7 değeri ifade edecek toplam 14 ifade belirlemiştir (Güngör, 2010: 86-87). Sonra bu ifadeleri test etmiş ve katılımcıların değer hiyerarşilerini tespit etmiştir.

Tablo 3: YMM'lerin Değer Hükümleri Hiyerarşisi

B1. Aşağıdaki ifadelere verdiğiniz önemi, sizce en önemli olandan başlayarak 1'den 14'e kadar sıralayınız. (En Önemli 1 En az önemli 14 olacak şekilde)																
Puan değeri		14	13	12	11	10	9	8	7	6	5	4	3	2	1	Toplam
Verilen yanıtlar		1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	
		Frekanslar														
B1.1	Her şeyin ölçülü ve ahenkli olması	88	36	30	28	16	17	22	27	22	24	23	26	8	43	3567
B1.2	Öbür dünyayı kazanmak	30	12	6	4	5	13	17	7	11	13	31	42	86	143	1740
B1.3	Yalansız bir dünya	15	35	30	20	26	22	26	30	50	34	41	60	25	6	2991
B1.4	Günahlardan arınmak	3	15	9	13	3	12	12	18	20	24	48	69	13	43	1792
B1.5	Ekonomik bağımsızlık	57	44	31	22	29	30	29	44	25	41	27	11	26	4	3636
B1.6	Konforlu bir hayat	1	7	8	16	9	12	17	25	40	32	53	71	30	99	1870
B1.7	Bütün gerçeklerin bilinmesi	23	34	35	36	29	19	35	35	34	36	33	28	27	16	3236
B1.8	Vicdan huzuru	84	60	51	38	30	28	28	23	21	23	17	8	4	5	4269*
B1.9	Cahillikten arınmış bir dünya	26	31	29	24	35	53	34	33	38	46	27	24	13	7	3380
B1.10	Güzelliklerle dolu bir dünya	22	18	32	38	36	39	32	42	40	53	33	12	14	9	3315
B1.11	Eşitliğin sağlanması	20	61	56	58	50	33	31	24	19	21	15	16	10	6	3949
B1.12	Gerçek dostluk	13	19	41	52	56	47	61	41	27	13	19	13	11	7	3622
B1.13	Hürriyet için mücadele etmek	25	26	29	23	43	42	26	40	34	36	25	29	21	21	3219
B1.14	İnsanlara yardım etmek	13	22	33	48	53	53	50	31	39	24	18	11	14	11	3514

Tablo 3'te meslek mensuplarının Güngör'n değer sıralama leğine göre değer hiyerarşilerinin tespit edilmesi amaçlanmıştır. Yukarıdaki ifadelerden B1.1 ve B1.10 estetik değeri, B1.3 ve B1.8 ahlaki değeri, B1.7 ve B1.9 teorik- ilmi değeri, B1.5 ve B1.6 iktisadi değeri, B1.2 ve B1.4 dini değeri, B1.11 ve B1.13 siyasi değeri, B1.12 ve B1.14 ise sosyal değeri temsil etmektedir. Tablo incelendiğinde 14 değer ifadesinin numaralandırılmadan ve karışık bir şekilde sıralandığı görülmektedir. Ayrıca hangi ifadenin hangi değere ait olduğu da belirtilmemiştir. Katılımcıların tablodaki ifadeleri 1 en önemli ve 14 en önemsiz olacak şekilde kendilerine göre önem sırasına koymaları istenmiştir. Verilen yanıtlara göre puanlandırma yapılmış ve daha sonra her değer hükmüne ait iki değer ifadesinin toplam puanı hesaplanmış ve en yüksek puanı alan değer hükümleri sıralanarak değerler hiyerarşisi belirlenmiştir. Tablodan çıkan sonuçlar değerlendirildiğinde YMM'lerin değer hükümleri sıralaması aşağıdaki gibi oluşmuştur.

- 1.Ahlaki değerler
2. Siyasi değerler
3. Sosyal değerler
- 4.Estetik değerler
- 5.Teorik-Bilimsel değerler
- 6.Ekonomik değerler
- 7.Dini değerler

YMM'lerin değer hükümleri sıralamasında ahlaki değerlerin ilk sırada olduğu daha sonra sırasıyla siyasi değerler ve sosyal değerlerin geldiği görülmektedir. Ayrıca meslek mensupları tarafından en önemli kabul edilen ve birinci sırada yer alan değer ifadesinin 4269 toplam puanla B1.8 (ahlaki değerler içerisinde yer alan "vicdan huzuru") olduğu, ikinci sırada olan ifadenin B1.11 (siyasi değerler içerisinde yer alan "Eşitliğin sağlanması") olduğu ve cnc sırada yer alan ifadenin ise, B1.5 (Ekonomik değerler içerisinde yer alan "ekonomik bağımsızlık" olduğu görülmektedir. Güngör bir kimsenin değer sıralamasında birinci veya en üst sırada bulunan değerin onun temel değeri sayılabileceğini belirtmiştir. Ayrıca teorik olarak varlığı mümkün olan bütün değerler bir kimseye sunulur ve bunların bir sıralaması yaptırılırsa, onun en üste koyduğu değerin aslında onu en fazla etkileyen değer

olduğunu diğer değerlerin ise bireyin gerek psikolojik gerekse sosyal açıdan mutluluğu ve huzuru için vasıta konumunda olduğunu belirtmiştir.

Güngör (2010c: 70-77) ahlaki değerlerin şekillendirdiği ahlaki davranışların hepimizin günlük hayatında en önemli yeri kapladığını belirtmektedir. Ayrıca sosyal hayatın insanlar arası ilişkilerden meydana geldiğini bu nedenle bütün sosyal hayatı ahlaki davranışlardan meydana gelen bir sistem saymanında mümkün olduğunu belirtmiştir. Güngör hiçbir değer sahasının başka sahalara olan ilişkisinin ahlaki değerlerde görüldüğü kadar sıkı ve yaygın olmadığını insanın iyi ve kötü kategorilerine sokmadığı düşünce ve davranışının çok az olduğunu ifade etmiştir. Ahlaki değerler doğru ile yanlış ayırt etme yeteneği ve doğru olanı yapma sorumluluğu kazandıran değerlerdir.

Tablo 3 ten çıkan sonuçlar ve Güngör'ün ifadelerine göre çalışmamıza katılan YMM'lerin temel değerlerini en üst sırada yer alan ahlaki değerlerin oluşturduğunu söyleyebiliriz. Ahlaki değerler kişinin yaşantısı ile ilgili olan hangi hareketin veya davranışın doğru olduğunu hangisinin yanlış olduğunu, iyi veya kötü olanı, ahlaki-gayri ahlaki ayrımlarını yapan değerlerdir. Denetçilerin denetim sürecinin her aşamasında öznel yargısına başvurduğu düşünülürse ahlaki değerlerin yüksek olması denetim kalitesini arttıracak bir sonuç olarak ortaya çıkacaktır.

Güngör (2010c: 96) çalışmasını 19-24 yaş arası yüz erkek ve yüz kadın ile 40 yaş üstü yüz erkek ve yüz kadın ile toplam dört yüz birey üzerinde yapmıştır. Değer sıralamalarına bakıldığında genç erkeklerde ilk üç sırayı siyasi değerler, ahlaki değerler ve teorik ve ilmi değerler; genç kızlarda ilk üç sırayı ahlaki değerler, siyasi değerler ve sosyal değerler; orta yaşlı erkeklerde ahlaki değerler, teorik ve ilmi değerler ile iktisadi değerler ve son olarak orta yaşlı kadınlarda ise sosyal değerler, ahlaki değerler ve iktisadi değerlerin aldığı görülmüştür.

Yapmış olduğumuz çalışmadan elde edilen sonuçlarda ise YMM'lerin değer hükümleri sıralamasında ilk üç sırada ahlaki değerler, siyasi değerler ve sosyal değerlerin olduğu ve genel olarak Güngör'ün elde etmiş olduğu sıralamalara benzer olduğu görülmüştür. Ayrıca Güngör'ün elde ettiği sonuçlarda olduğu gibi bizim elde ettiğimiz sonuçlarda da dini değerler son sırada yer almıştır. Bu noktada hangi meslek ve grupta olursa olsun Türk insanının ahlaki değerleri değer sıralamasında her zaman ilk sıralara yerleştirdiği görülmektedir.

Sarı (2005: 82) çalışmasında, Giresun Eğitim Fakültesinin çeşitli sınıflarında öğrenim gören 55'i kız, 55'i erkek olmak üzere toplam 110 öğrenci üzerinde gerçekleştirmiştir. Öğrencilerin değer sıralamasında da siyasi değerler, ahlaki değerler ve dini değerler ilk üç sırada yer almıştır.

Tablo 4: Cinsiyete Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Algılamalarının Önem Sıralamasının Karşılaştırılması (T Testi Analizi)

Değer Hükümleri	Cinsiyet	n	x	F	T	p
Ahlaki değerler	Kadın	25	1,7200	1,013	-1,169	0,243
	Erkek	395	1,8481			
Siyasi değerler	Kadın	25	1,8000	1,152	-0,585	0,559
	Erkek	395	1,8709			
Sosyal değerler	Kadın	25	1,9200	6,702	0,354	0,724
	Erkek	395	1,8835			
Estetik değerler	Kadın	25	2,0000	0,817	0,616	0,538
	Erkek	395	1,9342			
Teorik-İlmi değerler	Kadın	25	2,0800	0,001	1,143	0,254
	Erkek	395	1,9595			
Ekonomik değerler	Kadın	25	2,2400	3,495	0,364	0,716
	Erkek	395	2,1949			
Dini değerler	Kadın	25	2,8000	9,478	1,903	,002*
	Erkek	395	2,6000			

Tablo 4'te “ H1: Cinsiyete göre YMM'lerin değer algılamalarının önem sıralamasında farklılık vardır.” Hipotezi test edilmiştir. Cinsiyete göre yapılan sıralamada, kadın YMM'lerin değer hükümlerinin önem algılamasında birinci sırada (1= en önemli koşulu ile 1 e en yakın değer en önemli olarak belirlenmiştir) ahlaki değerler 1,7200 sıra ortalaması ile, ikinci sırada 1,8000 sıra ortalaması ile siyasi değerler, üçüncü sırada 1,9200 sıra ortalaması ile sosyal değerler yer almıştır. Diğer değerler sırasıyla estetik değerler, teorik ve ilmi değerler, ekonomik değerler ve dini değerler şeklinde sıralanmıştır. Erkek meslek mensuplarının değer algılamasında ise birinci sırada 1,8481 sıra ortalaması ile yine ahlaki değerler yer almıştır. Sıralama kadın meslek mensuplarıyla ve genel sıralama ile aynı şekilde devam etmiştir. Sıralamalarda farklılık olmasa da dini değerlerde kadın ve erkek meslek mensupları arasında $p= 0,002 < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılıklar görünmüştür. Erkek meslek mensupları dini değerleri kadın meslek mensuplarından daha önemli görmektedirler. $P < 0,05$ düzeyinde test edilen cinsiyetler arasında değer sıralamaları arasında istatistiksel olarak anlamlı bir fark bulunamamıştır. Bu nedenle H1 hipotezi kabul edilmemiş ve Ho farksızlık hipotezi kabul edilmiştir. Yapılan diğer karşılaştırmalarda bireysel değer ve kimliğinin oluşumunda kadın ve erkek

YMM'lerin en çok aileden daha sonra içinde bulunduğu mesleki çevreden etkilendikleri görölmüştür. Ancak ailenin etkisinin bireysel değer ve kimliğinin oluşumunda kadın YMM'lerde daha fazla olduğu ortaya çıkmıştır.

Cinsiyet ve değerler konusunda başka ülkelerde yapılan çalışmalara dikkat ettiğimizde, kadınların ve erkeklerin değerlerinde bazı farklılaşmaların olduğu görölmektedir. Allport ve Vernon yaptıkları araştırmalarda erkeklerin teorik, ekonomik ve politik değerlere, kadınların ise estetik, dinî ve sosyal değerlere daha fazla önem verdiklerini tespit etmişlerdir (Akt. Ünal,1981:213).

Tablo 5: Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA)

Değerler	Doğum Yeri Bölge	n	Ortalama	F	SD	p
Ahlaki değerler	Doğu Anadolu	53	1,8113	0,392	6	0,884
	Güneydoğu Anadolu	35	1,9143			
	Karadeniz	46	1,7609			
	Ege	56	1,8214			
	Marmara	75	1,8533			
	İç Anadolu	102	1,8725			
	Akdeniz	53	1,8302			
Siyasi değerler	Doğu Anadolu	53	1,8113	1,080	6	0,373
	Güneydoğu Anadolu	35	2,0000			
	Karadeniz	46	1,8478			
	Ege	56	1,9107			
	Marmara	75	1,7467			
	İç Anadolu	102	1,8922			
	Akdeniz	53	1,9245			
Sosyal değerler	Doğu Anadolu	53	1,9057	1,060	6	0,386
	Güneydoğu Anadolu	35	1,9714			
	Karadeniz	46	1,8913			
	Ege	56	1,7679			
	Marmara	75	1,8667			
	İç Anadolu	102	1,8725			
	Akdeniz	53	1,9811			
Estetik değerler	Doğu Anadolu	53	1,8491	0,672	6	0,672
	Güneydoğu Anadolu	35	2,0000			
	Karadeniz	46	1,9348			
	Ege	56	1,9821			
	Marmara	75	1,9867			
	İç Anadolu	102	1,8922			
	Akdeniz	53	1,9623			
Teorik-İlmi değerler	Doğu Anadolu	53	1,8679	2,428	6	0,026*
	Güneydoğu Anadolu	35	2,1429			
	Karadeniz	46	1,9130			
	Ege	56	2,0714			
	Marmara	75	2,0533			
	İç Anadolu	102	1,8824			
	Akdeniz	53	1,9245			
Ekonomik değerler	Doğu Anadolu	53	2,2075	1,299	6	0,256
	Güneydoğu Anadolu	35	2,0857			
	Karadeniz	46	2,1957			
	Ege	56	2,2321			
	Marmara	75	2,0667			
	İç Anadolu	102	2,2941			
	Akdeniz	53	2,2264			
Dini değerler	Doğu Anadolu	53	2,6415	0,269	6	0,951
	Güneydoğu Anadolu	35	2,5429			
	Karadeniz	46	2,5652			
	Ege	56	2,5714			
	Marmara	75	2,6533			
	İç Anadolu	102	2,6078			
	Akdeniz	53	2,6604			

Tablo 5'te doğum yerlerinin bölgesel dağılımına göre YMM'lerin değer tercih sıralamalarının ortalamaları arasındaki farklılıklar incelenmiştir. Tablodaki değer ortalamaları bölgelere göre karşılaştırıldığında ahlaki değerlerin, Ege Bölgesi ve Marmara Bölgesi dışındaki diğer bölgelerde doğan YMM'lere göre birinci sırada olduğu, bu bölgelerde doğanlarda ise ikinci sırada yer aldığı görülmüştür. Ege Bölgesinde birinci sırada sosyal değerlerin yer aldığı, Marmara Bölgesinde ise siyasi değerlerin yer aldığı görülmüştür. Ayrıca ekonomik ve dini değerlerin tüm bölgelerde yine son sıralarda yer aldığı görülmüştür. Tablo incelendiğinde bölgeler arasında teorik ve ilmi değerlerde $p=0,026 < 0.05$ düzeyinde anlamlı farklılıkların olduğu görülmüştür. Bu farklılıkların yapılan LSD³ testinde $p=0.009 < 0.05$ düzeyinde İç Anadolu Bölgesi İle Güney Doğu Anadolu Bölgesi doğumlu YMM ler arasında ve $p= 0,013 < 0,05$ düzeyinde de Güney Doğu Anadolu Bölgesi İle Doğu Anadolu Bölgesi Doğumlu YMM'ler arasında olduğu görülmüştür. Sonuç olarak sıralama farklılıkları arasında $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılıklar önemli düzeyde tespit edilememiştir.

³ LSD testi Tek yönlü varyans analizinde varyansların eşit olduğu varsayımı altında (Sig $\geq 0,05$) değişkenler arasındaki farkın hangi noktalardan kaynaklandığını açıklamaya yarar.

Tablo 6: En Çok Denetim Faaliyeti Gerçekleştirdikleri Bölgelere Göre YMM'lerin Değer Hükümleri Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (ANOVA)

Değerler	En Çok Denetim Faaliyeti Gerçekleştirilen Bölge	n	Ortalama	F	SD	p
Ahlaki değerler	Doğu Anadolu	4	1,7500	0,519	6	0,794
	Güneydoğu Anadolu	38	1,8158			
	Karadeniz	10	1,9000			
	Ege	79	1,7595			
	Marmara	207	1,8744			
	İç Anadolu	45	1,8222			
	Akdeniz	37	1,8649			
Siyasi değerler	Doğu Anadolu	4	1,5000	1,872	6	0,084
	Güneydoğu Anadolu	38	2,1053			
	Karadeniz	10	1,9000			
	Ege	79	1,9367			
	Marmara	207	1,8261			
	İç Anadolu	45	1,7778			
	Akdeniz	37	1,8378			
Sosyal değerler	Doğu Anadolu	4	1,7500	2,500	6	0,022*
	Güneydoğu Anadolu	38	2,0789			
	Karadeniz	10	1,9000			
	Ege	79	1,7342			
	Marmara	207	1,8841			
	İç Anadolu	45	1,9556			
	Akdeniz	37	1,9459			
Estetik değerler	Doğu Anadolu	4	2,0000	0,693	6	0,656
	Güneydoğu Anadolu	38	1,9474			
	Karadeniz	10	2,0000			
	Ege	79	2,0127			
	Marmara	207	1,9275			
	İç Anadolu	45	1,9333			
	Akdeniz	37	1,8108			
Teorik-İlmi değerler	Doğu Anadolu	4	2,0000	0,975	6	0,442
	Güneydoğu Anadolu	38	2,0000			
	Karadeniz	10	2,0000			
	Ege	79	2,0633			
	Marmara	207	1,9517			
	İç Anadolu	45	1,8444			
	Akdeniz	37	1,9459			
Ekonomik değerler	Doğu Anadolu	4	2,2500	1,290	6	0,260
	Güneydoğu Anadolu	38	2,2368			
	Karadeniz	10	2,1000			
	Ege	79	2,1519			
	Marmara	207	2,1594			
	İç Anadolu	45	2,2444			
	Akdeniz	37	2,4324			
Dini değerler	Doğu Anadolu	4	2,2500	1,738	6	0,111
	Güneydoğu Anadolu	38	2,3947			
	Karadeniz	10	2,5000			
	Ege	79	2,5696			
	Marmara	207	2,6280			
	İç Anadolu	45	2,7778			
	Akdeniz	37	2,7027			

Tablo 6 da YMM'lerin denetim faaliyet bölgelerinin değer tercih sıralamalarını etkileyip etkilemediği araştırılmıştır. Tablo incelendiğinde YMM'lerin birinci ve ikinci sırada yer alan değerlerinde değişimler görülmüştür. Denetim faaliyetlerini yoğun olarak Güney Doğu Anadolu bölgesindeki ve Karadeniz Bölgesindeki işletmeler üzerinde gerçekleştiren denetçilerin değer sıralamasında ahlaki değerlerin birinci sırada olduğu ve diğer bölgelerde ahlaki değerlerin ikinci sırada olduğu görülmüştür. Güney Doğu Anadolu ve Karadeniz Bölgesi dışındaki bölgelerde yoğun olarak denetim faaliyetlerini gerçekleştiren YMM'lerde ise siyasi değerlerin birinci sırada olduğu görülmüştür. Ege Bölgesindeki işletmeler üzerinde yoğunluklu olarak denetim faaliyeti gerçekleştiren YMM'ler de istisna olarak sosyal değerlerin ilk sırada yer aldığı görülmüştür. Diğer tüm bölgeler için geri kalan sıralama üçüncü sırada sosyal değerler, dördüncü sırada estetik değerler, beşinci sırada teorik ve ilmi değerler, altıncı sırada ekonomik değerler ve son sırada dini değerler şeklinde genel sıralamaya uymaktadır.

Değerlerin bireyin sosyalleştiği kültür içerisinde değişen koşullara uyumunu sağlamak amacıyla değişebileceğinden daha önce bahsetmiştik. Bireyin doğup büyüdüğü kültürel ortam içerisinde kazandığı değerleri çok hızlı olmasa da zamanla iş çevresi içerisinde değişikliğe uğrayabilir. Nitekim YMM'ler, değerler bölümünde değerlerinin kazanılmasındaki en etkili faktörleri aile ve mesleki çevre olarak belirtmişlerdir. Tablo 5 ve 6 karşılaştırıldığında Doğu Anadolu, İç Anadolu ve Akdeniz Bölgesinde Doğan YMM'lerin değerler hiyerarşilerinde ahlaki değerler birinci sırada iken bu bölgelerde yoğun olarak denetim faaliyeti gerçekleştiren denetçilerin değerler hiyerarşilerinde siyasi değerler ilk sırada, ahlaki değerler ikinci sırada yer almıştır.

Tablo 7: YMM'lerin Değerlerin Özellikleri İle İlgili Düşünceleri

B.2. Size göre ideal bir insan nasıl olmalıdır? Aşağıdaki ifadelerden sizin için en önemli olanı işaretleyiniz.	Frekans	Yüzde
Zengin olmalıdır	1	,2
İyi bir dindar olmalıdır.	8	1,9
Büyük bir ressam veya sanatçı olmalıdır	1	,2
Alim-bilim adamı olmalıdır	16	3,8
Ahlaklı biri olmalıdır	354	84,3
Girişken ve sosyal biri olmalıdır	40	9,5
Toplam	420	100

Tablo 7 de YMM'lerin ideal bir insanın sahip olduğu değerlerden hangisinin daha önemli olduğunu belirlemeyi amaçlayan B2 "Size göre ideal bir insan nasıl olmalıdır?" sorusuna verdikleri yanıtlar görülmektedir. Meslek mensuplarının % 84,3 lük bir kısmı (354 kişi) "Ahlaklı biri olmalıdır" seçeneğini işaretleyerek bu ifadenin temsil ettiği ahlaki değerlerin önem sıralamasında ilk sırada olduğunu belirtmişlerdir. Bu sonuç genel olarak YMM'lerin değer hükümleri hiyerarşilerinde ahlaki değerlerin ilk sırada olması ile de örtüşmektedir. Tablo 7 de ayrıca sosyal değeri ifade eden "Girişken ve sosyal biri olmalıdır" ifadesi de % 9,5'lik bir oranla ikinci sırada yer almıştır.

Tablo 8: YMM'lerin Değerlerin Kazanılması İle İlgili Düşünceleri

B.3. Bireysel değer ve kimliğinizin oluşumunda aşağıdaki unsurlardan en çok hangisi etkili olmuştur?	Frekans	Yüzde
Gelenek ve görenekler	57	13,6
Medya	2	,5
Arkadaş çevrem	30	7,1
Ailem	237	56,4
Devlet büyüklerim	3	,7
İçinde bulunduğum mesleki çevrem	91	21,7
Toplam	420	100

Değerlerin oluşumunun hem genetik bir yönünün hem de bireyin yaşadığı toplum ve çevresi ile etkileşimi sonucu oluşan yönünün olduğunu daha önce açıklamıştık. Rokeach değerlerin sosyal, kültürel ve kişisel tecrübelerinin dâhilinde, bireylerin oluşturduğu psikolojik yapılar olduğunu ifade etmiştir. Tablo 8 de YMM'lerin değerlerinin oluşumunda hangi faktörlerin etkili olduğu belirlenmeye çalışılmış ve meslek mensuplarının % 56, 4'ünün değer ve kimliğinin oluşumunda en önemli faktör olarak ailesinin etkili olduğunu belirttiği görülmüştür. Aile bireyin değerlerinin oluşumunda hem kalıtsal hem de sosyal yapının en önemli ögesi olarak yer almaktadır. Birey doğduğu andan itibaren ailenin bir üyesi olarak ilk etkileşimlerini ailenin diğer fertleri ile gerçekleştirir ve toplumsal davranışları onlardan öğrenir. Birey ailesinden aldığı genetik özellikler ve çocukluğundan eğitim yaşamının sonuna kadar aldığı sosyal yönlerle değerlerini oluşturur ve oluşturduğu bu değerlerle tutum ve davranışlarına yön verir. Bu nedenle ailesinden aldığı bu değerler ne kadar sağlam temelli olursa birey sosyal süreçte edineceği değerleri o sağlam yapının üzerine oturtma fırsatı bulur ve tutum ve davranışlarına yön verecek bu değerler toplum tarafından da benimsenir. Tablo 8 de ayrıca YMM'lerin değer ve

kimliğinin oluşmasındaki diğer etkili faktörlerin % 21,7 (91 kişi) ile içinde buldukları mesleki çevre ve % 13,6 ile (57 kişi) gelenek ve göreneklerin olduğu görülmektedir.

Tablo 9: YMM’lerin Değerlere Bağlılık Konusundaki Düşünceleri

B.4. Davranışlarınızda ve yaşantınızda değerlerinize bağlı bir insan mısınız?	Frekans	Yüzde
Bütün davranışlarımda değerlerime göre hareket ederim	285	67,9
Değerlerime göre yaşamak istiyorum ancak toplumda bu imkânı bulamıyorum	94	22,4
Mutluluğum neyi gerektiriyorsa o şekilde anı yaşıyorum.	41	9,8
Toplam	420	100
B.7. İnsanların değerlerine göre yaşamasını nasıl karşılıyorsunuz?	Frekans	Yüzde
Değerlerine bağlı olan insan kişilikli insandır	343	81,7
Değerlerine bağlı kalmak günümüz ortamında güçtür	64	15,2
Değerler insanın gözünü kapatan bir perdedir.	13	3,1
Toplam	420	100

Tablo 9 incelendiğinde YMM’lerin (B.4) “Davranışlarınızda ve yaşantınızda değerlerinize bağlı bir insan mısınız?” sorusuna % 67,9’luk büyük bir oranla bütün davranışlarımda değerlerime göre hareket ederim yanıtını verdikleri görülmektedir. Uygulamaya katılan meslek mensuplarının en üstteki değeri yani hareketlerine hakim olan onları yönlendiren değeri ahlaki değerler olarak ortaya çıkmıştır. Bu doğrultuda tutum ve davranışlarında meslek mensuplarının doğruluk- dürüstlük, iyi- kötü, doğru –yanlış kavramlarının ifade edildiği ahlaki davranışları benimseyecekleri ve bütün davranışlarında bu değerlere göre hareket edecekleri ifade edilebilir. Ayrıca meslek mensuplarının % 22,4’ünün değerlerine göre yaşamak istediği ancak toplumda bu imkânı bulamadıklarını % 9,8’inin de mutluluğunun gerektirdiği gibi anı yaşadığını belirttikleri görülmüştür. Toplumsal düzen içerisinde belirlenmiş kurallar olduğu gibi bu kurallara uyulmayan gerçekçi durumların olduğu da düşünüldüğünde toplumda değerlerine göre yaşama imkânı bulamayan denetçilerin sosyal ve ekonomik baskılardan etkilenebildiği ve tarafsızlık ve bağımsızlıklarına gölge düşürebilecek durumlarla karşılaştıkları ifade edilebilir.

Tablo 9 da YMM’lere yöneltilen (B.7) “. İnsanların değerlerine göre yaşamasını nasıl karşılıyorsunuz?” sorusuna verilen yanıtlar incelendiğinde ise YMM’lerin büyük oranı bütün davranışlarımda değerlerime göre hareket ederim düşüncesine sahip oldukları gibi diğer insanların da değerlerine bağlı olması ve değerlerine göre yaşaması gerektiğini ifade ettikleri görülmüştür. Bu sorudaki “değerlerine bağlı insan kişilikli insandır” ifadesi % 81,7’lik bir oranla kabul

görmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının % 15,2'si günümüz ortamında değerlere bağlı kalmanın güç olduğunu ifade etmişlerdir.

Tablo 10: YMM'lerin Sahip Oldukları Değerlerin Değişmesi Hakkındaki Düşünceleri

B.5. Değerlerinizin değişmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?	Frekans	Yüzde
Değerlerim benim için önemli değil, önemli olan günü yaşamaktır.	1	,2
Faydalı olacağını düşündüğüm değerleri kabul eder eskisiyle değiştiririm.	350	83,3
Asla değerlerimi değiştirmem.	69	16,4
Toplam	420	100

Değerlerin her şey gibi değişebilen yönünün olduğu bilinmektedir. Değerlerin değişimi insanlar arası etkileşimlerin farklılaşmasından kaynaklanmaktadır, yapısal bir değişim değildir. Değerlerin değişmeden sabit kalması toplumun ve kültüründe değişip gelişmemesine neden olacaktır ancak hızlı ve sürekli bir değişimde toplumsal yapının oluşumunu engelleyecektir. Değerlerin değişme esnekliği bireyin değişen ve gelişen koşullara uyumunu kolaylaştıran önemli bir etkidir. Bireyin toplumdaki rolü ve statüsü değiştikçe öncelikleri de değişecek ve böylelikle değerler hiyerarşisinde de değişme olacaktır. Denetçi de sahip olduğu sosyal statü değişmelerinden etkilenecek ve zamanla değerler hiyerarşisinde değişmeler olabilecektir. Ayrıca küreselleşen dünya da büyük firmalarda çalışan değişik kültürlerden olan insanlarla iletişim kurma zorunluluğu, hızla gelişen teknolojik değişimlere uyum sağlama zorunluluğu vb. nedenlerle YMM'lerinde değerlerinde ve değerler hiyerarşisinde değişmeler olabileceği düşünülmektedir.

Tablo 10 incelendiğinde meslek mensuplarının % 83,3'ünün "faydalı olacağını düşündüğüm değerleri kabul eder eskisiyle değiştiririm" ifadesini yanıtladığı ve değer değişmelerine açık oldukları görülmektedir. Bu durum değişen koşullara uyum açısından avantaj sağlayacak bir durum olarak görülmektedir. Meslek mensuplarının % 16'4'ünün ise asla değerlerini değiştirmeyeceği kararlılıkta oldukları görülmektedir.

Tablo 11: YMM'lerin Değer Çatışması İle İlgili Düşünceleri

B.6. Değerlerinize ve fikirlerinize karşı olan bir insanla karşılaştığımızda ne yaparsınız?	Frekans	Yüzde
O'nun değerlerini benimserim	1	0,02
O'nun değerlerine saygı duyarım	274	65,2
Her hangi bir eylemde bulunmam	54	12,9
O'nu kendi değerlerim doğrultusunda ikna etmeye çalışırım	84	20,0
Gerekirse Onunla savaşıp kavga ederim	7	1,7
Toplam	420	100

Bireyin kendi içinde yaşadığı değer çatışmalarının sosyal yapıda önemli problemler oluşturmayabileceği ancak grup düzeyinde ve daha büyük düzeydeki insanlar arası değer çatışmaların tehlikeli olabileceğini daha önceden açıklamıştık. Bu bakımdan denetçi hem denetim yapacağı müşteri işletme yöneticileri hem de denetim ekibi içerisinde yer alacak diğer denetçilerle değerler konusunda çatışma yaşarsa denetim faaliyetinin kalitesi ve güvenilirliği zedelenebilir. Tablo 11’de meslek mensuplarının değerlerine ve fikirlerine karşı olan bir insanla karşılaştıklarındaki davranışları ile ilgili düşüncelerine yanıt aranmıştır. Tablodan çıkan sonuçlar meslek mensuplarının kendi değerlerine karşı olan insanların değerlerine saygılı davranacağı yönünde olmuştur. Meslek mensuplarının % 65,2’si onun değerlerine saygı duyarım, % 12,9’u herhangi bir eylemde bulunmam ifadesini kullanmıştır ancak % 20’si onu kendi değerlerim doğrultusunda ikna etmeye çalışırım şeklinde yanıt vermiştir. Bu son durum değer çatışmasına neden olabilir ve denetim süreci ve kalitesini olumsuz etkileyebilir.

4.5. Meslek Ahlak İlkeleri İle İlgili Bulguların Analizi

Bu çalışmanın uygulama kısmının C Bölümündeki sorular YMM’lerin meslek ahlak ilkeleri ile ilgili görüşlerini ölçmeyi amaçlamaktadır. Meslek ahlak ilkeleri ile ilgili geliştirilen ölçeğin güvenilirlik derecesi Cronbach's Alpha =0,614 bulunmuştur. Bu bölümün birinci sorusunda IFAC ve TÜRMOB’ un temel aldığı meslek ahlak ilkelerinin meslek mensupları tarafından kendilerince önem derecelerine göre sıralanması istenmiştir. Burada 1= en önemli ve 6= en az önemli şeklinde sıralamaya tabi tutulmuştur. Daha sonra ikinci soruda bu ilkelerin her biri ile ilgili 3 kontrol sorusu yöneltilerek meslek ahlak ilkeleri ile ilgili düşünceleri 5’li likert ölçeği ile belirlenmiş ve analiz edilmiştir. (1= Kesinlikle katılıyorum, ...5= Kesinlikle katılmıyorum). Bu anlamda verdikleri cevaplar aşağıdaki gibi düzenlenmiştir.

Meslek ahlak ilkeleri ile ilgili aşağıdaki hipotezler test edilmiştir.

H1: “ Cinsiyete göre YMM’lerin meslek ahlak ilkeleri önem sıralamaları arasında fark vardır.”

H2: “Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM’lerin Meslek ahlak ilkeleri algılamalarının önem sıralamaları arasında fark vardır.”

H3: “Denetim Faaliyet Bölgelerine Göre YMM’lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamaları arasında fark vardır.”

Tablo 12 : YMM'lerin Meslek Ahlak İlkelerinin Önem Düzeyine Göre Sıralanması

Puan değeri	Verilen yanıtlar	Bağımsızlık	Doğruluk ve Dürüstlük	Tarafsızlık	Profesyonel yeterlilik ve Ehliyet	Güvenilirlik ve sır saklama	Profesyonel Davranış
		Frekans	Frekans	Frekans	Frekans	Frekans	Frekans
6	1	150	179	33	32	14	12
5	2	84	110	123	55	34	14
4	3	77	73	150	51	45	24
3	4	50	35	65	120	118	32
2	5	37	16	34	122	162	49
1	6	22	7	15	40	47	289
Toplam frekans	-	420	420	420	420	420	420
Toplam puan	-	1874	2060	1691	1315	1159	721

Profesyonel muhasebe meslek mensubu sürekli bir şekilde çok önemli değişikliklere maruz kalan bir çevrede faaliyetlerini sürdürmektedir. Bununla birlikte, profesyonel muhasebe mesleği günümüzde çok iyi bir iletişim becerisi ve üstün düzeyde teknik uzmanlık gerektirmektedir. Algılanan kalite düzeyi yüksek olan bir hizmeti sunabilmenin temel koşulları arasında profesyonel muhasebe mesleği için dürüstlük, bağımsızlık, isteklilik, mesleki değerler ön planda olması gereken değerlerdir (Pekdemir, 2010: 119-120).

Tablo 12 incelendiğinde YMM'lerin meslek ahlak ilkelerinin sıralama puanları görülmektedir. Buna göre sıralama aşağıdaki şekilde gerçekleşmiştir;

1. Doğruluk ve dürüstlük
2. Bağımsızlık
3. Tarafsızlık
4. Profesyonel yeterlilik ve Ehliyet (Mesleki Yeterlilik ve Özen)
5. Güvenilirlik ve Sır Saklama (Gizlilik)
6. Profesyonel Davranış (Mesleki Davranış)

YMM'ler meslek ahlak ilkelerinden doğruluk ve dürüstlük ilkesini 2060 toplam puanla birinci derecede önemli görmektedirler. Denetim faaliyetinde denetçinin görevi finansal tabloların muhasebe ilke ve politikalarına uygun olarak tamamen gerçeği doğru ve dürüst bir şekilde yansıtmayı mesleki özenle tespit etmek ve bunu hazırlayacağı raporla ilgililere açıklamaktır. Finansal tablo bilgileri her çıkar grubu için farklı amaçlar taşımaktadır. Bu nedenle bu bilgilerin

doğru olmaması bütün çıkar gruplarının yanlış yönlendirilmesine ve zarar etmesine neden olacaktır. Denetçi bilerek yapılan hilelere karşı mesleki şüphencilik ve titizlikle son derece dikkatli olmalıdır. İşletmelerin, özellikle hisse senedi fiyatlarını etkilemek, borçlanma maliyetlerinin azaltılması, politik ve yasal dzenlenmelerden kaynaklanan maliyetlerin azaltılması, yönetici ücret ve primlerini manipüle etmek, halka arz ve sermaye artırımını suretiyle sağlanacak fon tutarını artırmak, içerden öğrenenlerin ticareti, ödenecek vergi tutarını azaltmak, şirket performansının gelecekte daha iyi görünmesini sağlamak, karı istikrarlı hale getirmek ve şirketlerin ele geçirilme maliyetini düşürmek gibi amaçlar ile yapmış oldukları finansal tablo maniplasyonlarına⁴ karşı denetçinin son derece dikkatli olması gerekmektedir (Yrk ve Doğan, 2009: 52). Denetçinin denetlediği finansal tabloların doğru, dürüst ve güvenilir olduğu yargısı denetim faaliyetinin topluma verdiği imajdır. Denetçi bu noktada doğruluktan şaşmayarak kendisinin ve denetim şirketin güvenilirliğini zedelememelidir. Nitekim alışmamızda YMM'ler doğruluk ve dürüstlük ilkesini meslek ahlak ilkeleri arasında önem sıralamasında ilk sıraya koyarak bu hususun önemini ortaya koymuşlardır.

Güngör (2010c:68)'e göre doğruluk veya dürüstlük, ahlaklı olmanın bir sonucu olarak kazanılan şahsiyet vasıflarıdır. Ahlaki değerleri önemseyen birey doğruluk ve dürüstlük konusunda daha titiz davranış sergileyecektir. Tablo sonuçları incelendiğinde meslek ahlak ilkelerinden bağımsızlığın ve tarafsızlığında meslek mensupları için son derece önemli olduğu bu ilkelerin sıralamanın ikinci ve üçüncü basamağında yer aldığı görülmektedir. Meslek ahlak ilkeleri önem sıralamaları aşağıdaki tablolarda bazı değerkenlere göre açıklanacaktır.

⁴ Finansal tablo manipülasyonu; şirketlerin genel kabul görmüş muhasebe ilkelerindeki normal raporlama ile ilgili esnekliklerden yararlanmaları ya da bu esneklik sınırlarını aşarak, finansal durum ve faaliyet sonuçlarını gerçek durumdan farklı göstermek üzere finansal tablolar aracılığıyla sunulan bilgiler üzerinde oynamalarıdır (Küçüksözen, 2004, 49).

Tablo 13: Cinsiyete Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamasının Karşılaştırılması (Bağımsız Örneklem T Testi)

Meslek Ahlak İlkeleri	Cinsiyet	n	x	F	t	p	Serbestlik Derecesi (df)	Ortalama Farkları
Bağımsızlık	Kadın	25	2,7600	6,771	0,609	0,548	418	0,23595
	Erkek	395	2,5241					
Doğruluk ve Dürüstlük	Kadın	25	2,0400	0,035	-0,229	0,819	418	-,05873
	Erkek	395	2,0987					
Tarafsızlık	Kadın	25	3,1200	0,347	0,634	0,526	418	0,15544
	Erkek	395	2,9646					
Profesyonel yeterlilik ve Ehliyet	Kadın	25	3,6400	0,556	0,456	0,403	418	-0,24354
	Erkek	395	3,8835					
Güvenilirlik ve sır saklama	Kadın	25	4,2800	0,004	0,164	0,871	418	0,04203
	Erkek	395	4,2380					
Profesyonel Davranış	Kadın	25	5,1600	0,305	-0,491	0,624	418	-0,13114
	Erkek	395	5,2911					

Tablo 13 kadın ve erkek YMM'lerin meslek ahlak ilkelerinin önem algılamalarında farklılıkların olup olmadığını belirlemek amacıyla oluşturulmuştur. Tablo 13'te "H1: Cinsiyete göre YMM'lerin meslek ahlak ilkeleri önem sıralamaları arasında farklılıklar vardır" hipotezi test edilmiştir. Veriler incelendiğinde kadın meslek mensuplarının meslek ahlak ilkeleri önem sıralamasında 1= en önemli olarak belirlendiğinden ortalaması 1'e en yakın olan doğruluk ve dürüstlük ilkesi ($X=2,0400$) birinci sırada yer almıştır. Sıralama; bağımsızlık (2,7600), tarafsızlık (3,1200), profesyonel yeterlilik ve ehliyet (3,6400), güvenilirlik ve sır saklama (4,2800) ve profesyonel davranış (5,1600) şeklinde gerçekleşmiştir. Erkek meslek mensuplarında da birinci sırada doğruluk ve dürüstlük ilkesi ($x=2,0987$) sıra ortalaması ile yer alırken sıralama kadın meslek mensuplarındaki sıralamanın aynısıdır. Ayrıca $p < 0,05$ düzeyinde meslek ahlak ilkelerinde cinsiyete göre anlamlı bir fark tespit edilemediğinden H_0 hipotezi kabul edilmiş ve H_1 red edilmiştir. Varyans homojenliği için uygulanan test sonucunda, Levene test istatistiğine ilişkin anlamlılık düzeyleri $p > 0,05$ olduğundan gruplar arasındaki varyansların eşit olduğu kabul edilmiştir. Her iki grubun sıralaması genel sıralama (Tablo 12) ile de paralellik göstermiştir.

Tablo 14: Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (Tek Yönlü Varyans Analizi)

Meslek Ahlak İlkeleri	Doğum Yeri Bölge Olarak	n	Ortalama (X)	F	SD	p
Bağımsızlık	Doğu Anadolu	53	2,7547	1,280	6	0,265
	Güneydoğu Anadolu	35	2,8286			
	Karadeniz	46	2,4783			
	Ege	56	2,3750			
	Marmara	75	2,2667			
	İç Anadolu	102	2,4804			
	Akdeniz	53	2,8491			
Doğruluk ve dürüstlük	Doğu Anadolu	53	2,0377	1,677	6	0,125
	Güneydoğu Anadolu	35	1,7714			
	Karadeniz	46	2,3478			
	Ege	56	2,4107			
	Marmara	75	1,9067			
	İç Anadolu	102	2,0588			
	Akdeniz	53	2,1509			
Tarafsızlık	Doğu Anadolu	53	3,0566	1,591	6	0,148
	Güneydoğu Anadolu	35	3,2571			
	Karadeniz	46	2,7826			
	Ege	56	2,6786			
	Marmara	75	3,1733			
	İç Anadolu	102	2,9902			
	Akdeniz	53	2,8679			
Profesyonel yeterlilik ve ehliyet	Doğu Anadolu	53	3,5849	0,915	6	0,484
	Güneydoğu Anadolu	35	3,8571			
	Karadeniz	46	4,0000			
	Ege	56	4,0179			
	Marmara	75	3,9867			
	İç Anadolu	102	3,7157			
	Akdeniz	53	4,0189			
Güvenilirlik ve sır saklama	Doğu Anadolu	53	4,4151	1,514	6	0,172
	Güneydoğu Anadolu	35	3,8857			
	Karadeniz	46	4,3043			
	Ege	56	4,2857			
	Marmara	75	4,3200			
	İç Anadolu	102	4,3333			
	Akdeniz	53	3,9057			
Profesyonel davranış	Doğu Anadolu	53	5,1509	0,582	6	0,745
	Güneydoğu Anadolu	35	5,4000			
	Karadeniz	46	5,0870			
	Ege	56	5,2321			
	Marmara	75	5,3467			
	İç Anadolu	102	5,4216			
	Akdeniz	53	5,2075			

Araştırmamızın uygulama bölümünde değerlerle ilgili yapılan analizlerde araştırmaya katılan YMM'lerin % 56,4'ü (237 kişi) değer ve kimliğinin oluşumunda en önemli faktör olarak ailesini göstermiştir. Aile içinde yaşadığı bölgenin kültürünü, bu kültür içerisindeki değerleri ve genetik olarak aktarılan fizyolojik değerleri bireye

aktaran en önemli etken olarak görülmektedir. Birey ailesinden aldığı genetik faktörler ve yine aile ve yaşadığı çevreden edindiği değerlerle oluşturduğu tutum ve davranışlarla hareket etmektedir. Bu nedenle doğup yaşadığı bölge bireyin değerlerinin oluşmasında önemli bir unsur olarak araştırılması gereken bir noktadır. Araştırmaya katılan YMM'lerin % 21,7'si (91 kişi) de değer ve kimliğin oluşumunda içinde bulunduğu mesleki çevrenin etkisinin çok önemli olduğunu belirtmiştir. Bu nedenle burada meslek ahlak ilkelerinin doğduğu bölgeye göre ve denetim faaliyeti gerçekleştirdiği bölgeye göre farklılık gösterip göstermediğini test ettik. Tablo 14'te "H2: Doğum Yerlerinin Bölgesel Analizine Göre YMM'lerin Meslek ahlak ilkeleri algılamalarının önem sıralamaları arasında fark vardır." Hipotezini test ettik. Tablo 15'te ise denetim faaliyet bölgesine göre YMM'lerin Meslek ahlak ilkeleri algılamalarının önem sıralamaları arasındaki farklılıklar test edilmiştir.

Tablo 14'ten elde edilen verilere göre doğum yerlerinin bölgesel analizine göre yapılan önem sıralamalarında; Doğu Anadolu, Güney Doğu Anadolu, Karadeniz, Marmara ve Akdeniz Bölgelerinde sıralama tablo 12 de ki genel sıralamanın aynısıdır. Bu sıralamada güvenilirlik ilkesi birinci sırada, bağımsızlık ilkesi ikinci sırada yer almaktadır. Sıralama tarafsızlık, profesyonel yeterlilik, güvenilirlik ve sırsaklama, profesyonel davranış ilkesi şeklinde devam etmektedir. Ege bölgesinde bağımsızlık ilkesi birinci sırada yer alırken doğruluk ve dürüstlük ilkesi ikinci sırada yer almış ve sıralamanın devamı genel sıralamaya uymuştur. Akdeniz bölgesinde ise güvenilirlik ilkesi dördüncü sırada profesyonel yeterlilik ilkesi beşinci sırada yer almış sıralamanın geri kalan kısmı genel sıralamaya uymuştur. Varyans homojenliği için uygulanan Levene test istatistik değerlerinin $p > 0,05$ olması gruplar arası varyansın eşit olduğunu göstermiştir ve tek yönlü varyans analizi sonucu elde edilen anlamlılık (p) değerlerinin 0,05 ten büyük olması da bölgeler arasında anlamlı bir farkın oluşmadığını dolayısıyla H_0 hipotezinin kabul edilmesi gerektiğini göstermiştir.

Tablo 14'teki veriler bağımsızlık ilkesini 2,2667 ortalama ile doğum yeri Marmara Bölgesinde yer alan YMM'lerin diğer bölgelerde doğan YMM'lere oranla daha önemli olarak algıladıklarını, doğruluk ve dürüstlük ilkesi ile güvenilirlik ilkesini Güney Doğu Anadolu Bölgesinde doğan YMM'lerin, tarafsızlık ilkesini Ege Bölgesinde, profesyonel yeterlilik ilkesini Doğu Anadolu Bölgesinde ve profesyonel

davranış ilkesini Karadeniz Bölgesinde doğan YMM'lerin diğer bölgelere oranla daha önemli algıladıklarını göstermektedir.

Tablo 15: Denetim Faaliyet Bölgelerine Göre YMM'lerin Meslek Ahlak İlkeleri Algılamalarının Önem Sıralamaları Arasındaki Farklılıkların Karşılaştırılması (Tek Yönlü Varyans Analizi)

Meslek Ahlak İlkeleri	Doğum Yeri Bölge Olarak	n	Ortalama	F	SD	p
Bağımsızlık	Doğu Anadolu	4	2,7500	1,360	6	0,230
	Güneydoğu Anadolu	38	2,9737			
	Karadeniz	10	2,9000			
	Ege	79	2,3797			
	Marmara	207	2,4106			
	İç Anadolu	45	2,6444			
	Akdeniz	37	2,8919			
Doğruluk ve dürüstlük	Doğu Anadolu	4	1,5000	0,831	6	0,546
	Güneydoğu Anadolu	38	1,8421			
	Karadeniz	10	2,3000			
	Ege	79	2,2658			
	Marmara	207	2,0773			
	İç Anadolu	45	2,2000			
	Akdeniz	37	1,9730			
Tarafsızlık	Doğu Anadolu	4	2,5000	3,195	6	0,004*
	Güneydoğu Anadolu	38	3,5263			
	Karadeniz	10	3,4000			
	Ege	79	2,5949			
	Marmara	207	3,0145			
	İç Anadolu	45	2,9111			
	Akdeniz	37	3,0000			
Profesyonel yeterlilik ve ehliyet	Doğu Anadolu	4	5,2500	1,732	6	0,112
	Güneydoğu Anadolu	38	3,8421			
	Karadeniz	10	3,4000			
	Ege	79	4,1772			
	Marmara	207	3,7488			
	İç Anadolu	45	3,8444			
	Akdeniz	37	3,9189			
Güvenilirlik ve sır saklama	Doğu Anadolu	4	3,7500	2,306	6	0,034*
	Güneydoğu Anadolu	38	3,6053			
	Karadeniz	10	4,4000			
	Ege	79	4,3418			
	Marmara	207	4,3430			
	İç Anadolu	45	4,2667			
	Akdeniz	37	4,0811			
Profesyonel davranış	Doğu Anadolu	4	5,2500	0,991	6	0,431
	Güneydoğu Anadolu	38	5,2105			
	Karadeniz	10	4,6000			
	Ege	79	5,2405			
	Marmara	207	5,4058			
	İç Anadolu	45	5,1333			
	Akdeniz	37	5,1351			

Tablo 15’te “H3: Denetim faaliyet bölgelerine göre YMM’lerin meslek ahlak İlkeleri algılamalarının önem sıralamaları arasında fark vardır.” Hipotezi test edilmiştir. Tablodaki veriler incelendiğinde, en çok denetim faaliyeti gerçekleştirdiği bölge Karadeniz Bölgesi, Ege Bölgesi, Marmara Bölgesi, İç Anadolu Bölgesi ve Akdeniz Bölgesi olan YMM’ler tablo 12 deki genel sıralamaya uymaktadır. Burada da doğruluk ve dürüstlük ilkesi birinci sırada yer almakta ve son sırada profesyonel davranış ilkesi gelmektedir. Doğu Anadolu bölgesinde ve Güneydoğu Anadolu Bölgesinde ilk üç sıra değişmemekte dördüncü sırada güvenilirlik ilkesi gelirken beşinci sırada profesyonel yeterlilik ilkesi gelmektedir. Test edilen hipotezde $p > 0,05$ olduğundan H_0 hipotezi kabul edilmiş ve H3 hipotezi red edilmiştir. Ayrıca tablodaki veriler ışığında tarafsızlık ilkesinde bölgeler arasında $p=0,004$ düzeyinde anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Levene test istatistiğinde tarafsızlık ilkesi için $p=0,200 > 0,05$ olduğundan varyansların eşit olduğu kabul edilmiştir ve LSD testi ile farklılıkların hangi bölgeler arasında olduğu tespit edilmiştir. $p= 0,01 < 0,05$ düzeyinde Ege Bölgesi ile Güneydoğu Anadolu bölgesinde denetim faaliyeti gerçekleştiren YMM’lerin tarafsızlık ilkesine verdikleri önem düzeyleri arasında anlamlı farklılıklar görülmüştür. Ayrıca yine $p= 0,014 < 0,05$ düzeyinde Güneydoğu Anadolu Bölgesi ile Marmara Bölgesi arasında ve $p= 0,017$ düzeyinde de Güney Doğu Anadolu Bölgesi ile İç Anadolu Bölgesi arasında tarafsızlık ilkesine verilen önem derecesi arasında anlamlı farklılıklar bulunmuştur. Tarafsızlık ilkesine verilen önemde Güney Doğu Anadolu Bölgesinde faaliyet gösteren denetçiler son sırada yer almıştır.

Güvenilirlik ve sır saklama ilkesinde de bölgelere göre $p= 0,034 < 0,05$ düzeyinde anlamlı farklılıklar tespit edilmiştir. Bu farklılıkların hangi bölgeler arasında olduğunu belirlemek için varyans homojenliğine bakılmış ve Levene test istatistiği $p= 0,043 > 0,05$ düzeyinde eşit olmayan varyanslar olduğu belirlenmiştir. Yapılan Tamhane testinde bölgeler arasında anlamlı farklılık bulunamamıştır.

Genel olarak tablodan çıkan sonuçlara bakıldığında ise bağımsızlık ilkesinde Ege Bölgesinde, Doğruluk ilkesinde Doğu Anadolu Bölgesinde, Tarafsızlık ilkesinde Doğu Anadolu ve Ege Bölgelerinde, Profesyonel yeterlilik ilkesinde Karadeniz Bölgesinde, Güvenilirlik ilkesinde Güney Doğu Anadolu Bölgesinde, Profesyonel

Davranışta Karadeniz bölgesinde faaliyetlerini yoğun olarak gerçekleştiren YMM'lerin önem sıralamaları birinci düzeydedir.

Çalışmanın C bölümünün ikinci sorusunda meslek ahlak ilkelerine ait kontrol soruları sorulmuş ve YMM'lerin düşünceleri belirlenmeye çalışılmıştır

Tablo 16: YMM'lerin Bağımsızlık İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. F=Frekans 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C.2. 1 Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin, denetim işlevinin her kademedeki faaliyetlerinde kesinlikle uygulanması gerekir.		C.2. 2 Denetim sürecinde bir varlıkla ilgili değerlendirme yaparken denetçi kişisel yargılarını kullanır.		C.2. 3 Ücretlerini düzenli ödeyen işletmelerin finansal tabloları sorunlu olsa da olumsuz görüş bildirmekten kaçınılması gerekir	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	337	80,2	58	13,8	30	7,1
Katılıyorum	57	13,6	141	33,6	19	4,5
Fikrim Yok	13	3,1	32	7,6	18	4,3
Katılmıyorum	1	,2	110	26,2	86	20,5
Kesinlikle Katılmıyorum	12	2,9	79	18,8	267	63,6
Ortalama	1,3190		3,0262		4,2881	
Standart Sapma	,79864		1,38066		1,19280	

Tablo 16 bağımsızlık ilkesi ile ilgili üç soruya verilen yanıtlardan oluşmaktadır. Bağımsızlık denetim mesleğinde çok önemli bir olgudur. Bu nedenle denetçinin görevi sırasında bağımsızlığını koruması tek başına yeterli değildir. Aynı zamanda denetçinin bağımsız davrandığına ilgili çıkar gruplarının inanıp ona güven getirmesi gerekmektedir. Toplumdaki denetçinin rolü mali tabloların gerçeği adaletli ve doğru bir şekilde yansıttığını onaylamasıdır. Denetim ile ilişkili çıkar grupları denetçi bağımsızlığında şüpheye düşerlerse finansal tabloların kredibilitesi azalır ve güvenilirliği zedelenir.

Bağımsızlık ilkesinin uygulanması çok geneldir. Bu nedenle uygulamada bağımsızlığı ortadan kaldıran durumlarla ilgili yorumlamalar getirilmesi zorunludur. Bu yorumlamalar temelde denetçilere iki grupta yasaklamalar getirmektedir. Birincisi, müşteri işletme ile belirli finansal ilişkiler içinde bulunmama; denetlediği müşteri işletmenin sermayesine doğrudan iştiraklerinin bulunmaması ve hisse senetlerine yatırım yapmamasıdır. İkincisi ise, kamuoyunun denetçiyi müşteri işletmenin bir çalışanı şeklinde yorumlayabileceği ilişkilerden kaçınması; danışmanlık ve muhasebe hizmetleri, iç denetim fonksiyonu hizmeti, hukuki

danışmanlık ve diğer uzmanlık hizmetleri verilmesi, tahkim ve bilirkişilik yapması, aracılık veya yatırım danışmanlığı yapması gibi hizmetler (Güredin, 2010: 117-119).

Denetçi gerçekten bağımsız değilse denetçilerin doğruları raporlamama yönünde teşvik edilmeleri veya kendisinin bu doğrultuda eğilimi olabilmektedir. Uygulamada işletme yöneticileri hem denetçileri atamakta hem de ücretin boyutunu belirlemektedir. Denetçinin doğruyu raporlaması hususunda bir teşvik veya eğilim olmasa bile; eğer doğruyu raporlarsa; denetim işini kaybetme olasılığı veya gelirlerinde düşme olasılığı söz konusu olabilecektir. Ayrıca, zaman içerisinde denetçi ve denetlenen yöneticiler arasında oluşan samimi ilişkiler nedeni ile denetçide işletmeye karşı sadakat duygusu oluşmuş olabilir bağımsızlık olgusu zedelenabilir.

Bağımsızlık ilkesi çalışmada YMM'ler tarafından meslek ahlak ilkeleri içerisinde önem derecesine göre ikinci sırada yer almıştır. Tablodaki birinci sorunun C2.1 "Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin, denetim işlevinin her kademedeki faaliyetlerinde kesinlikle uygulanması gerekir" ortalaması, 1,3190 ile kesinlikle katılıyorum'a yakın ve olumlu yönde olduğu, standart sapmasının da düşük olduğu (0,79864) görülmüştür. Standart sapmanın düşük olması verilen yanıtların bir birine yakın olduğunu yanıtlar arasında çok fazla değişkenliğin olmadığını göstermiştir. Yapılan frekans analizleri sonucunda YMM'lerin % 80,2 si kesinlikle katılıyorum ve % 13, 2 si katılıyorum yanıtlarıyla denetim işlevinin her kademesindeki faaliyetlerde mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin var olması gerektiğini belirtmişlerdir. Denetçinin kişisel yargılarını kullanması konusunda YMM'lerin C2.2 "Denetim sürecinde bir varlıkla ilgili değerlendirme yaparken denetçi kişisel yargılarını kullanır" yargısına verdiği yanıtların ortalamasının ise 3,0262 şeklinde olduğu görülmektedir. İkinci sorudaki bu ortalama buradaki yargının fikrim yok şeklinde gerçekleştiğini göstermektedir. Son soruda ise C2.3 "Ücretlerini düzenli ödeyen işletmelerin finansal tabloları sorunlu olsa da olumsuz görüş bildirmekten kaçınılması gerekir" yargısına verilen yanıtların ortalamasının 4,2881 katılmıyorum şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Bu sonuç önceki çalışmalarda elde edilen ücretlerin bağımsızlık ilkesini olumsuz etkilediği kanaatinin tersi şeklinde gerçekleşmiştir. YMM'lerin bağımsızlıklarının ücretle olumsuz yönde etkilenmediği ve dürüstlük ilkesi gereği olumsuz görüş bildirilmesi gerektiğini ifade ettikleri tespit edilmiştir.

Denetçi bağımsızlığı uluslar arası literatür de önemli bir kavram haline gelmiştir. Yapılan bazı çalışmalar aşağıdaki gibidir.

Simunic (1984:679-702) denetçilerin müşterilerine verdiği yönetim danışmanlık hizmeti gibi denetim dışı hizmetlerin yoğun tartışmalara neden olduğunu ve çıkar çatışmalarının doğacağı endişesini beraberinde getireceğini belirtmiştir. Simunic ampirik çalışmasında denetçisinden denetim hizmeti yanında yönetim danışmanlık hizmeti alan müşterinin yönetim danışmanlık hizmeti almayan müşteriden daha fazla denetim ücreti ödediğini belirlemiştir. Geliştirdiği modelde hizmetler arasında yayılan faydalı bilgi akışının ücret artışına neden olduğunu ve bu uygulamanın denetim firmasının verdiği hizmetler arasındaki fiziksel bilgi maliyetlerini düşüreceğinden, işletmenin ortak maliyetlerden tasarruf edeceğini ifade etmiştir. Ancak denetim firmasının müşterisine yönelik bu tür hizmetlerinin denetçi güvenilirliğini yok edebileceğini ortaya çıkarmıştır.

Stevenson (2002:155) çalışmasında İngiltere, Fransa ve İtalya'daki bağımsız denetim uygulamalarındaki bağımsızlık kavramını etik kılavuzlar ile yasal ve profesyonel düzenlemeleri karşılaştırarak aydınlatmayı ve Avrupa Komisyonu raporu ile çelişen kısımlarını kültür ve muhasebe denetiminin tarihsel gelişimi sürecinde değerlendirmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçları Fransa ve İtalya'da denetçi bağımsızlığı ile ilgili alınan pozisyonların İngiltere'den oldukça farklı olduğunu ortaya koymuştur. Bu farklılıkların nedenleri davranış ve algı farklılıkları olarak belirlenmiştir. İtalya ve Fransa'nın denetçi bağımsızlığı ile ilgili önemli yasal ve mesleki değişimleri gerçekleştirerek İngiltere'nin çizgisini yakalaması ve böylece Avrupa Denetim Uygulamalarında bir uyumun yakalanması tavsiye edilmiştir.

Jun Lin (2004: 167) çalışmasında bağımsızlık ve denetçi sorumluluğunun bağımsız denetim fonksiyonu altında yatan en önemli sorunlar olduğunu ve denetim standartlarının ve uygulamalarının gelişiminde önemli etkiye sahip olduğunu ifade etmiştir. Juan Lin çalışmasında, Çin Halk Cumhuriyetindeki denetim yararlanıcıları ve uygulayıcıları perspektifinde denetçi sorumluluğu ve bağımsızlığını ölçmeye çalışmıştır. Çalışma sonuçları denetim faydalanıcıları ve denetçilerin bağımsız denetimin rolünü ve faydalarını pozitif olarak algıladıkları ve Çin'de bağımsız denetime olan talebin sürekli arttığını göstermiştir. Ayrıca denetçi bağımsızlığının desteklendiği ve bu konuda devlet kontrollerinin azaltılarak bağımsızlığın

geliştirilmesi için mesleğin kendi düzenlemelerini gerçekleştirmesine olanak tanınması gerektiğini belirtmiştir.

Beaulieu ve Reinstein (2010:353) çalışmalarında küçük muhasebe firmalarının denetçilerinin büyük muhasebe firmaları denetçilerinden, müşteri-denetçi ilişkisi çerçevesinde denetim dışı hizmetlerin denetçi bağımsızlığını daha çok etkileyeceği inancına sahip olduklarını ifade etmişlerdir.

Türk ve Sağlar (2008:) SPK listesinde yer alan denetim firmalarına yönelik olarak bir araştırma yapmış ve araştırmada meslek üyelerinin ve denetim kuruluşlarının ahlaki problemleri algılama ve ahlaki davranış niyetlerini tespit etmeyi amaçlamıştır. Çalışma sonuçlarına göre denetim firmaları ahlaki ikilemlerle karşılaştıklarında büyük çoğunluk olarak ahlaki sorunları algılamakta ve ahlaki davranış niyetiyle hareket etmektedir.

Dönmez (2010:145), çalışmasında denetçi bağımsızlığını sağlamada önemli unsurlardan biri olarak görülen denetçi rotasyonu konusunu incelemiştir. Çalışmada denetçi rotasyonuna ilişkin olarak Amerika Birleşik Devletleri (ABD), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC- International Federation of Accountants), Avrupa Birliği (AB) ve Türkiye’de yapılan düzenlemeler ayrıntılı bir şekilde incelenmiştir. Düzenlemelerin incelenmesi sonucu yapılan karşılaştırmalarda ABD ve Türkiye’de yapılan düzenlemelerde rotasyonun zorunlu hale getirildiği, IFAC ve AB düzenlemelerinde ise bir zorunluluk olmadığı görülmüştür.

Dart (2011:173) çalışmasında denetçi müşteri ilişkilerinde denetçi bağımsızlığına zarar veren üç potansiyel göstergelyi ölçmeyi amaçlamıştır, bunlar; denetim ya da denetim dışı hizmetlere katılabilme koşulları, bir denetim şirketinin müşteri üzerine ekonomik bağımsızlığı ve denetçi ile müşteri arasındaki uzun dönemli ilişkidir. Bu göstergeler büyük ölçekli firmaların çöküşünden ve yaşanan skandallardan sonra oluşturulmuş genel göstergelerdir. Araştırma sonuçları İngiltere’deki yatırımcıların ekonomik bağımlılık ve denetim dışı hizmetlerin uzun dönemde denetçi-müşteri ilişkilerinde büyük oranda tehdit oluşturduğunu ve denetçi bağımsızlığını tehlikeye soktuğunu düşündüklerini göstermiştir.

Tablo 17: YMM’lerin Doğruluk ve Dürüstlük İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C.2. 4 Meslek ahlakı ve karlılık birlikte yürümez.		C.2. 5 Denetim faaliyeti sırasında söz konusu işletmenin belgelerinin kayıt ortamında ve belgelerin aslı üzerinde denetlenmesi gerekir.		C.2. 6 Yaşadığım bölgedeki işletmelerin ekonomik durumlarının kötü olması denetim faaliyetinde esnek olmayı gerektirmektedir.	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	90	21,4	260	61,9	27	6,4
Katılıyorum	70	16,7	116	27,6	57	13,6
Fikrim Yok	30	7,1	14	3,3	33	7,9
Katılmıyorum	114	27,1	13	3,1	180	42,9
Kesinlikle Katılmıyorum	116	27,6	17	4,0	123	29,3
Ortalama	3,2286		1,5976		3,7500	
Standart Sapma	1,53407		,99040		1,19740	

Doğruluk ve Dürüstlük ilkesi çalışmamızda önem sıralamasında YMM’lerin birinci derecede önem vermiş olduğu ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Meslek hizmeti sunarken denetçiler dürüst olmalı bilerek durumu olduğundan farklı göstermemelidir. Tablo 17 incelendiğinde dürüstlük ilkesi ile ilgili meslek ahlakı ile karlılığın birlikte yürüyemeyeceği yargısının YMM’ler tarafından onaylanmadığı görülmektedir. Bu yargının ortalaması 3,2286 ve standart sapması 1,53407 olarak bulunmuştur. Ortalamanın fikrim yok seçeneğinden katılmıyorum seçeneğine doğru olduğu görülmektedir. Bu yargı ile ilgili frekans analizinde meslek mensuplarının % 38,1’inin katılıyorum ve % 54,7’ sinin katılmıyorum şeklinde yanıt verdiği görülmüştür. Bu nedenle karlılıkla meslek ahlakının birlikte olmayacağı düşüncesine sahip olan meslek mensuplarının azımsanmayacak sayıda olduğu göz önüne alınmalıdır. Doğruluk ve dürüstlük ile ilgili ikinci yargı C.2.5 “Denetim faaliyeti sırasında söz konusu işletmenin belgelerinin kayıt ortamında ve belgelerin aslı üzerinde denetlenmesi gerekir. “ şeklinde ifade edilmiştir. Kanıt toplama denetim sürecinin çok önemli adımlarından biridir. Denetçi bu noktada gerekli mesleki özen ve deneyimle yeterli sayıda ve denetimin amacına uygun kanıtlar toplamak durumundadır. Çalışma sırasındaki görüşmeler neticesinde ve önceki bazı çalışmaların incelenmesi sırasında bazı denetim kanıtlarının müşteri işletmeden faks veya mektup yoluyla elde edildiğine dair YMM’ler tarafından görüşler belirtilmiştir. Ancak çalışmaya katılan YMM’lerin işletme belgelerinin kayıt ortamında ve belgelerin aslı üzerinde yapılması gerektiğini düşündükleri bu ifadeye verdikleri yanıtlardan görülmektedir. C.2. 5’in ortalamasının 1,5976 olarak kesinlikle

katılıyorum ve katılmıyorum arasında bir yargı ifade ettiği görülmektedir. YMM'ler bu soruya % 89,5 oranında olumlu yönde yanıt vererek belgelerin yerinde ve aslı üzerinde denetiminin yapılması gerektiğini ifade etmiştir. Son soruda ise C2.6 “Yaşadığım bölgedeki işletmelerin ekonomik durumlarının kötü olması denetim faaliyetinde esnek olmayı gerektirmektedir” yargısına verilen yanıtlarda YMM'lerin bölgesel farklılıklardan etkilenmediği ve denetimde dürüstlük ilkesi gereği verecekleri raporun ilgili gruplar tarafından güvenilir olarak değerlendirileceğinden dolayı esnek olunmaması ve gerçeğin olduğu gibi yansıtılması gerektiğini 3,750 ortalama ile % 72,2 katılmıyorum şeklinde bir ifade ile belirtmişlerdir.

Tablo 18: YMM'lerin Tarafsızlık İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C2.7 Bir şirketin denetimini yaparken şirket yetkililerinin sözlü ifadelerine oldukça itibar edilir.		C2.8 Denetim faaliyeti sırasında yeterli ve kaliteli denetim kanıtı toplanması gerekir.		C2.9 Kamuoyunda kötü üne sahip bir şirketin denetiminde ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunulmaması gerekir.		C2.10 Denetçi çıkar çatışmalarından etkilenmeden denetim faaliyetini gerçekleştirmelidir.	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	20	4,8	300	71,4	120	28,6	295	70,2
Katılıyorum	76	18,1	85	20,2	183	43,6	97	23,1
Fikrim Yok	35	8,3	14	3,3	33	7,9	11	2,6
Katılmıyorum	217	51,7	8	1,9	59	14,0	2	,5
Kesinlikle Katılmıyorum	72	17,1	13	3,1	25	6,0	15	3,6
Ortalama	3,5833		1,4500		2,2524		1,4405	
Standart Sapma	1,1197		,89543		1,18387		,87051	

Tarafsızlık ilkesi YMM'lerin meslek ahlak ilkeleri önem sıralamasında üçüncü sırada yer almıştır. Tarafsızlık ilkesine yönelik soruların ortalamaları ve standart sapmaları tablo 18 de görülmektedir. Tarafsızlık, yanlı veya önyargılı davranarak; üçüncü kişilerin haksız ve uygunsuz biçimde yaptıkları baskıların meslek mensuplarının meslekî kararlarını etkilememesi veya engellememesi olarak tanımlanmıştır. Bu nedenle denetçi denetim faaliyetinde tarafsız ve ön yargısız olmalıdır. Tabloda bir şirketin denetimini yaparken şirket yetkililerinin sözlerine oldukça itibar edilir şeklinde yer alan C2.7 yargısına verilen yanıtların ortalaması 3,5833'tür ve katılmıyorum yönündedir. Bu ifadenin frekans analizinde YMM'lerin % 22,9'unun yetkililerin sözlü ifadelerinin yeterli olabileceği ve itibar edilebileceğini

düşündükleri, % 68,8'lik büyük kısmının ise sadece sözlü ifadeye itibar edilmemesi gerektiğini düşündükleri görülmüştür. Yine YMM'lerin tarafsızlıkla ilgili çıkar çatışmalarından etkilenmeden yeterli ve kaliteli denetim kanıtı toplanması gerektiğini düşündükleri C2.8 ifadesinin ortalama değerinden anlaşılmaktadır. Bu ifadenin ortalama değeri 1,4500 ve standart sapması 0,89543 olarak kesinlikle katılıyorum yönünde oluşmuştur. Denetçiler tarafsızlık ilkesi gereği hiçbir işletmeye karşı ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunmamalıdır. Ancak kamuoyunda kötü üne sahip bir şirketin denetiminde denetçi her zamanki denetim faaliyetlerinden daha dikkatli ve özenli olmak zorundadır. Bu düşünceyle ilgili ifadeye YMM'lerin kötü üne sahip bir şirket hakkında ön yargılı olmamak gerektiğine dair ifadeleri kesinlikle katılıyorum şeklindedir. Ancak YMM'lerin % 20'sinin kötü üne sahip şirketlerin denetiminde ön yargılı olabileceklerini belirttikleri görülmektedir. Denetim faaliyeti denetçinin nesnel yargısına göre şekillenen bir faaliyettir ve denetçinin bu yargısını sahip olduğu değerler önemli oranda etkilemektedir. Denetçi bu yargısını kullanırken kendi çıkarlarını, toplumun çıkarlarını, devletin çıkarlarını, denetim şirketinin çıkarlarını ve müşteri işletmenin çıkarlarını göz önünde bulundurabilir. Denetçi meslek ahlak ilkelerine göre bu çıkar çatışmalarından etkilenmeden doğru ve güvenilir bilgi sunmalıdır. Eğer bu çıkar çatışmalarından etkilenirse sunacağı bilginin güvenilirliği zedelenmiş olacaktır. Tablo 18'in son yargısı C2.10'da "meslek mensuplarının çıkar çatışmasından etkilenmeden denetim faaliyetini gerçekleştirmesi gerekir" ifadesine verilen yanıtların ortalamasının 1,4405 kesinlikle katılıyorum'a yakın bir ifadeye denk geldiği görülmüştür.

Tablo 19:YMM'lerin Gizlilik İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C.2.11 Denetlenen işletmenin finansal bilgilerinin diğer denetçilerle paylaşılıp fikir alışverişinde bulunulmasında bir sakınca yoktur.		C.2.12 Denetçi, müşteri işletmenin ticari bilgilerini denetim şirketi veya üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır.		C.2.13 Denetim faaliyeti sırasında ulaştığım görüşlerimi diğer denetçilere teyit ettiririm.	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	64	15,2	230	54,8	44	10,5
Katılıyorum	112	26,7	110	26,2	143	34,0
Fikrim Yok	27	6,4	18	4,3	51	12,1
Katılmıyorum	126	30,0	36	8,6	122	29,0
Kesinlikle Katılmıyorum	91	21,7	26	6,2	60	14,3
Ortalama	3,1619		1,8524		3,0262	
Standart Sapma	1,42178		1,21334		1,27460	

Gizlilik meslek mensubunun denetim faaliyeti süresince elde ettiği müşteri işletmeye ait bilgileri kendi çıkarına veya üçüncü kişilerin çıkarına kullanmamasıdır. Rekabetin çok yoğun olduğu günümüz ekonomilerinde denetlenen işletmeye ait açıklanmaması gereken bilgilerin önemi de artmaktadır. Bu nedenle denetçi sır saklama ilkesine uymak zorundadır. Çalışma sırasında denetçilerle yapılan görüşmelerde denetçinin denetim faaliyeti ile ilgili kendi denetim şirketi ile ve o şirkette yer alan denetçilerle bilgi paylaşımında bulunabildiği bunun uygulamada herhangi bir yasal sınırlılığın olmadığı ifade edilmiştir. Ancak kendi şirketlerinin dışındaki başka denetçilerle bilgi paylaşımının gizlilik ilkesine uymayacağını belirtmişlerdir. Bu kapsamda Tablo 19 da meslek mensupları finansal tablolardaki bilgilerin diğer denetçilerle paylaşılmasının sakıncalı olduğunu ve paylaşılması gerektiğini % 81’lik bir oranla belirtmiştir. YMM’lerin denetim sonucunda ulaştığım görüşlerimi diğer denetçilere teyit ettiririm ifadesine % 44,5’ i katılıyorum, % 43,3’ü katılmıyorum şeklinde yanıt verdiği görülmüştür.

Tablo 20: YMM’lerin Mesleki Yeterlilik ve Özen İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C.2.14 Denetim mesleğinin gerektirdiği bilgi ve birikime sahip olmayan denetçi, bu durumdan rahatsızlık duyar ve mesleki tatmin düzeyi azalır		C.2.15 Denetim sürecinde önemsiz sayılan ayrıntılara önem verir dikkatli davranırım.		C.2.16 Büyük işletmelerin mali tablolarında yer alan bilgilerin kesinlikle doğru olduğuna inanırım	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	189	45,0	92	21,9	16	3,8
Katılıyorum	153	36,4	166	39,5	29	6,9
Fikrim Yok	31	7,4	35	8,3	40	9,5
Katılmıyorum	23	5,5	94	22,4	201	47,9
Kesinlikle Katılmıyorum	24	5,7	33	7,9	134	31,9
Ortalama	1,9048		2,5476		3,9714	
Standart Sapma	1,11850		1,26835		1,01734	

Meslek mensupları denetim faaliyetini yerine getirirken gerekli teknik bilgiye sahip olmalı ve mesleki deneyimi ile birlikte denetim faaliyetinin öneminden kaynaklanan özeni de göstermelidir. YMM’ler mesleğin gerektirdiği bilgi ve birikime sahip olmayan denetçilerin bu durumdan kaynaklanan sorunlarla karşılaşabileceğini ve mesleki tatmin düzeyinin azalacağını düşünmektedir. Bu konuda verilen yargıya YMM’lerin verdiği yanıtların ortalama değeri 1,9048 olarak

katılıyorum ifadesine çok yakın bir değer olmuştur. YMM'lerin % 81,4'ü denetim mesleğine ait bilgi ve birikimin bağımsız denetçilerde olması gerektiğini aksi takdirde denetçinin tatmin düzeyinin azalacağı ve denetçinin bu durumdan rahatsızlık duyacağını ifade etmiştir. Mesleki özen denetim sürecinde her ayrıntının önemlilik ilkesi gereği ele alınması gerekliliğini ifade eder. Bu nedenle denetçi her ayrıntının önemli olduğu varsayımıyla hareket eder. Nitekim çalışmaya katılan meslek mensuplarının önemsiz sayılabilecek ayrıntılara da önem verdikleri ifadenin ortalama değerinden anlaşılmaktadır. YMM'lerin % 61,4 'ünün ayrıntıların önemli olduğunu düşündükleri görülmüştür.

Tablo 21: YMM'lerin Profesyonel Davranış İlkesi İle İlgili Düşünceleri

C.2 Yandaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1= Kesinlikle Katılıyorum 5= Kesinlikle Katılmıyorum	C.2.17 Denetçi, denetim ve tasdik görevini yasal ve yönetmelikler çerçevesinde yerine getirmelidir.		C.2.18 Denetçilerin müşteriler ile ilişkileri yasalara belirlenmelidir.		C.2.19 Denetçi, müşteri ile olan sosyal ve ekonomik ilişkilerini dikkate almadan, işinin gerektirdiği en iyi hizmeti vermelidir.	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	279	66,4	144	34,3	248	59,0
Katılıyorum	101	24,0	170	40,5	131	31,2
Fikrim Yok	16	3,8	41	9,8	15	3,6
Katılmıyorum	8	1,9	53	12,6	14	3,3
Kesinlikle Katılmıyorum	16	3,8	12	2,9	12	2,9
Ortalama	1,5262		2,0929		1,5976	
Standart Sapma	,94820		1,09390		,92563	

Profesyonel davranış meslek mensuplarının yasalara uyması ve meslek itibarını zedeleyecek davranışlardan kaçınması olarak ifade edilebilir. Bu kapsamda çalışmaya katılan YMM'lerin, denetçinin denetim faaliyetlerinin yasalara uygun çıkar ve menfaat çatışmalarından uzak ve müşteri ilişkilerinin dahi yasalara tayin edilmesi gerektiği yönünde görüş belirttikleri görülmüştür. C2.17 ifadesinin ortalaması 1,5262 olarak kesinlikle katılıyorum yönünde olmuştur. Ancak denetim faaliyetinde denetçinin öznel yargısının sürecin her aşamasında kullanıldığı ve tamamen kurallara dayalı bir sürecin olmadığı dikkate alınmalıdır. Denetçi müşteri ilişkisi denetim faaliyetinde önem arz eden bir ilişkidir. Bu ilişkinin tamamının yasalara kontrol edilmesi imkansızdır. Ancak yapılan çalışmalarda bu ilişkinin boyutunun özellikle denetçi bağımsızlığını etkileyebildiği ortaya çıkmıştır.

Muhasebe ve denetimde meslek ahlakı ile ilgili birçok çalışma yapılmıştır. Akbulut (1999) ülkemizde faaliyette bulunan muhasebecilerin meslek ahlakı konusundaki yaklaşımlarını belirlemeyi amaçladığı çalışmasında cinsiyet ile sosyal sorumluluk ilkesi ve bağımsızlık ilkesi arasında anlamlı farklar olduğunu belirlemiştir. Ayrıca yaş değişkeni ve eğitim durumunun mesleki özeni arttırdığını tespit etmişlerdir.

Türk ve Sağlar (2008:217), çalışmalarında, SPK listesinde yer alan denetim firmalarına yönelik olarak bir araştırma yapmış ve araştırmada meslek üyelerinin ve denetim kuruluşlarının ahlaki problemleri algılama ve ahlaki davranış niyetlerinin tespitini amaçlamışlardır. Çalışma sonuçlarına göre denetim firmaları ahlaki ikilemlerle karşılaştıklarında büyük çoğunluk olarak ahlaki sorunları algılamakta ve ahlaki davranış niyetiyle hareket etmektedir. Bu çalışmada müşteri işletmelerden gelen bazı taleplerin meslek ahlakını olumsuz etkilediğini tespit etmişlerdir. Çalışmada müşterilerin çıkar çatışması, vergi rakamlarında değişiklik inceleme sırasında bazı durumların göz ardı edilmesi ve manüplasyon yapılması talepleri olduğu tespit edilmiştir.

Tükenmez ve Kutay (2005: :155-162) muhasebe meslek mensuplarının ahlaki karar alma biçimlerini belirlemeyi amaçladıkları çalışmalarında, ahlaki adalet, görecelik ve sözleşme boyutlarının katılımcıların davranış niyetlerinin farklılığının önemli bir kısmını açıkladığını belirlemiştir. Ayrıca bulunan diğer sonuçlarda, Türk toplumunun ahlaki ilkelere duyarsız bir toplum olduğu ve muhasebeci müşteri ilişkisinin toplumdaki ahlaki yozlaşmayı yansıttasının beklendiği şeklindedir.

Özbirecikli ve Ural (2006:102), muhasebe mesleğinde karşılaşılan etik dışı davranışların saptanması amacıyla muhasebe dalındaki akademisyenler, muhasebeciler, bağımsız denetçiler ve vergi denetçileri üzerine yaptıkları çalışmalarında, en çok ihlal edilen etik değerlerin dürüstlük, güvenilirlik ve tarafsızlık olduğunu belirlemiştir. Taraflar arasında ortaya çıkan etik dışı davranışlarda, belgelerin düzenlenmesi ve muhasebe kayıtları aşamasında mükelleflerin etik dışı davranışlarının ağırlıkta olduğunu saptamışlar.

Dinç ve Kaya (2006:139) çalışmalarında meslek ahlak kriterlerinin muhasebecilerin başarılarını değerlendirmede bir kriter olarak kullanıldığını ve muhasebe hizmeti satın alanların söz konusu meslek ahlak kurallarına uyum

açısından meslek mensuplarını nasıl algıladıklarını tespit etmeye çalışmıştır. Araştırma sonucunda hizmet alıcılarının meslek ahlak kurallarına uyma açısından muhasebe meslek mensupları hakkında genelde olumlu kanaat taşıdıkları görülmüştür.

Bilen (2008: 39) çalışmasında, Doğu Anadolu Bölgesindeki muhasebe meslek mensuplarının mesleki etik kurallarına bakışlarının önem derecesini belirlemeyi amaçlamıştır. Meslek mensuplarından bu etik ilkelerin önemli olduğunu düşünenlerin kümülatif toplamı tarafsızlık %91, gizlilik %93, güvenilirlik %94, sorumluluk % 95, dürüstlük %91, deneyim %87 ve mesleki bilgi %90 olarak belirlemiştir.

Özkan ve Hacıhasanoğlu (2012: 37) çalışmalarında, muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile etik karar verme davranışları arasında ilişkileri araştırmıştır. Bu kapsamda Yozgat ilinde bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarına anket uygulanmıştır. Araştırmadan elde edilen sonuçlara göre meslek mensuplarının kişilik özellikleri ile bazı etik karar verme davranışları arasında zayıf düzeyde bir ilişki tespit edilirken; bazı etik karar verme davranışları arasında ise ilişki tespit edilememiştir.

Tablo 22: Değer Hükümleri ile Meslek Ahlak İlkeleri Arasındaki Koralesyon Matrisi

	Bağımsızlık	Doğruluk ve Dürüstlük	Tarafsızlık	Profesyonel Yeterlilik ve Ehliyet	Güvenilirlik ve sır Saklama	Profesyonel davranış
Ahlaki değerler	-,073	,077	-,041	,033	,033	-,017
Siyasi değerler	,170** ,000	,047	,033	-,096* ,049	-,094	-,082
Sosyal değerler	,049	-,029	,100* ,041	-,089	-,006	-,020
Estetik değerler	-,039	,084	-,018	,041	,053	-,113* ,021
Teorik-ilmi değerler	,008	-,033	-,017	,083	-,124* ,011	,065
Ekonomik değerler	,019	-,160** ,001	,014	,019	-,006	,103* ,035
Dini değerler	-,040	-,038	-,013	-,030	,110* ,024	,024

*p<0,05 **p<0,01

Bu bölümde çalışmamızın temel değişkeni olan değer hükümlerinin meslek ahlak ilkeleri ile ilişkisi incelenmiştir. Tablo 22 incelendiğinde, siyasi değerler ile bağımsızlık ilkesi arasında p<0,01 düzeyinde anlamlı Pearson Correlation (r) = ,170

'lik pozitif yönlü düşük bir ilişki olduğu ve siyasi değerlerle Profesyonel Yeterlilik ve Ehliyet ilkesi arasında $p<0,05$ düzeyinde anlamlı $r = -0,96$ 'lık negatif yönlü düşük bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Siyasi değerler güce ve otoriteye önem veren değer tiplerini oluşturmaktadır. YMM'lerin siyasi değerleri arttıkça bağımsızlığının da arttığı siyasi baskılardan etkilenmediği gözlemlenmiştir.

Sosyal değerler ile tarafsızlık ilkesi arasında $p<0,05$ düzeyinde anlamlı $r = ,10$ 'luk pozitif yönlü bir ilişki vardır. Sosyal değerler arttıkça toplumun menfaatlerinin önemsenmesi yönünde davranışların sergilendiği, her hangi bir çıkar grubunun çıkarlarının korunmadığı tamamen tarafsız bir değerlendirilmenin yapıldığı görülmektedir.

Ekonomik değerler ile doğruluk ve dürüstlük ilkesi arasında $p<0,01$ düzeyinde anlamlı $r = -,160$ 'lık negatif yönlü düşük bir ilişki vardır. Ekonomik değerler arttıkça doğruluktan sapmaların arttığı görülmektedir. Ayrıca ekonomik değerler ile profesyonel davranış $p<0,05$ düzeyinde anlamlı $r = ,103$ 'lük pozitif düşük bir ilişki görülmektedir. Ekonomik değerleri tatmin olmuş denetçilerin daha profesyonel davranışlar sergileyebildikleri düşünülmektedir.

Tablo da son olarak dini değerler ile güvenilirlik ve sır saklama ilkesi arasında $p<0,05$ düzeyinde anlamlı $r = ,110$ 'luk pozitif düşük bir ilişki görülmektedir. Dini değerlerin yüksek olduğu YMM'lerde güvenilirlik ve sır saklama ilkesine uyumun arttığı gözlemlenmektedir. Ayrıca teorik ve ilmi değerler ile güvenilirlik ve sır saklama ilkesi arasında ve estetik değerler ile profesyonel davranış ilkesi arasında düşük negatif ilişkiler olduğu gözlemlenmiştir.

4.6. Değer Hükümlerinin YMM'lerin Denetim Sürecindeki Tutum ve Davranışlarına Etkisi

D grubundaki sorularla özgün bir ölçek oluşturulmuştur. Bu ölçeğin güvenilirlik derecesi Cronbach's Alpha 0.601 olarak bulunmuştur. Bu değer bu alanda yapılan çalışmalar için ve özgün olarak oluşturulan ölçekler için güvenilir olarak kabul edilmektedir. Cronbach's Alpha 0 ile 1 arasında değişim gösterir ve $0,60 \leq \alpha \leq 0,70$ ise ölçek yeterli güvenilir düzeyine sahiptir ve toplum taramalarında kullanılabilir (Özdamar, 2011: 604). Ayrıca D grubu sorularının Skewness ve Kurtosis değerlerinin -2,+2 aralığında olduğu ve normal dağılım gösterdiği belirlenmiştir.

Tablo 23: D1 Grubu Davranışların Analizi

D1. Denetçi denetim yaparken ve denetim raporunu düzenlerken aşağıdaki çıkar gruplarının hangisinin çıkarlarına öncelik verir? 1=kesinlikle katılıyorum 5=kesinlikle katılmıyorum F= Frekans %=Yüzde	D1.1 İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır.		D1.2 Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır.		D1.3 Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.		D1.4 Denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.		D1.5 Kamunun çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.	
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	36	8,6	47	11,2	68	16,2	17	4,0	181	43,1
Katılıyorum	58	13,8	113	26,9	133	31,7	32	7,6	156	37,1
Fikrim Yok	50	11,9	65	15,5	57	13,6	60	14,3	36	8,6
Katılmıyorum	163	38,8	130	31,0	116	27,6	165	39,3	33	7,9
Kesinlikle Katılmıyorum	113	26,9	65	15,5	46	11,0	146	34,8	14	3,3
Ortalama	3,6167		3,1262		2,8548		3,9310		1,9119	
Standart Sapma	1,25248		1,27797		1,28897		1,07588		1,06107	

Denetim faaliyeti özü itibari ile firmaların finansal tablolarda sunduğu bilgilerin doğru olduğu güvencesini topluma ve ilgili çıkar gruplarına vermeyi amaçlayan bir faaliyettir. Tablo 23'te D1 "Denetçi denetim yaparken ve denetim raporunu düzenlerken aşağıdaki çıkar gruplarının hangisinin çıkarlarına öncelik verir?" sorusuna yanıt aranmıştır. Bu davranış tüm denetim sürecindeki faaliyetlerle ilgili olduğu gibi en çok raporlama aşaması ile ilgilidir. Raporlama aşaması denetimin tamamlandığı ve nihai yargının görüş olarak sunulduğu aşamadır. Tablo incelendiğinde D1.1 "İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır"

yargısına YMM'lerin verdiği cevapların ortalaması 3,6167 olarak 4'e yakın ve kararsızlık ifadesinden katılmıyorum ifadesine doğru olumsuz yönde bir yargı olduğu görölmektedir. YMM'lerin % 38,8'i katılmıyorum, % 26,9'u kesinlikle katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Ancak bu yargıya YMM'lerin yaklaşık % 22,4'ünün işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarının ön planda tutulması gerektiği yönünde yanıt verdikleri görölmüştür. Bu durumda olan YMM'lerin raporlama aşamasında tarafsızlık ilkesine uygun davranmadıkları söylenebilir. D1.2. "Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır" yargısının ortalaması 3,1262 olduğu ve yine kararsızlık ifadesinden katılmıyorum ifadesine doğru olumsuz yönde gerçekteştiği görölmektedir. YMM'lerin % 46,5'i katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum yanıtı verirken % 38,1'i katılıyorum ve kesinlikle katılıyorum ve % 15,5'i de fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir. Kredi ve borç verenlerin çıkarlarının ön planda tutulması gerektiğini düşünen YMM'lerin sayısının işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarının ön planda tutulması gerektiğini düşünenlerden fazla olduğu görölmektedir. D1.3 "Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır" yargısının ortalaması 2,8548 ile kararsızlık ifadesinden katılıyorum ifadesine doğru olumlu yönde gelişmiştir. Denetçilerin % 47,9'u devletin çıkarlarının ön planda tutulması gerektiğini ifade ederken, % 38,6'sı bu durumu onaylamamaktadır. D1.4 "Denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır." Yargısının ortalama değeri 3,9310'ile katılmıyorum yönünde verilen en yüksek değer olmuştur. Meslek mensupları denetim yaparken ve denetim raporu düzenlerken denetçinin veya denetim şirketinin çıkarlarının en önde gelmesine karşı olduklarını belirtmişlerdir. Meslek mensuplarının % 74,1'i bu yargıya katılmamakta sadece % 11,6'sının bu yargıya katıldığı görölmektedir. D1.5 "Kamunun çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır." yargısının ortalaması 1,9119 ile olumlu yönde gerçekteşen en yüksek ortalama değildir. Bu yargıya YMM'lerin % 43,1'i kesinlikle katılıyorum % 37,1'i katılıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Ayrıca meslek mensuplarını % 11,2'si kamunun çıkarlarının öncelikli olması gerektiğine katılmadıklarını ifade etmiştir. D1 grubu soruların standart sapmalarının yüksek olması YMM'lerin sorulara çok değişken yanıtlar verdiğini göstermiştir. Ayrıca YMM'lerin D1 grubunda denetimden çıkar sağlayacak ilgili gruplar içerisinde kamunun çıkarlarının en önde gelmesi gerektiğini düşündükleri görölmüştür.

Tablo 24: Değer Hükümleri ile D1 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D1.1	D1.2	D1.3	D1.4	D1.5
Ahlaki değerler	-,139** (,004)	-,009	-,051	-,078	,030
Siyasi değerler	-,079	-,098* (,044)	-,032	-,045	-,019
Sosyal değerler	-,009	-,067	-,004	-,041	-,064
Estetik değerler	-,040	,008	-,021	-,055	,077
Teorik-ilmi değerler	-,106* (,030)	-,034	-,134** (,006)	-,074	,074
Ekonomik değerler	,069	,002	,019	-,012	,016
Dini Değerler	,023	,046	,126** (,010)	,107* (,028)	-,015

*p<0,05 **p<0,01

Tablo 24’te verilen sonuçlar incelendiğinde ahlaki değerler ile D1.1 “İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır” davranışı arasında $p=0,004<0,01$ düzeyinde anlamlı, Pearson Correlation (r)= -,139’luk negatif yönlü düşük bir ilişki vardır. Ahlaki değerlerin önem düzeyi yükseldikçe işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarının ön planda tutulmasına yönelik davranışların oranı düşmektedir. Çünkü ahlaki değerler toplumun (kamu’nun) çıkarlarının her zaman ön planda tutulmasını ve gerçeğin doğru ve dürüst bir şekilde aktarılmasını gerektiren değerlerdir. Nitekim tablo 23’te D1.1 davranışının ortalaması katılmıyorum şeklinde gerçekleşmiştir. Siyasi değerlerin önem düzeyi ile D1.2 “Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır” davranışı arasında $p=0,044<0,05$ düzeyinde anlamlı $r =-,098$ ’lik negatif yönlü düşük bir ilişki vardır. Siyasi değerler gücü ve otoriteyi temsil eden değerlerdir. YMM’lerin siyasi değerleri arttıkça yani güç ve otoriteye sahip oldukça ya da siyasi baskılardan uzaklaştıkça kredi veya borç verenlerin çıkarlarını ön planda tutmaya yönelik davranışlarında azalma meydana geldiği görülmektedir. Tablo 23’te bu sorunun ortalaması katılmıyorum şeklinde gerçekleştiğinden bu durumu desteklemektedir. Teorik ve ilmi değerlerin önem düzeyi ile işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarını ön planda tutma davranışı arasında $r =-,106$ ve $p<0,05$ düzeyinde ve teorik ve ilmi değerler ile denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarlarını ön planda tutma davranışları arasında $r=-,134$ $p<0,01$ düzeylerinde negatif yönlü düşük ilişkiler görülmüştür. Teorik ve ilmi değerler bilgi ve tecrübe düzeyinin yüksek olmasını sağlayan değerlerdir. YMM’lerde bu değerlerin düzeyi yükseldikçe başkalarının çıkarlarını korumaya yönelik davranışların kabul görmediği kamunun çıkarlarını korumaya yönelik davranışların

arttığı görülmektedir. Tablo da son olarak dini değerler ile D1.3 “Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır” davranışı arasında $r = ,126$ ve $p < 0,01$ düzeyinde pozitif yönlü düşük bir ilişki görülmektedir. Dini değerler artıkça devlete olan bağlılığın arttığı görülmektedir. Bu durum tablo 23 ile karşılaştırıldığında devletin çıkarları ön planda tutulmalıdır tutumu ve davranışının katılıyorum yönünde olduğu ve bir birini desteklediği görülmektedir.

Tablo 25: Ahlaki Değerler İle D1 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

		D1.1. İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır.						
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	3	10	12	39	34	98
		%	3,1	10,2	12,2	39,8	34,7	100,0
	Önemli	F	29	44	33	111	74	291
		%	10,0	15,1	11,3	38,1	25,4	100,0
	Önemsiz	F	4	4	5	13	5	31
		%	12,9	12,9	16,1	41,9	16,1	100,0
	D1.2. Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır.							
	Çok önemli	F	7	28	19	24	20	98
		%	7,1	28,6	19,4	24,5	20,4	100,0
	Önemli	F	37	79	42	93	40	291
		%	12,7	27,1	14,4	32,0	13,7	100,0
	Önemsiz	F	3	6	4	13	5	31
		%	9,7	19,4	12,9	41,9	16,1	100,0
	D1.3. Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.							
	Çok önemli	F	12	30	15	28	13	98
		%	12,2	30,6	15,3	28,6	13,3	100,0
	Önemli	F	51	93	39	77	31	291
		%	17,5	32,0	13,4	26,5	10,7	100,0
	Önemsiz	F	5	10	3	11	2	31
		%	16,1	32,3	9,7	35,5	6,5	100,0
D1.4. Denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır								
Çok önemli	F	0	5	17	33	43	98	
	%	,0	5,1	17,3	33,7	43,9	100,0	
Önemli	F	16	26	40	116	93	291	
	%	5,5	8,9	13,7	39,9	32,0	100,0	
Önemsiz	F	1	1	3	16	10	31	
	%	3,2	3,2	9,7	51,6	32,3	100,0	
D1.5. Kamunun çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.								
Çok önemli	F	42	42	6	4	4	98	
	%	42,9	42,9	6,1	4,1	4,1	100,0	
Önemli	F	127	101	27	26	10	291	
	%	43,6	34,7	9,3	8,9	3,4	100,0	
Önemsiz	F	12	13	3	3	0	31	
	%	38,7	41,9	9,7	9,7	,0	100,0	

Ahlaki değerler YMM’lerin değer hükümleri hiyerarşisinde birinci sırada yer almaktadır. Güngör değer hiyerarşisinde ilk sırada olan değer bireyin temel değeri olduğu ve tutum ve davranışlarına yön verdiğini belirtmiştir. Bu nedenle çalışmamızda birinci sırada yer alan ahlaki değerler ile denetim sürecinde

karşılaşılan davranışlar arasında karşılaştırmalar yapılmış ve elde edilen bulgular yorumlanmıştır.

Tackett ve diğerleri (2004:341-342) çalışmaların da denetçi hatalarının 4 sistematik sebebinin olduğunu ortaya koymuşlardır. Bu hatalardan ilkinin denetçinin teknik bilgi ve deneyiminin yetersizliğinden kaynaklandığını diğer üçünün ise denetçinin veya denetim firmasının ahlaki duruşu ile ilgili olduğunu belirtmiştir. Bu hatalar;

- Denetçinin Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını yanlış yorumlayarak veya uygulayarak yaptığı hatalar,
- Denetçinin toplumu, uygun olmayan bir denetim raporu yayımlamak suretiyle bilerek aldattığı durumlar. Denetçi bu durumu rüşvet olarak veya müşterinin baskısı veya tehditleri sonucu yapabilir.
- Denetçinin müşterisinin doğrudan ve dolaylı finansal çıkarlarından etkilenecek yaptığı hatalar. Örneğin; denetçi denetim hizmeti yanında müşterisine danışmanlık hizmeti sunuyorsa; müşteriye kaybetme korkusuyla muhasebe düzeltmelerinde çok ısrarcı olmayabilecektir.
- Denetçinin, müşterisiyle bazı kişisel ilişkilere sahip olması nedeniyle etki altında kalması sonucu yaptığı hatalar.

Tablo 25'te Ahlaki değerler ile D1 grubu davranışları karşılaştırılmıştır. Tablodan elde edilen veriler incelendiğinde; genel olarak ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu düşünen ve bunu tercih sıralamasında ilk sıralarda gösteren YMM'lerin D1 grubu sorulara beklenen şekilde ve tablo 22 ye paralel yanıtlar verdiği görülmüştür. D1.1. "İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır" davranış şeklini ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM'lerin % 74,5'inin (39,8+34,7) ve ahlaki değerlerin önemli olduğunu düşünen YMM'lerin % 63,5'inin onaylamadıkları görülmüştür. Ancak Ahlaki değerlerin önemli olduğunu düşünen YMM'lerin % 25,1'lik kesiminin işletme sahiplerinin çıkarları lehinde görüş bildirilmesi gerektiğini düşündükleri görülmektedir. Bu durum ahlaki değerlerle bağdaşmamaktadır. Ayrıca D1.1 ile ilgili ahlaki değerlerin önem sıralamasında son sıralarda yer aldığı yani ahlaki değerlerin önemsiz olduğunu düşünen YMM'lerin de % 58'inin işletme sahipleri lehinde görüş bildirilmesine karşı oldukları görülmüştür.

D1.2. “Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır” davranış şekline verilen yanıtlar D1.1’e oranla daha olumlu yönde olduğu görülmüştür. Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM’lerin % 35,7’si ve önemli olduğunu düşünen YMM’lerin % 39,8’i kredi ve borç verenlerin çıkarlarının ön planda tutulması yönünde görüş verilmesi gerektiğini belirtmişlerdir. Bu durumda ahlaki değerlerle çeliştiği ifade edilebilir.

D1.3. “Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır” davranış şekline Ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu belirten YMM’lerin katılma yönündeki görüşlerinin oranlarının katılmama yönündeki görüşlerinin oranında daha yüksek olduğu gözlemlenmiştir.

D1.4. Denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır” davranış şekline beklendiği gibi YMM’lerin büyük çoğunluğu katılmamıştır. Ahlaki değerleri önemsiz olarak gören YMM’lerin dahi bu davranışa % 83,9 oranında katılmadıkları görülmüştür.

D1.5. “ Kamunun çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır” davranışına ise ahlaki değerleri önemli gören YMM’lerin %78-86 aralığında katıldıkları görülmektedir.

Tablo 26: D2 grubu Davranışların Analizi

D2. “Ahlak, bir toplum içerisinde yaşayan kişilerin benimsedikleri ve uymak zorunda oldukları davranış ve kurallar bütünüdür. Bu kuralların bazıları yasalarla düzenlenebilirken, bazılarının ise yasalarla düzenlenmesi mümkün değildir. Mesleki davranış belirleyen kuralların yasalardan daha geniş kapsamlı olması gerekir”.						
Yukarıdaki ifade doğrultusunda yandaki ifadelerle katılma düzeyinizi belirtiniz. 1=kesinlikle katılıyorum 5=kesinlikle katılmıyorum	D2.1 Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerekir.		D2.2 Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabiliyorum.		D2.3 Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum.	
	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	255	60,7	126	30,0	51	12,1
Katılıyorum	134	31,9	212	50,5	97	23,1
Fikrim Yok	21	5,0	47	11,2	62	14,8
Katılmıyorum	6	1,4	27	6,4	119	28,3
Kesinlikle Katılmıyorum	4	1,0	8	1,9	91	21,7
Ortalama	1,5000		1,9976		3,2429	
Standart Sapma	0,74250		0,91787		1,34611	

Tablo 26’da YMM’lerin D2 de verilen ifade doğrultusunda bazı yargılara katılma düzeyleri belirlenmeye çalışılmıştır. Ahlak kavramı çalışmamızda denetim

faaliyetinde meslek ahlak ilkeleri bölümünde ve YMM'lerin değerler hiyerarşisinde en üst sırada yer alan kavram olarak karşımıza çıkmıştır. Denetim faaliyetinde kuralların tek başına yeterli olmadığı ve denetimi gerçekleştiren bireylerin öznel yargılarının çok önemli olduğu bilinmektedir. Denetim faaliyetinin her aşamasında her ayrıntıyı belirleyen yazılı kuralların olması denetimin doğası gereği mümkün değildir. Denetim faaliyeti birçok sektörde faaliyet gösteren ulusal ve uluslar arası firmaları kapsayan ve bunların farklılıklarını içeren karmaşık bir faaliyettir.

Tablo incelendiğinde D2.1 “Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerekir” yargısına meslek mensuplarının verdiği yanıtların ortalaması 1,5000 ve standart sapması 0,74250 olarak kesinlikle katılıyorum’ a doğru olumlu yönde gerçekleşmiştir. Standart sapmanın düşük olması cevaplar arasında değişkenliğin az olduğunu göstermektedir. Nitekim meslek mensuplarının % 60,7’si bu yargıya kesinlikle katılıyorum ve % 31,9’u katılıyorum şeklinde olumlu yanıt vermiştir. D2.2. “Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabiliyorum” yargısının ortalaması 1,9976 standart sapması 0,91787 olarak gerçekleşmiştir. YMM’lerin bu yargıdaki görüşü katılıyorum şeklinde olmuştur. YMM’lerin yaklaşık % 80,5’i denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabildiğini belirtmiştir. Bu grubun son sorusu D2.3’te “Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum” yargısına meslek mensuplarının yanıtlarının ortalaması 3,2429 standart sapması 1,34611 olarak gerçekleşmiştir. Standart sapma bu grup sorular içerisinde en yüksek değere bu soruda ulaşmıştır. Bu sorudaki yanıtların değişkenlik oranının fazla olduğunu göstermektedir. YMM’ler bu soruya % 50 oranında katılmıyorum yönünde olumsuz yanıt vermiş % 35,2’si katılıyorum % 14,8’i de fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir.

Tablo 27: Değer Hükümleri ile D2 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D2.1	D2.2	D2.3
Ahlaki değerler	,039	,038	-,093
Siyasi değerler	,016	,084	-,059
Sosyal değerler	-,032	-,063	-,030
Estetik değerler	,081	,070	-,009
Teorik-ilmi değerler	,038	,051	-,033
Ekonomik değerler	-,056	-,021	,017
Dini Değerler	,008	-,071	,107* (,028)

Tablo 27 incelendiğinde değer hükümleri ile D2 grubu davranışları arasında dini değerler ile D2.3 “Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum” davranışı arasında $r=,107$ ve $p < 0,05$ düzeyinde pozitif yönlü düşük seviyede bir ilişkinin olduğu belirlenmiştir. Dini değerlere verilen önem arttıkça faaliyetler sırasında karşılaşılan durumla ilgili yazılı bir kuralın olmaması halinde çıkar gruplarının menfaatlerini korumaya yönelik davranışlarda bulunulacağı ifade edilmektedir. Ancak D2.3 ile ilgili tablo 24’teki yorumlarda YMM’lerin % 50’si katılmıyorum şeklinde yazılı kurallar olmaması durumunda çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikli korumaya yönelik olumsuz yanıt vermiştir.

Tablo 28: Ahlaki Değerler İle D2 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

		D2.1. Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerekir.						
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	61	31	3	1	2	98
		%	62,2	31,6	3,1	1,0	2,0	100,0
	Önemli	F	177	94	15	3	2	291
		%	60,8	32,3	5,2	1,0	,7	100,0
	Önemsiz	F	17	9	3	2	0	31
		%	54,8	29,0	9,7	6,5	,0	100,0
	D2.2 Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabiliyorum							
	Çok önemli	F	28	52	8	8	2	98
		%	28,6	53,1	8,2	8,2	2,0	100,0
	Önemli	F	96	139	35	15	6	291
		%	33,0	47,8	12,0	5,2	2,1	100,0
	Önemsiz	F	2	21	4	4	0	31
%		6,5	67,7	12,9	12,9	,0	100,0	
D2.3. Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum.								
Çok önemli	F	7	18	15	31	27	98	
	%	7,1	18,4	15,3	31,6	27,6	100,0	
Önemli	F	43	69	42	79	58	291	
	%	14,8	23,7	14,4	27,1	19,9	100,0	
Önemsiz	F	1	10	5	9	6	31	
	%	3,2	32,3	16,1	29,0	19,4	100,0	

Tablo 28 incelendiğinde ahlaki değerleri değer hükümleri önem sıralamasında ilk sıralara koyan ve bu değerlerin çok önemli ya da önemli olduğunu düşünen YMM’lerin tamamına yakını D2.1. “Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerekir” yargısına katıldıklarını belirtmiştir. Ayrıca ahlaki değerlerin önemsiz olduğunu düşünen YMM’lerin de % 83,8’inin kurallara uygun davranılmasının önemli olduğunu düşündükleri görülmüştür.

D2.2 “Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabiliyorum” yargısına beklendiği gibi ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu belirten YMM’lerin % 80-85’ i olumlu yanıt vermiştir. Ancak Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünmesine rağmen kurallara uygun davranmadığını belirten YMM’lerin oranının % 10 civarında olması da önemli bir ayrıntıyı oluşturmaktadır. Kurallara uygun davranamamanın sebepleri bağımsızlık ve tarafsızlığın korunamaması olarak gösterilebilir.

D2.3. “Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum” yargısına Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu belirten YMM’lerin % 59,2’si katılmıyorum % 25,6’sı katılıyorum yönünde görüş belirtirken, ahlaki değerlerin önemli olduğunu düşünenlerin % 47’si katılmıyorum % 38,5’i katılıyorum yönünde görüş belirtmektedir. Ahlaki değerlerin önem derecesinde çok önemliden önemliye geçerken çıkar gruplarının menfaatlerini koruma güdüsü % 25,6 dan % 38,5’e çıkmaktadır. Bu durum ahlaki değerlerin önem düzeyi ile çıkar gruplarının menfaatini koruma güdüsü arasındaki ilişkinin ters yönlü olduğunu göstermektedir. Yazılı kuralların olmaması durumunda beklenen denetçinin mesleki deneyim ve tecrübesi ile ve ahlaki değer hükümleri doğrultusunda tarafsız davranması ve doğru olan davranışı sergilemesidir.

Tablo 29: D3 Grubu Davranışların Analizi

D.3. Yandaki ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1=Kesinlikle katılıyorum 5=Kesinlikle katılmıyorum	D3.1 Birey olarak, toplumsal değerlerle kendi değerlerimi karşılaştırdığımda toplumsal değerleri ön planda tutarım.		D3.2 Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisindedir.		D3.3 Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisinde değildir. Toplum değerlerini eleştiririm.		D3.4 Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkartlarının üstünde tutarım.	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	133	31,7	78	18,6	27	6,4	15	3,6
Katılıyorum	184	43,8	188	44,8	101	24,0	42	10,0
Fikrim Yok	47	11,2	62	14,8	72	17,1	47	11,2
Katılmıyorum	41	9,8	72	17,1	148	35,2	189	45,0
Kesinlikle Katılmıyorum	15	3,6	20	4,8	72	17,1	127	30,2
Ortalama	2,0976		2,4476		3,3262		3,8833	
Standart Sapma	1,06473		1,11814		1,19697		1,06056	

Tablo 29 incelendiğinde D3.1 “Birey olarak, toplumsal değerlerle kendi değerlerimi karşılaştırdığımda toplumsal değerleri ön planda tutarım” ifadesine

YMM'lerin katılma düzeylerinin ortalama değeri 2,0976 olarak katılıyorum şeklinde olumlu yönde olduğu görülmektedir. YMM'lerin % 31,7'si kesinlikle katılıyorum ve % 43,8'i katılıyorum şeklinde görüş belirterek toplumsal değerlerin bireysel değerlerinden önce gelmesi gerektiğini düşündüklerini ifade etmiştir. D3.2. "Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisindedir" yargısına 2,4476 ortalama ile katılıyorum' a yakın olumlu görüş belirtilmiştir. YMM'lerin % 18,6'sı kesinlikle katılıyorum, % 44,8'i katılıyorum demiştir. Ayrıca % 21,9'u kendi değerleri ile toplumsal değerlerin uyum içerisinde olmadığını ifade etmiştir. D3.3. "Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisinde değildir. Toplum değerlerini eleştiririm" ifadesinin ortalama değerinin 3,3262 ile katılmıyorum yönünde olumsuz olduğu görülmektedir.

D3.4 " *Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkarlarının üstünde tutarım*" ifadesi değerlerin ve buna paralel olarak gelişen tutum ve davranışların anlaşılması noktasında önemli bir ifadedir. Bu ifadenin ortalama değeri 3,8833 ve standart sapması 1,06056 olarak gerçekleşmiştir. YMM'ler bu ifadeye % 30,2 kesinlikle katılmıyorum ve % 45 katılmıyorum şeklinde yanıt vermiştir. Ancak YMM'lerin % 13'lük kesimi kendi çıkarlarını her zaman ön planda tutacağını belirtmiştir.

Tablo 30: Değer Hükümleri ile D3 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D3.1	D3.2	D3.3	D3.4
Ahlaki değerler	,028	,036	-,012	,035
Siyasi değerler	-,006	-,022	,011	-,021
Sosyal değerler	-,087	-,006	,019	-,012
Estetik değerler	,072	,048	-,071	-,044
Teorik-ilmi değerler	,059	-,024	,002	-,122* (,013)
Ekonomik değerler	-,027	,028	,036	,070
Dini Değerler	,021	,027	-,012	,014

Tablo 30 incelendiğinde Teorik ve ilmi değerler ile D3.4 " *Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkarlarının üstünde tutarım*" davranışı arasında $r = -,122$ ve $p < 0,05$ düzeyinde anlamlı negatif yönlü zayıf bir ilişki vardır. İلمي değerler arttıkça kendi çıkarlarını ön planda tutma davranışında azalma görülmektedir. Bu durum tablo 26 da D3.4 ifadesine % 75,2 oranında katılmıyorum yanıtı verilerek de desteklenmiştir.

Tablo 31: Ahlaki Değerler ile D3 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

		D3.1. Birey olarak, toplumsal değerlerle kendi değerlerimi karşılaştırdığımda toplumsal değerleri ön planda tutarım.						
		Kesinlikle Katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	35	41	10	10	2	98
		%	35,7	41,8	10,2	10,2	2,0	100,0
	Önemli	F	89	127	34	29	12	291
		%	30,6	43,6	11,7	10,0	4,1	100,0
	Önemsiz	F	9	16	3	2	1	31
		%	29,0	51,6	9,7	6,5	3,2	100,0
	D3.2. Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisindedir							
	Çok önemli	F	17	45	21	13	2	98
		%	17,3	45,9	21,4	13,3	2,0	100,0
	Önemli	F	56	129	37	51	18	291
		%	19,2	44,3	12,7	17,5	6,2	100,0
	Önemsiz	F	5	14	4	8	0	31
		%	16,1	45,2	12,9	25,8	,0	100,0
	D3.3. Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisinde değildir. Toplum değerlerini eleştiririm.							
	Çok önemli	F	5	26	16	33	18	98
		%	5,1	26,5	16,3	33,7	18,4	100,0
Önemli	F	20	66	52	104	49	291	
	%	6,9	22,7	17,9	35,7	16,8	100,0	
Önemsiz	F	2	9	4	11	5	31	
	%	6,5	29,0	12,9	35,5	16,1	100,0	
D3.4. Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkarlarının üstünde tutarım								
Çok önemli	F	3	11	13	42	29	98	
	%	3,1	11,2	13,3	42,9	29,6	100,0	
Önemli	F	12	27	32	133	87	291	
	%	4,1	9,3	11,0	45,7	29,9	100,0	
Önemsiz	F	0	4	2	14	11	31	
	%	,0	12,9	6,5	45,2	35,5	100,0	

Tablo 29 da D3 grubu davranışlarda genel olarak ön plana çıkan yargı toplumun değerlerinin ön planda tutulması gerektiği şeklindedir. Tablo 31 de ise ahlaki değerler ile D3 grubu davranışlar karşılaştırılmış ve tablo 29 da çıkan sonuçlarla karşılaştırılmıştır. Tablo 31’de D3.1. “Birey olarak, toplumsal değerlerle kendi değerlerimi karşılaştırdığımda toplumsal değerleri ön planda tutarım” yargısına ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu düşünen YMM’lerin toplumun değerlerinin ön planda tutulmasına yönelik davranışlar sergileyeceklerini ifade ettikleri görülmektedir. Ancak %10-15’lik bir kesimin ahlaki değerleri ön planda tutmasına rağmen toplumun değerlerinin ön planda tutulmasının gerekmediğini düşündükleri görülmektedir.

D3.2. “Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisindedir” ve D3.3. “Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisinde değildir. Toplum değerlerini

eleştiririm” yargıları birlikte değerlendirildiğinde Ahlaki değerleri önem sıralamasında ilk sıralara yerleştiren YMM’lerin % 15-25’lik kısmının kendi değerleri ile toplumun değerlerinin uyum içerisinde olmadığını düşündüğü ve % 29-32 ‘lik kısmının ise kendi değerleri ile toplumun değerlerinin uyum içinde olmadığı hatta toplumun değerlerini eleştirdiğini ifade ettikleri görülmektedir.

Tablo 31’in son yargısı D3.4. “Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkarlarının üstünde tutarım” şeklindedir. Bu yargıya ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen ve değerler hiyerarşilerinde ilk sıralarda yer aldığını ifade eden YMM’lerin % 14,3’ü ve ahlaki değerlerin önemli olduğunu belirten YMM’lerin % 13,4’ü katılıyorum yönünde yanıt vererek kendi çıkarlarını her zaman ön planda tutacaklarını ifade etmiştir. Ancak ahlaki değerleri önem sıralamasında son sıralara yerleştiren YMM’lerde kendi çıkarlarını başkalarının çıkarlarının üstünde tutma oranı (% 12,9) daha düşük gözlemlenmiştir.

Tablo 32: D4 Grubu Davranışların Analizi

D4. Denetçi olarak denetimi tamamlayıp rapor düzenlemeniz aşamasında, olumsuz rapor verilmesi halinde, gelecek yıl işinizi kaybedebileceğinizi bilmektesiniz.								
Yandaki ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1=Kesinlikle katılıyorum 5=Kesinlikle katılmıyorum	D4.1 Olumlu rapor düzenlerim, çünkü çevremdeki meslektaşlarımın çoğu böyle yapıyor		D4.2 Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir.		D4.3 Olumsuz görüş verilmesi gereken bilginin ortaya çıkarılması olası değilse, olumlu görüş verilmelidir.		D4.4 Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm.	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	13	3,1	23	5,5	11	2,6	184	43,8
Katılıyorum	13	3,1	93	22,1	61	14,5	141	33,6
Fikrim Yok	47	11,2	67	16,0	68	16,2	33	7,9
Katılmıyorum	150	35,7	143	34,0	174	41,4	34	8,1
Kesinlikle Katılmıyorum	197	46,9	94	22,4	106	25,2	28	6,7
Ortalama	4,2024		3,4571		3,7214		2,0024	
Standart Sapma	0,97192		1,21273		1,07522		1,20163	

Tablo 32’de D4 “Denetçi olarak denetimi tamamlayıp rapor düzenlemeniz aşamasında, olumsuz rapor verilmesi halinde, gelecek yıl işinizi kaybedebileceğinizi bilmektesiniz” yargısına göre düzenlenen ifadelere YMM’lerin katılma düzeyleri ölçülmüştür. Tablo incelendiğinde D4.1 “Olumlu rapor düzenlerim, çünkü çevremdeki meslektaşlarımın çoğu böyle yapıyor” ifadesinin ortalamasının 4,2024 olarak katılmıyorum ifadesinden kesinlikle katılmıyorum ifadesine doğru olumsuz

yönde gerçekleştiği görülmüştür. YMM'ler bu ifadeye % 35,7 katılmıyorum ve % 46,9 kesinlikle katılmıyorum yanıtı vermiştir. D4.2 “Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir ” ifadesine % 56,4 katılmıyorum % 16 fikrim yok ve % 27,6 katılıyorum yönünde yanıt verilmiştir. Ahlaki olmasa da yasalara uygun olmasının olumlu rapor verilmesi için yeterli olduğunu belirten YMM'lerin oranı azımsanmayacak orandadır. Ancak ahlaki değerlerin ve meslek ahlak ilkelerinin yasaların yetersiz kalması ve bireyin değer yargılarının denetim sürecine etkisinin önemli olması neticesinde denetimde giderek önem kazandığının unutulmaması gerekir. D4.3 “Olumsuz görüş verilmesi gereken bilginin ortaya çıkarılması olası değilse, olumlu görüş verilmelidir” ifadesinin ortalama değerinin 3,7214 olarak katılmıyorum şeklinde olduğu görülmektedir. Bu yargı denetim risklerinden ortaya çıkaramama riskini ifade etmektedir. Ortaya çıkaramama riski bağımsız denetçinin uyguladığı yöntemlerin yanlış olması, kanıtların yetersizliği, denetim sonuçlarının yanlış yorumlanmasından kaynaklanır. Bu nedenle denetçi uygulayacağı maddi denetim işlemlerinin türünü, zamanını ve kapsamını değiştirerek yeni kanıtlara ulaşarak görüşünü doğrulamalıdır. Araştırmaya katılan YMM'lerin % 65,6'sı olumlu görüş verilmelidir ifadesini reddetmektedir. Ancak uygulamada denetçi kanıt ve belgeler üzerinden değerlendirme yapar ve olumlu görüş verilmemesini gerektiren kanıtlara ulaşamazsa olumlu görüş vermektedir.

D4.4 “Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm” ifadesine YMM'ler 2,0024 ortalama değer ile katılıyorum yönünde görüş bildirmiştir. YMM'lerin % 43,8'i kesinlikle katılıyorum ve % 33,6'sı katılıyorum yanıtı vermiştir. Bu oranlar ekonomik değer kaygısı duymadan ahlaki değerlerin gereklerinin yerine getirileceği anlamını taşımaktadır.

Tablo 33:Değer Hükümleri ile D4 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D4.1	D4.2	D4.3	D4.4
Ahlaki değerler	-,002	-,012	-,011	-,063
Siyasi değerler	,001	,015	,020	,044
Sosyal değerler	,092	,016	,038	-,015
Estetik değerler	-,084	-,130** (,008)	-,057	,039
Teorik-ilmi değerler	-,082	-,064	-,034	,124* (,011)
Ekonomik değerler	-,052	,076	-,014	,013
Dini Değerler	-,019	-,011	,016	-,074

Tablo 33 incelendiğinde estetik değerler ile D4.2 “Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir” davranışı arasında $r=-,130$ ve $p<0,01$ düzeyinde anlamlı negatif yönlü düşük düzeyde bir ilişki mevcuttur. Estetik değerler düzene ve uygunluğa önem veren değerlerdir. Ayrıca Teorik ve ilmi değerler ile D4.4 “Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm” davranışı arasında $r=,124$ ve $p< 0,05$ düzeyinde anlamlı pozitif yönlü düşük bir ilişki vardır. Teorik ve ilmi değerler bilgi ve tecrübenin göstergesi değerlerdir. Bilgi ve tecrübe arttıkça YMM’lerin doğru denetim görüşüne ulaşması ve bunu sunması oranı da artacaktır. Tablo 28 de buna paralel olarak YMM’lerin doğru olan olumsuz görüş belirtmek ise her koşulda olumsuz görüş vereceklerini ifade etme oranı % 77,4’tür

Tablo 34: Ahlaki Değerler İle D4 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

		D4.1. Olumlu rapor düzenlerim, çünkü çevremdeki meslektaşlarımın çoğu böyle yapıyor						
		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	4	1	12	36	45	98
		%	4,1	1,0	12,2	36,7	45,9	100,0
	Önemli	F	8	12	31	100	140	291
		%	2,7	4,1	10,7	34,4	48,1	100,0
	Önemsiz	F	1	0	4	14	12	31
		%	3,2	,0	12,9	45,2	38,7	100,0
	D4.2. Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir.							
	Çok önemli	F	1	24	18	35	20	98
		%	1,0	24,5	18,4	35,7	20,4	100,0
	Önemli	F	21	62	44	96	68	291
		%	7,2	21,3	15,1	33,0	23,4	100,0
	Önemsiz	F	1	7	5	12	6	31
		%	3,2	22,6	16,1	38,7	19,4	100,0
	D4.3. Olumsuz görüş verilmesi gereken bilginin ortaya çıkarılması olası değilse, olumlu görüş verilmelidir.							
	Çok önemli	F	2	16	13	43	24	98
		%	2,0	16,3	13,3	43,9	24,5	100,0
	Önemli	F	9	41	48	115	78	291
		%	3,1	14,1	16,5	39,5	26,8	100,0
	Önemsiz	F	0	4	7	16	4	31
		%	,0	12,9	22,6	51,6	12,9	100,0
D4.4. Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm.								
Çok önemli	F	36	38	7	9	8	98	
	%	36,7	38,8	7,1	9,2	8,2	100,0	
Önemli	F	136	89	23	24	19	291	
	%	46,7	30,6	7,9	8,2	6,5	100,0	
Önemsiz	F	12	14	3	1	1	31	
	%	38,7	45,2	9,7	3,2	3,2	100,0	

Tablo 34 incelendiğinde, D4.1. “Olumlu rapor düzenlerim, çünkü çevremdeki meslektaşlarımın çoğu böyle yapıyor” yargısına ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli görüldüğü gruplar tarafından % 80-85 oranında katılmıyorum yönünde yanıtların verildiği görülmektedir. Ancak yine bu grupların % 10-15’i bu hususta kararsız kaldıkları ve % 5 civarında olumlu rapor düzenleyip işini kaybetme riskini göze alamayacağını belirttikleri ve bunu da çevremdeki insanların böyle yapıyor bu nedenle bende yaptım şeklindeki bir gerekçeyi ileri sürerek yaptıkları görülmüştür. Ayrıca bu yargıda ahlaki davranışları önemsiz olarak değerlendiren grubun işini kaybetme pahasına bile olsa olumlu rapor düzenlemeyeceğini % 83,9’luk bir oranla diğer gruplardan daha yüksek bir yüzde ile ifade ettikleri görülmektedir.

D4.2. “Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir” yargısına ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen

YMM'lerin % 25,1'i katılıyorum yönünde ve % 18,4'ü fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir. Ahlaki değerlerin kendileri için bu kadar önemli olmasına rağmen yasalara uygun olmasının yeterli olduğunu düşündükleri görülmektedir. Unutulmamalıdır ki denetim faaliyetinin her aşamasında denetçi yasaların yanında meslek ahlak kurallarına ve öznel yargısına göre davranış göstermektedir. Yasaların sürecin her aşamasında tek başına yeterli olması mümkün değildir. Denetim süreci işletmenin faaliyet koluna, büyüklüğüne, uluslar arası olup olmama vb. durumlara göre farklılık gösterebilmekte ve bu farklılıklara uygun standart yazılı denetim kuralları oluşturmak oldukça zordur. Bu nedenle denetçi yasaların yanında karar verirken meslek ahlak ilkelerine ve genel ahlaki değerlerine göre karar vermelidir. Ahlaki değerlerin kamunun çıkarlarına yönelik olduğunu göz önünde bulundurmalıdır.

D4.3."Olumsuz görüş verilmesi gereken bilginin ortaya çıkarılması olası değilse, olumlu görüş verilmelidir." Ahlaki değerleri önemli ve çok önemli olarak nitelendiren YMM'lerin bu yargıya büyük oranda katılmadıkları ve ortaya çıkaramama riskine karşılık incelemelerin ve tekniklerin yeniden gözden geçirilerek doğru görüşe ulaşılması gerektiğini ifade ettikleri görülmüştür.

D4.4. "Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm" yargısına ahlaki değerleri çok önemli ve önemli olarak değerlendiren YMM'lerin % 75-80 oranında katıldıkları % 15-20'sinin ise katılmadıkları görülmektedir. Katılmama oranının düşük olduğu gözlemlense de denetim işinin ekonomik boyutunun ve sosyal boyutunun önemi düşünüldüğünde tüm çıkar gruplarını yanıltıcı bir davranış şekli olacağı ve büyük zararlara neden olabileceği göz önüne alınmalıdır. Özellikle yüksek ahlaki değerlere sahip olan bireylerin ahlaki değerlerini mesleklerinde de göstermeleri beklenen bir durumdur.

Tablo 35: D5 Grubu Davranışların Analizi

D.5 Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1=Kesinlikle katılıyorum 5=Kesinlikle katılmıyorum	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama	Standart sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
D5. 1 Meslek mensubu denetim sürecinde bir uzman olarak sorumluluklarını yerine getirirken, tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmek zorunda değildir.	20	4,8	50	11,9	32	7,6	171	40,7	147	35,0	3,8929	1,1500
D5. 2 Meslek mensubunun; her zaman kamu çıkarına uygun davranmayı taahhüt etmesi, kamu güvenine itibar göstermesi ve meslek sahibi bir uzman gibi davranması zorunda değildir.	9	2,1	39	9,3	39	9,3	186	44,3	147	35,0	4,0071	1,0047
D5. 3 Meslek mensupları, toplumun güvenini sağlamak ve korumak açısından, mesleki sorumluluklarını dürüstlük şuru içerisinde yerine getirmelidir.	245	58,3	134	31,9	29	6,9	4	1,0	8	1,9	1,5619	0,8195
D5. 4 Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlığını, her zaman her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutmak zorundadır.	268	63,8	115	27,4	26	6,2	6	1,4	5	1,2	1,4881	0,7769
D5. 5 Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, her zaman teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmak zorunda değildir.	13	3,1	36	8,6	42	10,0	191	45,5	138	32,9	3,9643	1,0252
D5. 6 Meslek mensupları, denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda değildir.	9	2,1	24	5,7	45	10,7	171	40,7	171	40,7	4,1214	0,9608
D5. 7 Denetim faaliyetleri sırasında bilgi ve belge toplama aşamasında, bilgi veya belgelere ulaşılması ile ilgili işletme sahiplerinin baskısı yönünde sorunlar ile karşılaşırım.	34	8,1	123	29,3	70	16,7	142	33,8	51	12,1	3,1262	1,1949

Tablo 35 incelendiğinde D5. 1 “Meslek mensubu⁵ denetim sürecinde bir uzman olarak sorumluluklarını yerine getirirken, tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmek zorunda değildir” ifadesinin ortalamasınının 3,8929

⁵ Meslek mensubu YMM olarak ifade edilmektedir.

olduğu ve katılmıyorum şeklinde gerçekleştiği görülmektedir. Denetim faaliyetinin her aşamasında denetçinin yargısının ve duyarlılığının çok önemli olduğunu sadece yazılı kurallara uymak ile kaliteli bir denetim faaliyetinin yapılamayacağı düşünüldüğünde YMM'lerin % 75,7 sinin katılmıyorum yönünde yanıt vermeleri beklenen bir durum olmuştur. Ancak % 16,7'sinin de bunun tersi düşünceye sahip olduğu ve tüm yargılarının ahlaki olması gerektiği sadece kurallara uygun olmasının yeterli olduğunu düşündüğü görülmektedir.

D5. 2 “Meslek mensubunun; her zaman kamu çıkarına uygun davranmayı taahhüt etmesi, kamu güvenine itibar göstermesi ve meslek sahibi bir uzman gibi davranması zorunda değildir” ifadesinin ortalaması 4,0071 olarak katılmıyorum şeklinde gerçekleşmiştir.

D5. 3 “Meslek mensupları, toplumun güvenini sağlamak ve korumak açısından, mesleki sorumluluklarını dürüstlük şuuru içerisinde yerine getirmelidir” ifadesinin ortalaması” 1,5619 ve katılıyorum dan kesinlikle katılıyorum’ a doğru olumlu yönde güçlü bir ifade olarak gerçekleşmiştir. Denetim faaliyetinden fayda sağlayan ilgili çıkar grupları denetim sonucunda denetçinin verdiği raporun güvenilir olduğu düşüncesini taşımaktadır. Çünkü denetçi olumlu görüş vermesi durumunda denetimini yaptığı işletmenin mali tablolarının gerçeği doğru ve dürüst olarak yansıttığına dair makul güvence vermektedir. Denetçinin bu güveni zedeleyecek herhangi bir olumsuz davranışı denetçinin ve denetim firmasının itibarının zedelenmesine yol açacaktır. Ayrıca dürüstlük ahlaki değerler içerisinde yer alan önemli bir olgudur. Araştırmamızda YMM'lerin değerler hiyerarşisinde ahlaki değerlerin ilk sırada yer alması bu ifadeye verilen yanıtların olumlu yönde olması beklentisini doğurmaktadır.

D5. 4 “Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlığını, her zaman her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutmak zorundadır” ifadesinin ortalaması 1,4881ve standart sapması 0,77697 olarak gerçekleşmiştir. YMM'ler bu ifadeye katılıyorum dan kesinlikle katılıyorum yönüne doğru olumlu görüş bildirmişlerdir. Ayrıca standart sapmanın düşük olması da verilen yanıtların bir birine benzer olduğunu göstermektedir.

Çıkar çatışması rüşvete zemin hazırlayan önemli etkenlerden biridir. Çıkar çatışması bir birey veya grubun görevi süresince kendi içinde yaşadığı menfaat

çelişkisinden dolayı ortaya çıkar. Eğer birey ya da grup görev içerisinde birden çok role sahipse roller birbiriyle karşı karşıya gelebilir ve rol çatışması yaşayabilir. Örneğin, eğer bir vergi memuru kendi vergi beyannamesini kontrol edip karar verecekse kendi kişisel geliri ve görevi arasında çelişkiye düşecektir. Aynı şekilde eğer bir muhasebeci bir futbol takımının yöneticisi olursa ve muhasebeci olarak o futbol takımının finansal tablolarını denetleme görevini alırsa o kişinin çıkar çatışması yaşama olasılığı artabilir. Genel olarak çıkar çatışması, bir birey ya da tüzel kişiliğin sahip olduğu bir durumdur. Çıkar çatışmasında diğeri adına bir yargı ve müdahale eğilimi ile birlikte uygun bir olayın varlığı gereklidir. Çıkar çatışması bir veya iki yolla ortaya çıkabilir, birincisi, kişinin çatışmayı doğuracak uygun bir olay gerçekleştiği zaman menfaati ile görevi arasında oluşabilecek çatışmadaki potansiyel müdahalesidir. İkincisi ise, kişinin uygun bir olay gerçekleştiği zaman sahip olduğu iki görev ya da rol arasında yaşayacağı menfaat çatışmasıdır (Spence, 2005: 111-114).

Denetçilerin işletmelere denetim faaliyeti dışında birçok konuda hizmet verdikleri bilinmektedir. Denetçinin çıkar çatışmasındaki rolü bulunduğu konumla ilgilidir. Eğer bir denetçi müşterisi ile birden fazla konuda ilişki içerisinde ise örneğin, hem müşterisinin mali danışmanlığını yapıyor hem de denetimini yapıyorsa o noktada potansiyel olarak çıkar çatışmasının doğması yüksek olasılıktır. Bu durumda muhasebe firmalarında karlı finansal danışmanlık ve diğer finansal yönetim hizmetleri ile denetim performansı arasında çatışma olasılığı doğar. Bu nedenle ikinci rolün daima denetçi bağımsızlığını sınırlayan bir eğilimi söz konusudur. Bir şirketin faaliyetlerinin doğru ve güvenilir olduğuna dair görüş sunmakla görevli olan denetçinin bu noktada çatışmaya düşmesi olasıdır. Enron'un çöküşünde de Arthur Andersen'in rolü bu durumu ifade etmektedir. Enron, Arthur Andersen'e 1999 yılında denetim, iş danışmanlığı ve vergi danışmanlığı için (denetim dışı hizmetler) 46,8 milyon dolar ödemiştir. Bu rakam 2000 yılında 58 milyon dolar, 2001 yılında 50 milyon dolardan fazla olarak gerçekleşmiştir. Andersen, Enron'dan çöküşünden önceki yıl haftada yaklaşık bir milyon dolar ücret almıştır. Enron, Andersen'in en büyük müşterilerinden biriydi ve Andersen'in aldığı bu ücretlerin yarısından fazlası denetim dışı hizmet faaliyetlerini kapsamaktaydı. Örneğin, 2000 yılında Andersen Enron'dan denetim hizmeti için 25 milyon dolar ve danışmanlık hizmeti (iç denetim

) için 27 milyon dolar almıştır. Andersen 1993 yılından beri Enron'un iç denetim fonksiyonunun düzenlemekte ve aynı zamanda dış denetim hizmeti sunmaktaydı. Adersen şirketi 1993 yılında Enron'un iç denetim başkan yardımcısı da dahil 40 personelini kiralamış ve kendi iç denetim hizmet birimine katmıştır (Thibodeau ve Freier, 2011:55-56). Görüldüğü gibi ücret ve denetim dışı hizmetlerin etkisi denetçinin tarafsızlığına gölge düşürmüştür ve çıkar çatışması doğurmuştur.

D5.5 “ Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, her zaman teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmak zorunda değildir” ifadesine YMM'lerin % 78,4'ünün katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum yönünde yanıtlar verdikleri görülmektedir. Ahlaki değerlerin YMM'lerin bu yönde karar vermelerine neden olduğu anlaşılmaktadır. Ayrıca teorik ve ilmi değerlerle estetik değerlerin de YMM'ler için önem arz ettiği düşünüldüğünde teknik standartlara uyum konusunda da duyarlı davranmaları beklenmektedir.

D5. 6 “ Meslek mensupları, denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda değildir” ifadesinin ortalaması 4,1214 olarak katılmıyorum dan kesinlikle katılmıyorum' a doğru gerçekleşmiştir. YMM'lerin % 81,4'ü katılmıyorum ve kesinlikle katılmıyorum şeklinde olumsuz yanıtlar vermiştir.

Teknik olarak denetim görevini, denetim alanındaki yeterliliğini kanıtlamış ve “denetçi” unvanını almış kişiler üstlenebilir. Ancak, denetimde görev alacak denetçinin denetlenen şirket ile arasında “bağımsızlığına gölge düşürecek”, “tarafsızlığı konusunda şüphe doğmasına neden olacak” ilişkilerin var olmaması gerekmektedir. Bu nedenle pek çok ülke ilgili mevzuatlarında”hangi denetçilerin denetim görevine seçilebileceği”, “kimlerin denetlenen şirkette denetçi olabileceği” bir diğer ifadeyle “denetçi olarak atanma kriterleri” konusunda yasal düzenlemelere yer vermiştir. Denetçinin bağımsızlık ve tarafsızlığına zarar verdiği düşünülen ilişki ve bağlantılar yasal düzenlemeler kapsamında dikkate alınmış, denetçi olarak atanacak kişinin bağımsız ve tarafsız hareket etmesi bu şekilde güvence altına alınmaya çalışılmıştır (Spence, 2005: 124-125). Denetim işlevini güvenli ve bağımsız kılmak adına ABD'de uygulama ya konulan önlem paketinin ilk ve en önemli adımı Sarbanes Oxley Yasası olmuştur. Bu yasa, Avrupa Birliği'nde de yankı bulmuş ve bu doğrultuda ilgili Avrupa Birliği Yönergelerinde güncellemeler

gerçekleştirilmiştir. Avrupa Birliği'ne üye ülkeler söz konusu yönergeler doğrultusunda uyumlaştırma çalışmaları yürütmüş ve ilgili mevzuatlarında değişiklikler yapmıştır (Sağmanlı ve diğerleri, 2010: 41).

YMM'lerin denetim hizmetlerinde meslek ahlakına uygun ve tarafsız davranabilmesi için diğer hizmetlerinde de meslek ahlakına uygun ve ahlaki değerler doğrultusunda davranış göstermeleri zorunludur. Yukarıdaki açıklamalar doğrultusunda denetim dışı hizmetler dolayısı ile çıkar çatışması yaşamayı tarafsızlığına gölge düşürecek ve denetim faaliyetinin kalitesini doğrudan etkileyecektir.

D5. 7 “Denetim faaliyetleri sırasında bilgi ve belge toplama aşamasında, bilgi veya belgelere ulaşılması ile ilgili işletme sahiplerinin baskısı yönünde sorunlar ile karşılaşıyorum” bu ifade daha çok denetçi bağımsızlığı ile ilgilidir. Denetçi bağımsızlığı bozulur ise denetçi görüş bildirmekten kaçınma yoluna gidecektir. D5.7 ifadesine YMM'lerin % 37,4'ü (8,1+29,3) katılıyorum yönünde kanıt toplamada işletme yöneticilerinin baskı ve sınırlamalarıyla karşılaştığını % 16,7'sinin kararsız kaldığı ve % 45,9'unun baskı ve sınırlamalarla karşılaşmadığı yönünde yanıtlar verdiği görülmüştür. Denetim faaliyetinde toplanan denetim kanıtlarının miktarı ve doğruluğu denetim kalitesine ve görüşüne direk etki etmektedir. Bu nedenle denetçi tarafsız ve doğru bir yargıda bulunabilmek için mutlaka bağımsız olmalı ve kanıtlara kolay ulaşabilmelidir. Bunun tersi bir durum denetimin tarafsızlığını ve güvenilirliğini zedeleyecektir. Denetçinin çalışma alanı müşteri işletme tarafından sınırlandırılmışsa yani bilgi ve belgelere ulaşmada baskılarla karşılaşmışsa denetçinin önemlilik düzeyini göz önünde bulundurarak görüş bildirmekten kaçınması gerekmektedir. Çünkü müşteri bunu yaparken finansal tablolardaki hata ve aksaklıkları denetçiden gizlemeyi amaçlamaktadır.

Tablo 36: Değer Hükümleri ile D5 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D5.1	D5.2	D5.3	D5.4	D5.5	D5.6	D5.7
Ahlaki değerler	,027	,020	-,007	-,002	,011	-,051	-,010
Siyasi değerler	-,074	-,075	,027	,091	,000	-,005	,048
Sosyal değerler	-,034	,016	-,064	-,016	-,036	-,011	,084
Estetik değerler	-,019	-,086	,037	,046	-,049	-,110 [*] (,025)	-,064
Teorik-ilmi değerler	,047	-,027	,062	,101 [*] (,038)	-,025	-,035 (,024)	-,110
Ekonomik değerler	,065	,041	-,003	-,018	,046	,029	-,015
Dini değerler	,060	,053	-,029	-,031	-,014	,030	,065

Tablo 36'daki veriler estetik değerlerle D5. 6 YMM'ler denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda değildir tutumu ve davranışı arasında $r=-,110$ ve $p<0,05$ düzeyinde anlamlı negatif yönlü zayıf bir ilişki olduğunu göstermektedir. Teorik ve ilmi değerler ile D5.6 "Meslek mensupları, denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda değildir" davranışı arasında $r=-,035$ ve $p<0,05$ düzeyinde düşük negatif yönlü bir ilişki mevcuttur. Ayrıca teorik ve ilmi değerler ile D5. 4 "Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlığını, her zaman her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutmalıdır davranışı arasında $r= ,101$ ve $p< 0,05$ düzeyinde anlamlı düşük pozitif bir ilişki bulunmaktadır. Teorik bilgi ve tecrübe arttıkça tarafsızlık düzeyi artar ve baskıdan etkilenme oranı azalır. YMM'ler bu davranışa tablo 30 da yaklaşık % 90 oranında katılıyor yanıtı vermiştir.

Tablo 37: Ahlaki Değerler İle D5 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

		D5. 1. Meslek mensubu denetim sürecinde bir uzman olarak sorumluluklarını yerine getirirken, tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmek zorunda değildir.						
		Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	6	12	6	40	34	98
		%	6,1	12,2	6,1	40,8	34,7	100,0
	Önemli	F	14	34	24	116	103	291
		%	4,8	11,7	8,2	39,9	35,4	100,0
	Önemsiz	F	0	4	2	15	10	31
		%	,0	12,9	6,5	48,4	32,3	100,0
	D5. 2. Meslek mensubunun; her zaman kamu çıkarına uygun davranmayı taahhüt etmesi, kamu güvenine itibar göstermesi ve meslek sahibi bir uzman gibi davranması zorunda değildir							
	Çok önemli	F	1	10	5	56	26	98
		%	1,0	10,2	5,1	57,1	26,5	100,0
	Önemli	F	8	27	30	115	111	291
		%	2,7	9,3	10,3	39,5	38,1	100,0
	Önemsiz	F	0	2	4	15	10	31
		%	,0	6,5	12,9	48,4	32,3	100,0
	D5. 3. Meslek mensupları, toplumun güvenliğini sağlamak ve korumak açısından, mesleki sorumluluklarını dürüstlük şuru içerisinde yerine getirmelidir.							
	Çok önemli	F	59	31	4	0	4	98
		%	60,2	31,6	4,1	,0	4,1	100,0
	Önemli	F	168	93	22	4	4	291
		%	57,7	32,0	7,6	1,4	1,4	100,0
	Önemsiz	F	18	10	3	0	0	31
		%	58,1	32,3	9,7	,0	,0	100,0
D5. 4. Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlığını, <u>her zaman</u> her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutmak zorundadır								
Çok önemli	F	61	30	5	0	2	98	
	%	62,2	30,6	5,1	,0	2,0	100,0	
Önemli	F	189	74	19	6	3	291	
	%	64,9	25,4	6,5	2,1	1,0	100,0	
Önemsiz	F	18	11	2	0	0	31	
	%	58,1	35,5	6,5	,0	,0	100,0	
D5. 5. Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, <u>her zaman</u> teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmak zorunda değildir								
Çok önemli	F	3	8	9	49	29	98	
	%	3,1	8,2	9,2	50,0	29,6	100,0	
Önemli	F	10	26	28	127	100	291	
	%	3,4	8,9	9,6	43,6	34,4	100,0	
Önemsiz	F	0	2	5	15	9	31	
	%	,0	6,5	16,1	48,4	29,0	100,0	
D5. 6. Meslek mensupları, denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda değildir								
Çok önemli	F	2	4	5	46	41	98	
	%	2,0	4,1	5,1	46,9	41,8	100,0	
Önemli	F	7	17	38	110	119	291	
	%	2,4	5,8	13,1	37,8	40,9	100,0	
Önemsiz	F	0	3	2	15	11	31	
	%	,0	9,7	6,5	48,4	35,5	100,0	

Tablo 37 incelendiğinde ahlaki değer hükümlerinin çok önemli ve önemli olduğunu belirten YMM'lerin büyük çoğunluğunun denetim sürecinde denetçilerin tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmesi gerektiğini

düşündükleri gözlemlenmiştir. Denetim faaliyetinin amacı gereği bu beklenen durumdur. Ancak yine ahlaki değerlerin yüksek düzeyde önemli olduğunu belirtip denetim sürecinde tüm faaliyetlerin ahlaki yargılara dayandırılmasının gerekli olmadığını düşünenlerin oranının da düşük olmadığı (% 15-20) gözlemlenmiştir. Denetim kalitesinin artırılması için denetçinin denetim sürecinin her aşamasında titiz ve duyarlı davranış sergilemesi ve yine ahlaki olmayan davranışlardan kaçınması beklenen durumdur. Yine tablo incelendiğinde YMM'lerin büyük çoğunluğunun (% 75-92) denetim sürecinin her aşamasında denetçilerin, kamu çıkarına uygun meslek sahibi bir uzman gibi davranması, mesleki sorumluluklarını ahlaki değerlerin vazgeçilmez unsuru olan dürüstlük şuuru içerisinde yerine getirmesi ve tarafsızlığını her zaman koruması gerektiğini belirttikleri görülmektedir.

Tablo 37 de ayrıca ahlaki değerleri önemli ve çok önemli gören YMM'lerin sorumluluklarını yerine getirirken her zaman teknik ve ahlaki standartlara uygun davranılması gerektiği yönünde görüş belirttikleri sadece % 10'luk bir kesimin bu görüşe katılmadığı gözlemlenmiştir. Ayrıca denetim ve tasdik hizmetleri dışındaki hizmetlerde de meslek ahlak ilkelerinden ayrılmadan YMM'lerin sorumluluklarını yerine getirilmesi gerektiğini düşündükleri gözlemlenmiştir.

ÖRNEK OLAY: D.6 *“KARDELEN AŞ'nin 2010 yılı finansal tablolarının yıllık denetiminin yapılması için, denetçi olarak size denetim teklifi sunulmuştur. Ön görüşmeler tamamlanmış ve denetim tamamlandığında alınacak denetim ücreti konusunda mutabakat sağladınız. İşletmede yapılan ön değerlendirme ve önceki denetçi ile yapılan görüşmeler sonucu; işletmenin borç tutarının varlıkların tutarından fazla olduğu, borçların zamanında veya hiç ödenemediği, hammadde ve diğer önemli girdilerin tedarikinde yaşanan güçlükler nedeniyle, işletmenin süreklilik varsayımının tehlikede olduğu kanaatine vardınız. Yapılan ön görüşmeden sonra, KARDELEN AŞ. ile denetim sözleşmesi imzalanmadan, mutabakata varılan denetim ücretinin banka hesabınıza yatırıldığı anlaşılmıştır.*

Süreklilik kavramı muhasebenin temel kavramlarından biridir. Bu kavram işletmenin faaliyetlerini belli bir süreye bağlı olmaksızın sürdüreceğini ifade eder. Bu nedenle işletme sahiplerinin ya da hissedarlarının yaşam süreleriyle bağlı değildir. Bu kavramın, işletmeler açısından geçerliliğinin bulunmadığı veya ortadan kalktığı

durumlarda ise bu hususun mali tablo dipnotlarında açıklanması gerekir (Akdoğan ve Sevilengül, 2007:6). İşletmenin sürekliliği varsayımı, finansal tabloların hazırlanışında temel ilkelerden biridir. Bu varsayımına göre bir işletmenin iflas, iş yaşamına son verme veya kanun ve yönetmeliklere göre borç verenlerden kaçma gibi bir niyet taşımadan gelecekte de faaliyetine devam etmesi ön görülmektedir.

Bağımsız denetim açısından işletmenin sürekliliği incelendiğinde, 1974 yılında AICPA Denetim Standartları Kurulu'nun (DSK) yayımladığı SAS No.2 “ Finansal Tablolara Ait Denetim Raporları” ile ilk olarak işletmelerin sürekliliklerinin değerlendirilmesinde dikkate alınacak unsurlar belirlenmiştir. 1981 yılında SAS No.34 “ İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirebilmesi Hakkında Bir Sorun Ortaya Çıktığı Zaman Denetçilerin Değerlendirmeleri” yayımlanmıştır. 1988 yılında SAS No.58 “ Finansal Tablolara Ait Denetim Raporları” ve SAS No.59 “ Denetçinin İşletmenin Sürekliliğini Devam Ettirebilme Yeteneğini Değerlendirmesi” standartları süreklilik kavramı konusundaki boşlukları doldurmak için yayımlanmıştır. SAS No.58'e göre denetçi işletmenin sürekliliği ile ilgili belirsiz koşullar olması durumunda bunu bir açıklayıcı paragraf ile belirtmelidir. Ayrıca SAS 58 işletmenin sürekliliği ile ilgili şartlı görüş bildirmeyi kaldırmış ancak, denetçi açıklama paragrafında süreklilikle ilgili sorunun vurgulanmasını esas alarak “ önemli şüphe” ve “varlığını sürdürebilir” şeklinde belirli kavramlar kullanılmasını gerektirmiştir. SAS 59, SAS 34' de yer almayan üç önemli değişiklik getirmiştir. Bunlar: (1) denetçi her denetim sözleşmesi tarihinde müşterisinin sürekliliğini göz önünde bulundurur, (2) işletmenin sürekliliği hakkında önemli bir şüphe varsa denetçi bu durumu raporunda açıklar, (3) denetçinin raporunda önemli şüphe ile ilgili bir açıklama paragrafı yer alır şeklindedir.

Ülkemizde Türkiye Denetim Standartları Kurulu(TÜDESK) Uluslar arası Denetim Standartlarını Türkçeye çevirerek yayınlanmış, SPK Seri X, No 22 sayılı tebliğin 24. kısmında “işletmenin sürekliliğini” açıklamıştır. Buna göre işletmenin sürekliliğin değerlendirilmesinde denetçi sorumlulukları (Uzay ve Güngör Tanç, 2010:148-156) aşağıdakilerden oluşur;

- Denetçiler mevcut ekonomik koşulların farkında olmalı ve denetim raporlarında ekonomik koşulların işletmeler üzerindeki etkisini dikkate almalıdırlar,
- Denetçi denetim tarihinde yani bir yıldan kısa olmayacak şekilde işletmenin sürekliliğini devam ettirip ettirmeyeceğine dair bir görüşe ulaşmalıdır. Şayet işletmenin sürekliliği hakkında önemli şüphelere sahipse bunu denetim raporunda bir açıklama paragrafıyla belirtmelidir.
- İşletmenin sürekliliğini devam ettirebilme yeteneği hakkında önemli şüphe olabileceğini gösteren denetim sürecinin planlanması ve gerçekleştirilmesine ilişkin kanıtların toplanması.
- Denetçi önemli şüphe olduğuna inanıyorsa; işletme yönetimi mevcut durumu iyileştirecek önlemler alır ve işletme yönetiminin planı değerlendirilir, makul görürse süreklilik durumunu devam ettirebileceğine dair görüş oluşturulabilir.
- Yönetim planı değerlendirildikten sonra denetçi hala önemli şüphelere sahipse;
 - a) İşletmenin finansal tablolarının mevcut durum hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu ve denetçinin bu görüşü açıklama paragrafında yer alır.
 - b) Şayet denetçi önemli bir şüphe tespit etmez ise herhangi bir açıklama yapmayabilir. Ancak, bu yönde bir açıklamanın olmaması işletmenin sürekliliğinin güvence altında olduğu kanısı taşımaz.
- İşletmenin sürekliliğinin önemli şüphe oluşturabileceği durumlar; tekrarlanan işletme kayıpları, işletme sermayesi yetersizliği, olumsuz finansal oranlar, kredi borçlarının ödenmemesi, tedarikçilere yapılan ödemelerde yetersizlik, temettü paylarını ödemedeki yetersizlik, işletme ile ilgili ertelen davalar, işletme faaliyetlerini tehlikeye atan mevzuatlar, kilit konumdaki patentlerin kaybedilmesi, önemli müşterilerin kaybedilmesi, üst düzey personelin kaybedilmesi, işteki kesintiler, grev ve uzun dönemde yükümlülüklerin yerine getirilmesi sayılabilir. Denetçinin bütün bu durumları değerlendirmesi gerekir.

- Finansal tablolarda yeterli açıklama yapılmamışsa, denetçi buna uygun olarak sınırlı ya da olumsuz görüş belirtmelidir. İşletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir yanlış beyanın olduğunu açıklama paragrafında belirtmelidir.

İşletme sürekliliği ile ilgili literatür de aşağıdaki çalışmalara yer verilmiştir.

Menon ve Schwartz (1987: 302) çalışmalarında işletme sürekliliği nedenleri için nitelendirilen finansal durumların, lojistik regresyon modeli ile analiz edilmesini amaçlamıştır. Bu model işletme sürekliliği konusunda başarısız olan işletme örneğinin finansal durum verileri kullanılarak geliştirilmiştir. İflas eden ve iflas etmeyen şirketlerden oluşan bağımsız örneklem üzerinde yapılan doğrulama testleri modelin açıklama gücüne sahip olduğunu göstermektedir. Çalışmadan elde edilen bulgular denetçilerin finansal sıkıntıdaki şirket değerlendirmelerinin finansal tablo verilerinden türetilen değişkenlerle ilgili olduğunu göstermektedir. Denetçinin görüşlerini, şirketin tekrarlanan faaliyet zararları ve likidite durumundaki değişiklikler etkilemekte ve kararında bu değişkenlerin rolü oldukça etkili olmaktadır.

Araştırmacılar ve kamu politika yapımcıları denetçilerin algılama başarısızlıkları ile birlikte yaklaşan iflaslara sinyal olabilecek göstergeleri ortaya çıkarmak için uzun yıllar çaba göstermiştir. Önceki araştırmalar denetçinin işletme süreklilik görüşü ile ilgili denetçi hatalarının ortaya çıkardığı bazı maliyetleri tanımlamaktadır. Bunlar; açılan davalar, müşteri kayıpları ve denetim firmalarının ününün zedelenmesi olarak belirlenmiştir (Nogler, 1995a: 54). Nogler çalışmasında 1983-1991 yılları arasında işletme sürekliliği görüşü alınan 377 firmanın incelemesini yapmıştır. Bu çalışmanın bulgularında denetçi süreklilik davranışı ile ilgili önemli çıkarımlar elde edilmiştir. İlk olarak önceki çalışmalarda denetçi süreklilik görüşü ile ilgili sık sık hataların yapıldığına dair iddialara ulaşılmıştır. Bu görüşlerin yaklaşık üçte ikisi fesih ve iflas durumu ile ilgili iken kalan üç te birlik kısmının borç veya varlık yapılandırmasıyla ilgili olduğu tespit edilmiştir. İkinci olarak denetçilerin işletme sürekliliği kararlarının, firmaların “borcu ödeyememe” (default) tutumları ve borç yapılandırması ölçütlerine göre şekillendiği ve birçok durumda, denetçinin işletme sürekliliği görüşünün sürdürülmesi, firmanın finansal ve operasyonel koşullarının

geliştirilmesindeki dış doğrulama (bankalar, borçlar ya da hisse senedi piyasaları) ile ilgili olduğu tespit edilmiştir.

Louwers (1998: 143) çalışmasında finansal açıdan sıkıntılı müşterilerin işletme sürekliliğini ifşa etmede denetçinin alacağı kararda denetçi teşviklerinin etkisinin olup olmadığını araştırmıştır. Denetçi teşvikleri finansal sıkıntı tahmini ve işletme sürekliliği değerlendirmesi arasında kayıp halka olarak önerilmiştir. Daha önceki araştırmalar temelde müşterinin finansal rasyoları üzerine odaklanmışken Louwers denetçinin işletme sürekliliği kararını sadece müşterinin finansal koşullarının fonksiyonu olarak değil aynı zamanda denetçinin zarar (kayıp) fonksiyonu ile ilişkili faktörlerin (denetim ücreti, denetçi-müşteri ilişkisinin uzunluğu, önceki denetçi davaları, müşteri kayıpları ve daha önceki işletme sürekliliği ile ilgili ifşa edilmiş zorluklar) varlığını dikkate alarak modellemiştir. Çalışmanın sonuçları denetçilerin işletme sürekliliği ile ilgili kararlarında müşterilerin finansal koşullarına ve finansal sıkıntının diğer göstergelerinin varlığına odaklandıkları, dava ile ilgili faktörlere ve ya müşterinin gelir kayıplarına odaklanmadıklarını ortaya çıkarmıştır.

Nogler (2004b:681) çalışmasında yapılan önceki çalışmaların denetçinin kendini tatmin etme korkusunun işletme sürekliliği görüşü ile ilgili olan davranışlarını değiştirebildiğini ortaya koyduğunu belirtmiştir. Nogler çalışmasını denetçinin işletme sürekliliğinin devam edebileceği görüşü verdiği ve bu görüşlerinin sonuçlarının başarılı olduğu firmalar üzerinde yapmıştır. Çalışma bu firmaların 12-18 yıllık periyotlarda incelenen bu firmaların müşterilerine sürekli değer kattığını ortaya çıkarmıştır. Buna ilave olarak çalışma sonuçları işletme süreklilik görüşü alınmayan benzer firmaların sonuçlarıyla da tutarlılık göstermiştir. Ayrıca çalışmanın bulguları firmaların faaliyete devam ettikleri duruma göre birleşme durumunda paydaşların maksimum fayda ulaştığını göstermiştir. Büyük firmaların birleşmelerde daha fazla satın alındıkları görülürken küçük firmaların zamanla ortadan kalktıkları görülmüştür. Son olarak işletme sürekliliği elde etmenin herhangi bir uzun dönemli şifresinin olmadığı ortaya çıkmıştır.

Nogler (2008c: 51) çalışmasında Enron'un iflası ve takibinde Arthur Andersen'in sonraki durumunun muhasebe mesleği için yoğun bir inceleme getirdiğini ve bu olayların denetçinin işletme sürekliliği yargısının değişimine ve muhasebe alanındaki yeni düzenlemelere etkisinin olduğunu belirtmiştir. Nogler çalışmasında 1 Ocak

1997 – 31 Aralık 2005 döneminde iflas eden 1,204 halka açık firmayı incelemiştir. Çalışmanın bulguları işletme sürekliliği düzenleme oranının Enron öncesi dönemde yüzde 44,5 Enron sonrası dönemde, yüzde 61,9 olduğunu ve denetçilerin, tutarlı bir standardın varlığında, harici olayların bir sonucu olarak aldıkları kararlarda düzenlemeler yaptıklarını göstermiştir. Bu çalışma ayrıca aykırılıkların karar ve firma büyüklüğündeki farklılıklar üzerine etkisini araştırmaktadır.

Uzay ve Güngör Tanç (2010: 143) çalışmalarında 2000-2008 yılları arasında İMKB’de işlem görüp işlem sırası kapanan ve faaliyetlerinde belirsizlikler olan şirketlerin bağımsız denetim raporlarında, işletmenin sürekliliği kavramına ilişkin açıklamalarda bulunup bulunmadıklarını tespit etmeyi amaçlamıştır. Araştırma sonucunda 2000-2007 yılları arasında sürekliliği tehlikeye girmesine rağmen bazı işletmelerin “olumlu görüş” bildirilen bağımsız denetim raporlarına sahip oldukları görülmüştür. Bununla birlikte uluslararası denetim standartlarının yaygın olarak uygulamaya başlanmasıyla denetim raporlarında sürekliliğe ilişkin açıklamalarının daha fazla yer aldığı görülmüştür.

Kaplan ve Williams (2012:322) çalışmalarında denetim hizmetleri için piyasada kademeli değişimlerin bir sonucu olarak, mali açıdan sıkıntılı olan kamu şirketlerinin giderek artan bir oranda bölgesel denetim şirketleri tarafından denetleneceğini ve bu denetimin daha çok işletme sürekliliği raporları doğrultusunda yapılacağını beklediklerini belirtmiştir. Çalışmada bu konuyu 1989-2010 yılları arasında dört dönem (1989-1994, 1995-2001, 2002-2005 ve 2006-2010) olarak incelemişler. Başlangıçta finansal açıdan sıkıntılı olan kamu şirketlerinin büyük denetim firmalarının davranışlarına bağlı olarak bölgesel denetim firmalarına doğru kaydıklarını, zamanla bölgesel denetim firmalarının denetim raporlarında işletme sürekliliğine daha fazla yer verdikleri ancak beş büyük denetim şirketinin raporlarında işletme sürekliliğini daha az vurguladıkları ortaya konmuştur. Dahası yakın zamanda bölgesel denetim firmalarının beş büyük denetim firması ve ulusal denetim firmalarından daha çok finansal sıkıntı yaşayan kamu müşterilerinde işletme sürekliliği kavramının daha çok ortaya koyduğu görülmüştür. Ayrıca çalışma bulguları büyük denetim firmalarının bölgesel denetim firmalarına göre müşteri seçimi ve kabul sürecindeki kriterleri arttırarak dava risklerini azalttıkları ve dava risklerini azaltmak için bölgesel denetim firmalarının büyük denetim firmaları ve

ulusal denetim firmalarına göre denetim raporlarında işletme sürekliliği konusunda daha muhafazakâr davrandıklarını göstermiştir.

Tablo 38: D6.1 Davranışının Analizi

D.6. KARDELEN AŞ'nin 2010 yılı finansal tablolarının yıllık denetiminin yapılması için, denetçi olarak size denetim teklifi sunulmuştur. Ön görüşmeler tamamlanmış ve denetim tamamlandığında alınacak denetim ücreti konusunda mutabakat sağladınız. İşletmede yapılan ön değerlendirme ve önceki denetçi ile yapılan görüşmeler sonucu; işletmenin borç tutarının varlıkların tutarından fazla olduğu, borçların zamanında veya hiç ödenemediği, hammadde ve diğer önemli girdilerin tedarikinde yaşanan güçlükler nedeniyle, işletmenin süreklilik varsayımının tehlikede olduğu kanaatine vardınız. Yapılan ön görüşmeden sonra, KARDELEN AŞ. ile denetim sözleşmesi imzalanmadan, mutabakata varılan denetim ücretinin banka hesabınıza yatırıldığı anlaşılmıştır.												
D.6. 1 Yukarıdaki bilgilerin doğru olduğu varsayımına göre, KARDELEN AŞ ile denetim anlaşma mektubunu imzalarım.	Kesinlikle Katılıyorum		Katılıyorum		Fikrim Yok		Katılmıyorum		Kesinlikle Katılmıyorum		Ortalama	Standart sapma
	F	%	F	%	F	%	F	%	F	%		
	35	8,3	96	22,9	62	14,8	117	27,9	110	26,2	3,4071	1,31394

Tablo 38'de D.6.1 “Yukarıdaki bilgilerin doğru olduğu varsayımına göre, KARDELEN AŞ ile denetim anlaşma mektubunu imzalarım” ifadesi ile verilen senaryodaki bilgilerin doğru ve işletmenin süreklilik kavramının tehlikede olmasına rağmen denetim anlaşma mektubunu imzalama durumu araştırılmıştır. Araştırmaya katılan YMM'lerin bu soruya verdikleri yanıtların ortalama değeri 3,4071 fikrim yoktan katılmıyorum yönüne doğru olumsuz şekilde gerçekleşmiştir. YMM'lerin % 27,9'u katılmıyorum, % 26,2 si kesinlikle katılmıyorum, % 14,8'i de fikrim yok şeklinde görüş bildirirken % 31,2 si anlaşma mektubunu imzalayacağını belirtmiştir. Halbuki denetçi işin alınmasından önce gerekli incelemeleri yaparak önemli riskleri belirler. Risk düzeyi yüksek ve kontrol altında tutulamayacak düzeyde ise işi kabul etmez. İşletmenin sürekliliği konusunda denetçi yaptığı çalışmalar sonucunda önemli şüphelere sahip olursa ve bu konuda yönetim baskısına maruz kalacağı bağımsızlık ve tarafsızlık kavramlarının zedelenebileceği yargısına ulaşırsa işi kabul etmemelidir.

Tablo 39: D6.2 Grubu Davranışların Analizi

Yandaki ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. 1=Kesinlikle katılıyorum 5=Kesinlikle katılmıyorum	D6.2. 1 İşletmenin sürekliliği varsayımının önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlar ve gerekli rapor düzenlerim.		D6.2. 2 İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtırım.		D6.2. 3 Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim		D6.2. 4 Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan düzenlerim.	
	F	%	F	%	F	%	F	%
Kesinlikle Katılıyorum	38	9,0	139	33,1	83	19,8	23	5,5
Katılıyorum	79	18,8	176	41,9	147	35,0	32	7,6
Fikrim Yok	83	19,8	60	14,3	77	18,3	80	19,0
Katılmıyorum	114	27,1	16	3,8	64	15,2	137	32,6
Kesinlikle Katılmıyorum	106	25,2	29	6,9	49	11,7	148	35,2
Ortalama	3,4071		2,0952		2,6405		3,8452	
Standart Sapma	1,29196		1,11423		1,27834		1,14877	

Tablo 39 verilen senaryodaki D6.2 “Yukarıda açıklanan olayları, denetim anlaşma mektubunu imzaladıktan sonra ya da denetim faaliyet süreci içerisinde belirlemiş durumdasınız. Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz” ifadesine verilen yanıtları değerlendirmeyi amaçlamaktadır.

Denetçi işi kabul ettikten sonra denetim süreci içerisinde işletmenin iç kontrol sistemini inceler ve süreklilik kavramı ile ilgili yargıya ulaşır. Denetçi önemli şüphe olduğunu tespit ederse bunu işletme yönetimine bildirir ve işletme yönetiminin bu konuda atacağı adımları dikkatle takip eder. Eğer işletme yönetiminin planları süreklilik kavramını iyileştirme yönünde tatminkâr olursa denetçi işletmenin sürekliliğini devam ettirebileceği konusunda görüş bildirir. Eğer yönetim planı değerlendirildikten sonra denetçi süreklilik ile ilgili hala önemli şüphelere sahip ise bu durumu raporunda bir açıklama paragrafında bildirmek zorundadır.

D6.2.1 “İşletmenin sürekliliği varsayımının önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlar ve gerekli rapor düzenlerim” ifadesinin ortalama değeri 3,4071 olarak fikrim yoktan katılmıyorum’ a doğru olumsuz yönde olduğu görülmüştür. YMM’lerin % 19,8’inin fikrim yok, % 27,1’inin katılmıyorum ve % 25,2’si kesinlikle katılmıyorum şeklinde görüş belirtmiştir. Ancak YMM’lerin % 27,8’inin de (9 +18,8) işletmenin sürekliliği varsayımının önemli olmadığı ve denetimi tamamlayıp gerekli raporun düzenlenmesi gerektiğini düşündüğü görülmüştür. Bu

durumda verilecek denetim görüşü taraflı ve gerçeği yansıtan dürüst bir görüş olmaktan uzak olacaktır.

D6.2. 2 “İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtırım” ifadesine YMM’lerin % 33,1’i kesinlikle katılıyorum ve % 41,9’u katılıyorum demiştir. Bu ifadenin ortalama değeri 2,0952 ve katılıyorum şeklindedir.

D6.2. 3 “Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim” ifadesine YMM’lerin % 19,8’i kesinlikle katılıyorum, % 35’i katılıyorum şeklinde olumlu yanıt vermiştir. Denetim ücreti denetçi kararlarını etkileyen önemli bir unsurdur. Yüksek denetçi ücretlerinin bağımsızlığı etkileyebileceği düşük denetim ücretlerinin de denetim kalitesini düşürebileceği bilinmektedir. Denetçinin denetim ücretini peşin almasına rağmen yapması gereken denetimi tamamlamak ve sürekliliğin tehlikede olduğunu raporunda açıklamaktır. Bu durum kamuyu aydınlatmak açısından da önem arz etmektedir.

D6.2. 4 “Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan düzenlerim” ifadesine katılmıyorum yönünde cevap veren YMM’lerin oranı kararsızlarda dahil edildiğinde yaklaşık olarak % 86,8’dir. Denetçiden beklenen de hem ahlaki değerler bakımından hem sosyal değerler bakımından süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak raporunu düzenlemesidir. Ancak süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan rapor düzenleyebileceğini belirten YMM’lerde vardır. Bunların oranı % 13,1’dir. Denetim faaliyetinin etkilediği çıkar gruplarının büyüklüğü ve denetim faaliyetlerinde incelenen şirketlerin ekonomik büyüklükleri göz önüne alındığında bu oranın yol açacağı zararlar ve vereceği güvensizlik boyutunun büyük olabileceği düşünülmelidir.

Tablo 40: Değer Hükümleri ile D6 Grubu Davranışları Arasındaki Korelasyon Matrisi

	D6.1	D6.2. 1	D6.2. 2	D6.2. 3	D6.2. 4
Ahlaki değerler	-,064	,095	-,015	-,081	,042
Siyasi değerler	,027	,003	,045	-,026	,047
Sosyal değerler	-,002	-,005	-,075	-,068	,011
Estetik değerler	-,075	-,087	,093	-,012	-,088
Teorik-ilmi değerler	-,001	,028	,119* (,015)	,062	-,045
Ekonomik değerler	,013	-,009	,029	-,038	,045
Dini değerler	-,087	-,008	-,032	,004	-,020

Tablo 40 incelendiğinde teorik ve ilmi değerler ile D6.2. 2 “İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtım şeklindeki davranış arasında $r=,119$ ve $p<0,05$ düzeyinde anlamlı pozitif yönde ancak düşük bir ilişkinin olduğu görülmektedir. Bilgi düzeyi ve tecrübenin artmasıyla denetim sürecinde daha doğru yargılara ulaşılması ve raporlanması beklenen bir durumdur. Nitekim YMM’lerin % 75’i tablo 33’te gerçek durumu raporlarda yansıtacağını belirtmektedir.

Tablo 41: Ahlaki Değerler İle D6 Grubu Davranışların Karşılaştırılması

			D.6. 1.Yukarıdaki bilgilerin doğru olduğu varsayımına göre, KARDELEN AŞ ile denetim anlaşma mektubunu imzalarım						
			Kesinlikle katılıyorum	Katılıyorum	Fikrim yok	Katılmıyorum	Kesinlikle Katılmıyorum	Toplam	
Ahlaki Değerlerin Önem Derecesi	Çok önemli	F	8	22	10	29	29	98	
		%	8,2	22,4	10,2	29,6	29,6	100,0	
	Önemli	F	24	65	45	82	75	291	
		%	8,2	22,3	15,5	28,2	25,8	100,0	
	Önemsiz	F	3	9	7	6	6	31	
		%	9,7	29,0	22,6	19,4	19,4	100,0	
	D6.2. 1.İşletmenin sürekliliği varsayımının önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlar ve gerekli rapor düzenlerim								
	Çok önemli	F	14	23	15	22	24	98	
		%	14,3	23,5	15,3	22,	24,5	100,0	
	Önemli	F	22	51	62	84	72	291	
		%	7,6	17,5	21,3	28,9	24,7	100,0	
	Önemsiz	F	2	5	6	8	10	31	
		%	6,5	16,1	19,4	25,8	32,3	100,0	
	D6.2. 2.İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtırım								
	Çok önemli	F	30	43	12	3	10	98	
		%	30,6	43,9	12,2	3,1	10,2	100,0	
	Önemli	F	101	120	42	11	17	291	
		%	34,7	41,2	14,4	3,8	5,8	100,0	
	Önemsiz	F	8	13	6	2	2	31	
		%	25,8	41,9	19,4	6,5	6,5	100,0	
D6.2. 3.Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim									
Çok önemli	F	17	34	14	19	14	98		
	%	17,3	34,7	14,3	19,4	14,3	100,0		
Önemli	F	58	102	57	40	34	291		
	%	19,9	35,1	19,6	13,7	11,7	100,0		
Önemsiz	F	8	11	6	5	1	31		
	%	25,8	35,5	19,4	16,1	3,2	100,0		
D6.2. 4.Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan düzenlerim									
Çok önemli	F	5	10	18	31	34	98		
	%	5,1	10,2	18,4	31,6	34,7	100,0		
Önemli	F	17	21	57	94	102	291		
	%	5,8	7,2	19,6	32,3	35,1	100,0		
Önemsiz	F	1	1	5	12	12	31		
	%	3,2	3,2	16,1	38,7	38,7	100,0		

Tablo 41’de işletmenin sürekliliği kavramı ile ilgili denetçi davranışları YMM’lerin ahlaki değer hükümlerine göre analiz edilmeye çalışılmıştır. İlk olarak “işletme sürekliliğinin” tehlikede olduğu kanaatine ulaşmasına rağmen denetim anlaşma mektubunu imzalama konusundaki düşünceleri araştırılmıştır. YMM’lerden ahlaki değerleri çok önemli görenlerin % 59,2 si anlaşma mektubunu imzalamayacağı % 30,6’sı ise imzalayacağı yönünde görüş belirtmiştir. Ahlaki değerleri önemli olarak görenlerin % 54’ü anlaşma mektubunu imzalamayacağını % 30,5’i imzalayacağını ve % 15,5’i de fikri olmadığını belirtmiştir. Kararsızların ve

imzalamayacağını belirtenlerin oranı yaklaşık olarak % 46 dır. Bu noktada YMM'lerin denetim işini kabul etmeden yatırılan ücrete bağlı olmadan işletme sürekliliği konusunda yönetim baskısına maruz kalılabileceği ve bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelenebileceği düşüncesi ile anlaşma imzalamayacağını belirttikleri gözlemlenmiştir. Ahlaki değerleri önemsiz olarak algılayan YMM'lerin % 36,7'si anlaşma mektubunu imzalayacağı ve % 22,6'sının kararsız olduğu görülmektedir.

D6.2 grubunda işletme sürekliliğinin tehlikede olduğu kanaatine, denetim anlaşma mektubunu imzaladıktan sonra ya da denetim faaliyet süreci içerisinde ulaşma durumunda YMM'lerin ahlaki değerlerinin davranışlarını nasıl etkilediği incelenmiştir.

D6.2.1' de ahlaki değerleri çok önemli ve önemli olarak belirten ancak işletme sürekliliğinin önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlar ve gerekli raporu düzenlerim şeklinde davranış sergileyeceğini belirten YMM'lerin oranının % 25-38 olduğu görülmektedir. İşletme sürekliliği kavramı yatırımcılar ve diğer ilgili çıkar grupları için işletmeye güven açısından son derece önemli bir kavramdır. Bu nedenle işletme sürekliliğinin önemli olmadığını düşünerek denetimi gerçekleştirmek ahlaki bir yaklaşım sergilememektedir.

İşletme sürekliliği ile ilgili yapılması gereken en doğru davranış D6.2. 2."İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtırım" şeklinde olduğunu düşünmekteyiz. Nitekim işletme sürekliliğinin tehlikede olduğunu belirlemek ve raporlamakta gerçekleri yansıtan ve çıkar gruplarının menfaatlerini korumaya yönelik bir durumdur. Bu davranış şekline Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu belirten YMM'lerin % 74,5'i ve ahlaki değerlerin önemli olduğunu düşünenlerin % 75,5'i katılıyorrum yönünde yanıt vermiştir. Ayrıca ahlaki değerleri önem sıralamasında çok önde göstermeyen ve önemsiz olarak belirtenlerin de % 67,7'si bu davranışa katıldığını belirtmiştir.

D6.2. 3. "Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim" bu davranış şekli D6.2.2' ile özü itibari ile aynı olmasına rağmen "denetim ücreti peşin ödendiğinden" ibaresinin YMM'lerin düşüncelerinde etkili olduğu gözlemlenmiştir. Çünkü yukarıdaki ifadeye ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM'lerin katılıyorrum oranları % 74,5'iken burada bu oran % 52'ye düşmüş aynı

şekilde Ahlaki değerleri öneli olarak düşünenlerin yukarıdaki ifadeye katılma oranları % 75,5 iken bu ifade de % 55'e düşmüştür. Bu açıdan bakıldığında ücret konusunun YMM'lerin düşünceleri üzerinde olumsuz etki yarattığı sonucuna varılabilmektedir.

D6.2. 4. “Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan düzenlerim” yargısına katılmama yönünde bir çoğunluğun oluştuğu görülmüştür. Ancak ahlaki değerleri önem sıralamasında çok önemli ve önemli kategorilere koyan YMM'lerin % 13-15'i katılıyorum ve % 18-20'si fikrim yok şeklinde yanıt vermiştir. Bu durumda ahlaki değerlerle bağdaşmayacağı açıktır.

BEŞİNCİ BÖLÜM

GENEL DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Bağımsız denetim özü itibari ile denetlenen işletme hakkındaki bilgilerin denetçi raporlarına doğru yansıtıldığına dair topluma güvence veren bir sistemdir. Finansal bilgilerin denetlenmiş olmasının getirdiği yüksek düzeydeki güvenilirlik bilgilerin yanlış veya yanıltıcı olma riskini de azaltan önemli bir unsur olmaktadır. Ancak 2000 yılı ve sonrasında Enron ile ortaya çıkan denetim skandallarında, bütün şirketlerin sürekli bağımsız denetimden geçmiş olması ve olumlu bağımsız denetim raporlarına sahip olmasına rağmen gerçekte finansal bilgilerinde ciddi derecede manipülasyonların yapıldığı ve finansal tablolarındaki bilgilerin gerçeği yansıtmadığı görülmüştür. Finansal skandallar, muhasebe ve denetim mesleğinin uygulanmasında yaşanan eksiklik ve yanlışlıkları ortaya çıkarmıştır. Bu durum düzenleyici ve denetleyici kuruluşların yeni düzenlemeler getirerek bağımsız denetime olan güvenin tekrar oluşturulması çabalarını doğurmuştur. Bu çabalardan en önemlisi Sarbanes Oxley Kanunu'nun yayınlanmasıdır. Bu kanunun en önemli amaçları arasında denetimin etkinleştirilmesi ve denetçi bağımsızlığının sağlanması sayılabilir. Sonraki süreçlerde yasal düzenlemelerin ve yazılı kuralların hem ülkelerin kültürel farklarından kaynaklanan uygulama sorunlarına çözüm olmadığı hem de bireysel uygulamalarda yeterli olmadığı görülmüş ve IFAC tarafından “meslek etik” ilkeleri yayınlanmıştır. Ancak hem denetim düzenlemelerini belirleyen yasalar ve kuralların hem de bu etik ilkelerin başarı ile uygulanması yine denetim faaliyetini gerçekleştiren bireyin sahip olduğu değer ve düşüncelere dayanmaktadır. Bu nedenle bu çalışmada denetim faaliyeti gerçekleştiren YMM'lerin sahip olduğu değer hükümlerinin, denetim sürecinin tümünde “işin alınmasından, bulguların raporlanmasına kadar” sergilediği davranışlara etkisi incelenmiştir.

İlk olarak çalışmanın konusu, amacı, metodolojisi ve çalışmanın esas unsurunu teşkil eden değerlerin muhasebe ve denetim ilişkisini açıklamaya yardımcı olan literatür yazılmıştır. Bu kapsamda literatür de sıkça kullanılan değer ölçeklerinin muhasebe ve denetim ile ilgili yapılmış çalışmalardaki kullanımlarına ilişkin örnekler verilmiştir. Ayrıca araştırmamızda kullanmış olduğumuz Erol Güngör'ün değer ölçeği ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

Çalışmada kavramsal olarak kültür kavramı üzerinde durulmuş daha sonra değerlerin hem kültürle ilişkisi hem de bireyin tutum ve davranışına olan etkisi tüm yönleriyle incelenmiştir. Sonrasında değerlerin denetim süreci ile ilişkisini belirleyebilmek için denetim kavramının tarihi gelişimi, tanımı, özellikleri ve unsurları tanımlanmış özellikle bağımsız denetim ayrıntılı olarak açıklanarak bağımsız denetimde meslek ahlakı konusu açıklanmıştır. Bu bölümde ayrıca denetim süreci ve denetçi kavramları bütün yönleri ile araştırılmış, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile değerler arasındaki muhtemel ilişki ortaya konmaya çalışılmış ve son olarak değerlerin denetim sürecinin her aşamasındaki muhtemel etkisi literatür desteği ile açıklanmaya çalışılmıştır.

Çalışmanın uygulama kısmında ilk olarak değerlerin oluşum süreci dikkate alınarak YMM'lerin özellikle doğum yerlerinin bölgesel analizi, mesleki faaliyetlerini gerçekleştirdikleri bölgelerin ve iş yerlerinin bulunduğu bölgelerin analizleri ve diğer demografik özellikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Çünkü değerler bireye genetik olarak ve daha sonra toplumsal süreç içerisindeki (eğitim, iş ve sosyal süreçlerinde) diğer bireylerle etkileşimi sürecinde aktarılır. Bu nedenle YMM'lerin değerlerinin kazanılmasındaki faktörlerin incelenmesi önem arz etmiştir. Daha sonra uygulama bölümünü oluşturan anketin B bölümünde YMM'lerin değer hükümleri hiyerarşileri Güngör'ün değer sıralama ölçeği kullanılarak belirlenmiştir. YMM'lerin değer hükümleri hiyerarşisinde birinci sırada ahlaki değerler, ikinci sırada siyasi değerler, üçüncü sırada sosyal değerler, dördüncü sırada estetik değerler, beşinci sırada Teorik ve ilmi değerler, altıncı sırada ekonomik değerler ve son sırada dini değerler yer almıştır. Bu sonuçlar Güngör'ün çalışması ile de tutarlılık göstermiştir. Güngör'ün çalışmasında ahlaki değerler üç grupta birinci sırada dördüncü grupta ise ikinci sırada önemli olarak belirlenmiş, bizim çalışmamızda ise ahlaki değerler YMM'ler tarafından birinci derecede önemli olarak belirtilmiş ve değerler hiyerarşilerinin en üstünde yer almıştır. Ayrıca bu bölümde değer hükümleri sıralamalarının cinsiyet, YMM'lerin doğum yerlerinin bölgesel dağılımı ve en çok denetim faaliyeti gerçekleştirdikleri bölgelere göre farklılık göstermedikleri yapılan analizler sonucunda tespit edilmiştir.

YMM'lerin değerler ile ilgili diğer düşünceleri incelenmiş ve YMM'lerin ideal insanı ahlaklı bir birey olarak tanımladıkları, değer ve kimliklerinin oluşumundaki en

etkili faktörün ailesinin olduğunu, değerlerine çok bağlı oldukları ve büyük çoğunluğunun (% 67,9) tüm davranışlarını değerlerine göre belirlediği görülmüştür. Bu oranın oldukça yüksek olması araştırmamıza katılan YMM'lerin tutum ve davranışlarını değerlerine göre şekillendirdiklerini göstermektedir.

Meslek ahlak ilkeleri ile ilgili YMM'lerin düşünceleri anket uygulamamızın C bölümünü oluşturmuştur. YMM'ler, mesleki bilgi ve tecrübelerinden hareketle denetim işlemini Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına uygun olarak yaparlarken, aynı zamanda belirlenmiş olan meslek ahlak ilkelerine de uymak zorundadırlar. YMM'lerin, denetim görevini yerine getirirken meslek ahlak ilkelerine uygun davranışlarda bulunması gerekir. Denetim faaliyetinden fayda sağlayan çıkar grupları, devlet, meslek odaları ve kamu yararı YMM'lerin, bu etik ilkelerine uygun bir yaklaşım sergilemesini tutum ve davranışlarını bu etik ilkelere göre şekillendirmesini beklemektedir. YMM'ler, söz konusu etik değerlere uygun bir yaklaşım sergilemesi, bazen müşterisi ile çatışma konusu olsa bile, YMM'lerin bu davranışı ileride karşılaşılabilecek müşterek ve müteselsil sorumlulukları düşünerek sergilemek zorunda olduğu unutulmamalıdır.

Türk ve Sağlar, çalışmalarında muhasebe mesleğinde ahlak dışı davranışların; muhasebe kuruluşlarının ahlak standartlarını uygulamada yetersiz kalması, ahlak dışı davranışlara göz yumulması ve bu tür davranışların meslekte ilerleme fırsatı oluşturması ve rekabet baskısının ahlak dışı davranışa itmesi gibi çeşitli nedenleri olduğunu belirtmişlerdir. Ayrıca muhasebe meslek mensubunun ve dolayısıyla denetim firmalarının karşılaşılabilecekleri ahlaki sorunları ahlaki ikilemler ve ahlak dışı davranışlar şeklinde iki tür olarak belirlemişlerdir. Ahlaki ikilem meslek mensubunun doğruyu bulma konusunda tereddütlerini ifade ederken, ahlak dışı davranışlar denetçinin doğrudan ahlak dışı yaklaşımını ifade etmektedir. Bunların birincisi, bireyin ahlak değerlerinin toplumun benimsediği değerlerden farklı olabilmesi ve ikincisi bencilliktir. Uygulamada en sık karşılaşılan sebep ise, bencilliktir. Denetçi kendi çıkarlarını veya denetim şirketinin çıkarlarını koruma çabası ile doğruluk ve dürüstlükten ayrılabilenkte meslek ahlak ilkelerine uyum konusunda yetersiz kalabilmektedir.

Meslek ahlak ilkeleri ile ilgili yaptığımız analizlerde ilk olarak YMM'lerden IFAC ve TÜRMOB'un temel aldığı meslek ahlak ilkelerini kendilerine göre önem

sıralamasına koymaları istenmiştir. YMM'ler meslek ahlakı ilkelerinden Doğruluk ve Dürüstlük ilkesini birinci derecede önemli görmüştür daha sonra bağımsızlık ilkesi ikinci sırada, tarafsızlık ilkesi üçüncü sırada, profesyonel yeterlilik ve ehliyet ilkesi dördüncü sırada, güvenilirlik ve sır saklama (gizlilik) ilkesi beşinci sırada ve profesyonel davranış son sırada yer almıştır. Meslek ahlak ilkelerinin önem sıralamasının bazı demografik değişkenlere göre farklılık gösterip göstermediği belirlenmeye çalışılmıştır. Çıkan sonuçlarda cinsiyete göre, Doğum yerlerinin bölgesel analizine göre ve en çok denetim gerçekleştirdikleri bölgelere göre YMM'lerin meslek ahlak ilkeleri önem sıralamalarının genel sıralama ile aynı olduğu ve farklılıkların görülmediği tespit edilmiştir. YMM'lerin meslek ahlak ilkelerinden doğruluk ve dürüstlük ilkesini birinci derecede önemli görmesi son derece önemlidir. Çünkü denetçinin denetlediği finansal tabloların gerçeği doğru ve dürüst olarak yansıttığı ve güvenilir olduğu yargısı toplumu etkilemektedir. Denetim faaliyetinden çıkar sağlayacak ilgili tüm gruplar bu bilgilerin doğru olduğuna dair denetçi ve denetim şirketine güven duymak durumundadır. Denetçi bu güveni kendi çıkarları doğrultusunda ya da denetim şirketinin menfaatleri doğrultusunda sarsmamalı ve doğruluktan ayrılmamalıdır. Bağımsızlık ilkesi YMM'ler tarafından ikinci derecede önemli tarafsızlık ilkesi de üçüncü derecede önemli olarak belirlenmiştir. YMM'lerin % 93,8'i denetim sürecinin her aşamasında bağımsızlık ilkesinin uygulanabilmesi gerektiği yönünde görüş belirtmiştir. Nitekim Sarbanes Oxley kanununda denetçi bağımsızlığının sağlanması üzerinde önemle durulmuştur. Çünkü bağımsız olamayan baskılara maruz kalan bir denetçinin özellikle iş kaybetme korkusu ile tarafsız ve doğru karar verebilmesi oldukça zor görülmektedir.

Çalışmamızın değer hükümlerinin YMM'lerin tutum ve davranışlarına etkisini incelediğimiz ana bölümünde elde edilen bulgular altı grup davranışa göre sınıflandırılmıştır. İlk grup (D1) davranışlar genel olarak denetim sürecinin tümü ile özellikle raporlama aşaması ile ilgilidir. Raporlama aşaması denetçinin denetim süreci boyunca oluşan yargısını açıkladığı aşama olarak önem arz etmektedir. Bu grup davranışlar da ilk olarak YMM'lerin büyük bir kısmının denetim yaparken ve denetim raporunu düzenlerken ilgili çıkar gruplarından öncelikle kamunun daha sonra devletin çıkarlarını ön planda tutmaya yönelik, YMM'lerin % 20-25'lik kısmının ise işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarının ön planda tutulmasına yönelik

davranış sergileme eğiliminde oldukları görülmüştür. Değer hükümleri ile denetimden fayda sağlayacak ilgili gruplarının çıkarlarını ön planda tutmaya yönelik davranışlar arasındaki korelasyon analizlerinde çok düşük düzeyde ilişkiler saptanabilmiştir. Genel olarak anlamlı ve güçlü bir ilişkinin olmadığı belirlenmiştir. Ahlaki değerler ile işletme sahip ve ortaklarının çıkarlarını ön planda tutma davranışı arasında negatif yönlü beklenen bir ilişki bulunmuştur ancak ilişkinin zayıf bir ilişki olduğu tespit edilmiştir. Bu noktada beklenen negatif yönlü güçlü bir ilişki çıkmasıdır çünkü güçlü ahlaki değerlere sahip ya da ahlaki değerleri değerler hiyerarşisinin en üstünde gören YMM'lerin işletme sahiplerinin çıkarlarını değil kamunun çıkarlarını denetim yaparken ve denetim raporunu hazırlarken her zaman ön planda tutması gerekir. Ahlaki değerler araştırmamızda tüm davranış grupları ile ayrıca karşılaştırılmıştır. Çünkü ahlaki değerler YMM'lerin değer hükümleri hiyerarşisinde en üst sırada yer almıştır. Güngör bireyin değerler hiyerarşisinde yer alan değerlerin onun temel değeri olduğu ve tüm tutum ve davranışlarına yön veren değerler olduğunu ifade etmiştir. Ahlaki değerler ile denetim sürecinde ve raporlama aşamasında ilgili çıkar gruplarının çıkarlarının ön planda tutulmasına yönelik davranışların karşılaştırılması sonucu elde edilen bulgularda, ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu düşünen YMM'lerin beklendiği gibi % 80-85 oranında kamunun çıkarların ön planda tutulmasına yönelik davranış sergileme eğiliminde oldukları görülmüştür. Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM'lerin % 15'lik kısmının ise işletme sahipleri ve kredi verenlerin çıkarlarının ön planda tutulmasına yönelik davranış sergileme eğiliminde oldukları görülmüştür.

Denetim sürecinin her aşaması ile ilişkili olan D2 grubu davranışlarda YMM'lerin denetim sürecinin her aşamasında yasalara ve kurallara uygun davranış sergileyip sergileyemedikleri belirlenmeye çalışılmıştır. Bu grup davranışlar ile ilgili bulgularda YMM'lerin % 92,6'sının kurallara uygun davranılması gerektiği yönünde eğilimi olduğu ve % 80'inin kurallara uygun davranış sergilediği görülmüştür. Ayrıca denetim sürecinin her hangi bir aşaması ile ilgili yazılı kuralların bulunmaması durumunda YMM'lerin % 35'i yaptıkları faaliyetlerde öncelikle çıkar gruplarının menfaatlerini korumaya yönelik davranışlarda bulunacağı görülmüştür. Değer hükümleri ile yasalar ve ya mesleki davranışları belirleyen diğer kurallar arasındaki ilişkilerin istatistikî olarak anlamlı ve güçlü olmadığı görülmüştür. Ahlaki

değerleri çok önemli ve önemli gören YMM'lerin tamamına yakını denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerektiğini ve sürecin her aşamasında kurallara uygun davranışlarda bulunduğunu ifade ettiği görülmüştür.

YMM'lere ait D3 grubu davranışlar ile ilgili bulgulardan elde edilen sonuçlar, YMM'lerin % 75,5'inin her hangi bir değer çatışmasında toplumsal değerleri tüm faaliyetlerinde kendi değerlerinden ön planda tutacaklarını göstermiştir. Burada elde edilen bir başka sonuç ise YMM'lerin % 13'lük bir kesiminin kendi çıkarlarını başkalarının çıkarlarının üstünde tutacağı şeklindedir. Ahlaki değerlerin çok önemli ve önemli olduğunu düşünen YMM'lerin büyük çoğunluğu kendi değerleri ile toplumsal değerler arasında bir fark olduğunda toplumsal değerlere göre davranış sergileyeceğini, sadece % 10-15'lik bir kesimin ahlaki değerleri ön planda tutmasına rağmen toplumun değerlerinin ön planda tutulmasının gerekmediğini belirttikleri görülmüştür.

Raporlama aşaması ile ilgili olan D4 grubu davranışlarda müşteri işletme ile ilgili olumsuz rapor düzenlenmesi halinde işi kaybetme riski ile karşılaşıldığında ne tür davranışların sergileneceği tespit edilmeye çalışılmıştır. Bulgulardan elde edilen sonuçlara göre YMM'lerin olumlu rapor düzenleme eğiliminde olanların % 6 civarında olduğu, yasal ama ahlaki olmayan durumlarla karşılaşıldığında olumlu rapor düzenleyecek olanların oranının % 28 olduğu ve olumsuz görüş verilmesi gerektiğinde hiçbir menfaat kaybı gözetmeksizin olumsuz görüş vereceğini belirtenlerin oranının ise % 74,4 olduğu görülmüştür. Değerler ile D4 grubu davranışlar arasında anlamlı ve güçlü bir ilişki bulunamamıştır. Ahlaki değerlerle bu grup davranışlar arasındaki karşılaştırmalarda ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM'lerin % 25'inin yapılan faaliyetin ahlaki olmasa da yasalara uygun olmasının olumlu rapor düzenlemeye yeterli olduğunu belirttikleri görülmüştür.

D5 grubu davranışlara ait bulguların sonuçlarına göre YMM'lerin genel olarak denetim sürecindeki tüm faaliyetlerinde duyarlı olması ve yasalarla birlikte ahlaki yargılara göre davranışlar sergilemesi eğiliminde oldukları görülmüştür. Ayrıca meslek mensuplarının dürüstlük şuuru içerisinde kamu çıkarına uygun davranış sergilemesi, tarafsızlığını her zaman her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutarak koruması yönünde davranış eğilimleri ortaya çıkmıştır. Değerler ile D5 grubu davranışlar arasında anlamlı ve güçlü bir ilişki bulunamamıştır. Burada tarafsız

davranış sergileyebilme ile teorik ve ilmi değerler arasında düşük pozitif bir ilişki bulunmuştur. Teorik bilgi ve tecrübeye dayalı değerlere sahip YMM'lerin tarafsızlıklarını daha iyi sergileyebildikleri görülmüştür. Ahlaki değerlerin çok önemli olduğunu düşünen YMM'lerin denetim sürecinde denetçilerin tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmesi gerektiği yönünde eğilimleri görülmüştür.

İşletmenin sürekliliği kavramı bağımsız denetimde son derece önemlidir. Yapılan çalışmalar işletmenin süreklilik kavramının tehlikede olmasına rağmen denetçinin bunu dikkate almadan olumlu denetim raporu düzenleyebildiğini ortaya koymuştur. Çalışmamızın D6 grubu davranışlarında raporlama sürecinde işletmenin sürekliliği kavramının ne kadar önemsendiği tespit edilmeye çalışılmıştır. Denetçi işletmenin sürekliliğini araştırır ve sürekliliğin tehlikede olduğu yargısına ulaşırsa bunu işletme yönetimi ile paylaşır. Daha sonra işletme yönetimin aldığı tedbirler denetçiye sürekliliğin güvence altında olduğuna tatmin ederse olumlu rapor düzenleyebilir, ancak alınan tedbirlerin yetersiz olduğu yargısına ulaşırsa bunu denetçi açıklama paragrafında belirtir ve görüşünü bu doğrultuda raporuna yansıtır. Hazırlamış olduğumuz senaryoya ait bulgular, denetim anlaşma mektubunu imzalamadan önce işletmenin sürekliliğinin tehlikede olduğunun tespit edilmesine rağmen YMM'lerin % 31,2'sinin anlaşma mektubunu imzalayacağını göstermektedir. Denetim anlaşma mektubu imzalandıktan sonra işletme sürekliliğinin tehlikede olduğunun tespit edilmesi durumundaki davranışları incelendiğinde ise işletmenin süreklilik varsayımının önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlayıp gerekli raporu düzenlerim diyenlerin oranının % 27,8, işletmenin süreklilik varsayımının önemini göz önüne alarak denetim raporuna gerçekleri yansıtırım diyenlerin oranının % 75, denetim ücreti peşin ödendiğinden denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim diyenlerin oranının % 54,8 ve son olarak denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar süreklilik kavramının önemini dikkate almam diyenlerin oranının ise % 13,1 olduğu görülmüştür.

Sonuç olarak yapılan araştırmalar denetim faaliyetinin sadece yasalarla yeterli kaliteye ulaştırılamayacağı küresel anlamda denetimde bir kaliteye ulaşmak için belirlenen standartların yanı sıra ülkelerin kültürel özelliklerinin hatta bireylerin

değer yargılarının da araştırılması gerektiğini ortaya koymuştur. Özellikle denetim kalitesini arttırmak için kuralların ve yasaların tek başına yeterli olmadığını, denetim faaliyetini gerçekleştiren denetçi yargılarının da kaliteye doğrudan etki yaptığını göz ardı etmemek gerekmektedir. Araştırmamız da YMM'lerin değer yargılarını oluşturan değer hükümleri üzerinde durulmuş ve bu değer hükümlerinin denetim sürecindeki davranışlarına etkisinin istatistiksel olarak anlamlı olmadığı görülmüştür. Ancak YMM'lerin tüm davranışlarını değerlerine göre şekillendirdikleri ve ahlaki değerlere oldukça önem verdikleri, ahlaki değerlere önem veren YMM'lerin denetim sürecindeki tutum ve davranışlarında bu değerlere aykırılıkların oldukça az olduğu tespit edilmiştir.

KAYNAKÇA

ABDİOĞLU, Hasan, Ahmet BÜYÜKSALVARCI, , Burcu İŞGÜDEN (2011), “Muhasebe ve Finansman Öğretim Elemanlarının Yasam Değeri Yönelimlerini Oluşturan Faktörlerin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma: Türkiye Örneği”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, s.97-115.

ACAR, Durmuş, Serpil SENAL, Hayrettin USUL (2011), Bağımsız Denetim Kalitesi: Denetim Firmaları Üzerine Bir Araştırma, *The Journal of Social and Economic Research*, Cilt: 16, S.22,s.273-306.

AFŞAR, Timuçin (2002), “Ahlak Değerlerinin Bilgi Temeli”, *Bilgi ve Değer*, (Edit. Şehabettin Yalçın) Ankara: Vadi Yayınları

AKARSU, Bedia (2006), *Değişen Dünya Değişen Değerler*, İstanbul: İnkılap Kitabevi.

AKBABA-ALTUN, Sadegül (2003), “Eğitim yönetimi ve değerler.” *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt1,S.1,s. 7-18.

AKBAŞ, Oktay (2008), “Değer Eğitimi Akımlarına Genel Bir Bakış”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 6, S. 16,s.9-27.

AKBULUT, Yıldız (1999), “ Meslek Ahlakı Kriterleri ve Muhasebe Mesleği Üzerine Bir Araştırma, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Nisan, Cilt 1,S.1, s.125-144.

AKDOĞAN, Nalan, Orhan SEVİLENGÜL (2007), *Türkiye Muhasebe Standartları İle Uyumlu Tekdüzen Muhasebe Sistemi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

ARIKAN, Yahya (2010), “Yeni TTK’ da ‘Budama’ ve Bağımsız Denetim’de Tarihi Sorumluluk” *Mali Çözüm Dergisi*, S.112, s. 9-14.

ARKONAÇ, Sibel A. (2008), *Sosyal Psikolojide İnsanları Anlamak Deneysel ve Eleştirel Yaklaşımlar*, Ankara: Nobel Yayınları.

ARSLAN, Emel, Ramazan ARI (2008), “Erikson’un Psikososyal Gelişim Dönemleri Ölçeğinin Türkçeye Uyarlama, Güvenirlilik ve Geçerlik Çalışması”, *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S.19, s. 53-60.

ARSLAN, Erdoğan (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’na Göre “Denetçinin” Niteliği” *Mali Çözüm Dergisi*, S.104, s.73-107.

ASAN, Tezer, Füsün EKŞİ, Aydın DOĞAN, Halil EKŞİ (2008). “Bireysel Değerler Envanteri’nin dilsel eşdeğerlik, geçerlik ve güvenilirlik çalışması.” *Marmara Üniversitesi Atatürk Eğitim Fakültesi Eğitim Bilimleri Dergisi*, S.27, s.15-38.

ASLANTÜRK, Zeki; Tayfun AMMAN, (2011), *Sosyoloji*, İstanbul: Çamlıca Yayınları.

ASKARY, Saeed, James S. POUNDER, Hassan YAZDIFAR (2008), “Influence of culture on accounting uniformity among Arabic nations”, *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern*, Emerald Group Publishing Limited, Cilt.1, S. 2, s. 145-154

ATA, H.Ali, Mustafa UĞURLU, M. Özgür ALTUN (2009), “Finansal Tablo Hilelerinin Önlenmesinde Denetçi Algılamaları”, *Gaziantep Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, Cilt 8,S1, s.215 – 230)

ATAMAN, Ümit, Rüstem HACİRÜSTEMOĞLU, Nejat BOZKURT (2001), *Muhasebe Denetimi Uygulamaları*, İstanbul: Alfa Basım Yayım.

ATAY, Salim (2003), “Türk Yönetici Adaylarının, Siyasal ve Dini Tercihleri İle Yaşam Değerleri Arasındaki İlişki, Değerler Eğitimi Dergisi, Cilt1, S.3, s.87-120.

AVCI, Nazmi (2007), *Toplumsal Değerler ve Gençlik Bir Değerler Sosyolojisi Denemesi*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

AYDIN, Mustafa (2003), “Gençliğin Değer Algısı: Konya Örneği, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 1,S.3,s.121-144

BARLI, Önder (2008), *Davranış Bilimleri ve Örgütlerde Davranış*, İstanbul: Aktif yayın evi.

BARON, Robert A., Donn BYRNE, Nyla R BRANSCOMBE (2006), *Social Psychology*, International Edition, Pearson Education, U.S.A.

BAŞAK, Suna (2004), *Kültür Olgusu Analizleri ve Üç Tarz-ı Siyaset*. Ankara: Odak Yayınevi.

BAYAZITLI, Ercan, Hilmi E. YAYLA, Eymen GÜREL (2006), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Yaşam Değeri Yönelimlerini Oluşturan Faktörlerin Belirlenmesi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ekim, S.20,s.1-11.

BAYDOUN, Nabil, Roger WILLETT (1995), “Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries”, *Abacus*, Cilt. 31, S. 1,s.67-92.

BEATTIE, Vivien, Stella FEARNLEY, Tony HINES (2013), “Perceptions of factors affecting audit quality in the post-SOX UK regulatory environment” *Accounting and Business Research*, Cilt. 43, S. 1, s.56–81.

BEAULIEU, Philip, Alan REINSTEIN (2010), “Belief perseverance among accounting practitioners regarding the effect of non-audit services on auditor independence” *Journal of Account. Public Policy*, Cilt. 29, s.353-373.

BENNIE, Nonna Martinov, Gary PFLUGRATH (2009), “ The Strength of an Accounting Firm’s Ethical Environment and the Quality of Auditors’ Judgments”, *Journal of Business Ethics*, S. 87,s.237–253.

BIGGS, Stanley F., Theodore J. MOCK (1983), “An Investigation of Auditor Decision Processes in the Evaluation of Internal Controls and Audit Scope Decisions”, *Journal of Accounting Research*, Cilt. 21, S. 1, s.234-255.

BİLEN, Abdulkadir (2008), “Doğu Anadolu Bölgesindeki Meslek Mensuplarının Profilleri, Etik Kurallarına Bakışları ve Meslek Sorunları Üzerine Bir araştırma” *Mali Çözüm Dergisi*, S.85,s.27-42.

BİLGİN, Nuri (2003), *Sosyal Psikoloji Sözlüğü*, İstanbul: Bağlam Yayıncılık, No:204.

BILSKY, Wolfgang, Shalom H. SCHWARTZ (1994), “Values and Personality”, *European Journal of Personality*, Cilt 8, s.163-181.

BLODGETT, Jeffrey G., Ayşen BAKIR, Gregory M. ROSE (2008), “A test of the validity of Hofstede’s cultural framework”, *Journal of Consumer Marketing* Cilt. 25,S.6, s.339–349.

BOSTANCI, Naci (2003), “*Toplum ve Kültür*” ,(Edt. İhsan Sezal) *Sosyolojiye Giriş*, Ankara: Martı Yayınevi, s.106-132

BOZKURT, Nejat (2006a), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları.

BOZKURT, Nejat (2011b), *TÜRMOB Bağımsız Denetim Eğitimi Ders Notları*, Erişim Tarihi 08.10.1012. www.turmob.org. tr

BOZKURT, Nejat (2012c), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Alfa Yayınları 6.Baskı.

BOZKURT, Veysel (2011), *Değişen Dünyada Sosyoloji*, Bursa: Ekin Kitabevi.

CAMPBELL, Tom (2005), *Introduction: The Ethics of Auditing, Ethics And Auditing*, (Edt. Tom Campbell, Keith Houghton), Australian National University, Australia.

CARCELLO, Joseph V., Roger H. HERMANSON, Neal T. MCGRATH (1992), “Audit Quality Attributes: The Perceptions of Audit Partners, Preparers, and Financial Statement Users”, *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Cilt. 11, S.1, s.1-15.

CEVİZCİ, Ahmet (2000), *Paradigma Felsefe Terimleri Sözlüğü*, İstanbul: Paradigma Yayınları.

CHANCHANI, Shalin, Roger WILLETT (2004), “An empirical assessment of Gray’s accounting value constructs”, *The International Journal of Accounting*, S.39,s. 125– 154.

COHEN, Jeffrey R., Laurie W., PANT, David J. SHARP (1993), “Culture-Based Ethical Conflicts Confronting Multinational Accounting Firms”, *American Accounting Association*, Cilt, 7, S.3,s. 1-13.

COHEN, Jeffrey R., Laurie W. PANT, David J. SHARP (1995), “An Exploratory Examination of International Differences in Auditors' Ethical Perceptions”, *Behavioral Research in Accounting*, Cilt.7,s.37-64.

COURTNEY, Nicholas P., Christine A. JUBB (2005), Attachments between directors and auditors: do they effect engagement tenure?, *Ethics And Auditing*, (Edt. Tom Campbell, Keith Houghton), Australian National University, Australia.

COWPERTHWAITTE, Philip (2010), “Culture Matters: How Our Culture Affects the Audit”, *Accounting Perspectives*, Cilt 9, S.3, s.175-215.

CUNNINGHAM, Lawrence S., John J. REICH (2010), *Culture & Values A Survey of The Humanities*, Wadswort, 25 Thomson Place Boston, USA

CÜCELOĞLU, Doğan (1992), *İnsan ve Davranışı*, İstanbul: Remzi Kitabevi.

ÇALGAN, Erkan, Erkan MENTEŞE, Fatma İŞİLOĞLU, M. Vefa TOROSLU, Mukaddes ÖZCAN, Nurgül GÜLMEZ KANPAK, Şükrü SAVAŞ, Zehra Jülide ONUR, Zekiye AĞCA (2008), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayını, No:113.

ÇALIŞKUR, Ayşem, Ayşe DEMİRHAN, Serdar BOZKURT (2012), “Değerlerin Belirli Meslek Alanları ve Demografik Değişkenlere Göre İncelenmesi”

Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, Cilt.17, S.1, s.219-236.

ÇİFTÇİ, Nermin (2003), “Kohlberg’in Bilişsel Ahlak Gelişimi Teorisi: Ahlak ve Demokrasi Eğitimi.” *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt1, Sayı1, s.43-77.

DART, Eleanor (2011), “UK investors’ perceptions of auditor independence”, *The British Accounting Review*, S. 43, s.173–185.

De ANGELO, Linda Elizabeth (1981), “Auditor Size and Audit Quality”, *Journal of Accounting and Economics*, Cilt 3, s. 183-199.

DEMİR, Volkan (2009), “Finansal Raporlama Uygulamalarına İlişkin Farklı Yaklaşımlar” *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan, s.73-92.

DEMİRBAŞ, Mahmut (2006), “Türkiye’de Denetim Komitesi Üyelerinin Bağımsızlığının ve Etkinliğinin Halka Açık Anonim Şirketlerde Tespit Edilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 8, S.3,s.105-132.

DEMİRCİOĞLU, İsmail H., Muhammet A. TOKDEMİR (2008), “Değerlerin Oluşturulma Sürecinde Tarih Eğitimi: Amaç, İşlev ve İçerik”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 15, s.69-88.

DEMİREL, Erkan T., Mehmet TİKİCİ, Mevlüt TÜRK, Nihat AKBIYIK (2007), *Kültürün Girişimciliğe Etkileri Malatya Örneği*, Ankara:Nobel Kitabevi.

DERYAL, Yahya, Mehmet DURGUT (2009), “Türk Ticaret Kanunu Tasarısı İle Anonim Şirketlerin Denetimine Getirilen Yenilikler: Hukuksal Bir Bakış” , *Mali Çözüm Dergisi*, S.96, s.35-66.

DİLMAÇ, Bülent, Hasan BOZGEYİKLİ, Yahya ÇIKILI (2008), “Öğretmen Adaylarının Değer Algılarının Farklı Değişkenler Açısından İncelenmesi”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 6, Sayı 16,s. 69-91.

DİLMAÇ, Bülent, Erhan ERTEKİN, Ersen YAZICI (2009), “Değer Tercihleri ve Öğrenme Stilleri Arasındaki İlişkinin İncelenmesi”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 7, Sayı 17, s.27-47.

DİNÇ, Engin, Uğur KAYA (2006), “Muhasebe Meslek Mensuplarının “Meslek Ahlak Kuralları” Açısından Hizmet Satın Alanlar Tarafından Algılanma Biçimi Üzerine Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Ocak, S.17, s.139-152.

DOĞAN, İsmail (2007), *Sosyoloji Kavramlar ve Sorunlar*, Ankara: Pegem Akademi Yayınları.

DOĞAN, Özlem (2002), “Değerler Sorununda Nesnelcilik/ Mutlakçılık ve Öznellik/ Rölativizm Tartışması Üzerine”, *Bilgi ve Değer*, (Editör: Şehabettin Yalçın), Ankara: Vadi Yayınları.

DÖNMEZ, Adnan, Ayten ERSOY (2009), “Bağımsız Denetim Sürecinde Kullanılan Analitik İnceleme Prosedürlerinin Denetim Standartları Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, Cilt 11, S.2,s.35-64.

DÖNMEZ, Adnan (2010), “Bağımsız Denetimde Denetçi Rotasyonunun Ulusal ve Uluslararası Düzenlemeler Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S. 3,s.14-164.

DÜNDAR, Selma, Halil EKŞİ, Ali YILDIZ (2008), “Aksiyonda Değerler Ölçeği Dilsel Eşdeğerlik Geçerlik ve Güvenirlik Çalışması”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 6, No. 15, s.89-114.

EDGAR, Andrew, Peter SODGWICK (2007), *Kültürel Kuramda Anahtar Kavramlar*, (çev. Mesut Karaşahan), *Cultural Theory, The Key Concept*, İstanbul: Açılım Kitap.

ERTAŞ, Fatih Coşkun, Mihriban COŞKUN ARSLAN (2009), “ Bağımlı ve Bağımsız Muhasebecilerin Meslek Etiği Algılama Düzeylerine İlişkin Bir Araştırma”, *Muhasebe ve Denetim Bakış Dergisi*, Ocak, S.27,s.23-43.

EJDER, Bülent (2008), “Türkiye’de Denetçinin Sorumluluğunun Sınırlandırılmasına İlişkin Yasal Düzenlemeler, Uygulamada Karşılaşılan Sorunlar ve Öneriler” II. Uluslar arası Muhasebe Denetimi Sempozyumu ve VIII. Türkiye Muhasebe denetimi Sempozyumu, *İSMMM Yayınları*, Yayın No: 92,s.163-171.

EPSTEIN, Seymour (1989), *Values From The Perspective of Cognitive-Experiential Self-Theory, Social And Moral Values*, (Edt: Nancy Eisenberg, Janusz Reykowski, Ervin Staub), Lawrence Erlbaum Associates, New Jersey.

ERDEM, Ali Rıza (2003), “Üniversite Kültüründe Önemli Bir Unsur: Değerler”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 1,Sayı 4, s.55-72.

ERDOĞAN, İlhan (2007), *İşletmelerde Davranış*, İstanbul: MİAD- Malatyalı İşadamları Derneği Yönetim Yayınları Dizisi 1.

ERDOĞAN, Melih (2006), *Denetim Kavramsal ve Teknolojik Yapı*, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları.

ERDOĞAN, Murat (2002), “Muhasebe, Denetim ve Bağımsız Denetimin Gerekliliği”, *Doğuş Üniversitesi Dergisi*, S.5, s.51-63.

ERGUN, Ülkü, Seçkin GÖNEN (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu’nun Bağımsız Denetime Etkisi ve Yeni Denetçi Türleri”, *I. Türk Coğrafyasında Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları Sempozyumu Bildiri Kitabı*, s.343-365.

ERSOY, Ayten, Süleyman UYAR, Emre CENGİZ (2009), “Türkiye’de Denetim Mesleğinin Uluslar arası Eğitim Standartları-8 Açısından Değerlendirilmesi”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Nisan, S.28,s.1-16.

ERSOY, Ersan (2006), *Değer Farklılaşmalarının Sosyolojik Boyutu: Malatya Örneği*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İnönü Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

ERTÜRK, Yıldız D. (2010), *Davranış Bilimleri*, İstanbul: Kutup Yıldızı Yayınları.

FAH, Foo Yin (2008), *A Cross-Cultural Study of Accounting Concepts Applied in International Financial Reporting Standards*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Victoria University, Melbourne.

FADZIL, Faudziah Hanim, Hasnah HARON, Muhamad JANTAN (2005), “Internal auditing practices and internal control system” *Managerial Auditing Journal* Cilt. 20,S. 8,s. 844-866.

FICHTER, Joseph (2004), *Sosyoloji Nedir*, (Çev. Nilgün Çelebi), Ankara: Anı Yayıncılık.

FREEDMAN, Jonathan L., D.O SEARS, J.M. CARLSMITH (1998), *Introduction To Social Psychology*, (Çev. Ali Dönmez), “Sosyal Psikoloji” Ankara: İmge Kitabevi.

GOLDMANN, Peter D. (2009), *Anti-Fraud Risk And Control Workbook*, John Wiley&Sons, Inc., Hoboken, New Jersey.

GÖKDERE, Murat, Salih ÇEPNİ (2003). “Üstün Yetenekli Çocuklara Verilen Değerler Eğitiminde Öğretmenin Rolü”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 1, S.2, s.93-107.

GÖMLEKSİZ, Mehmet Nuri (2007), “Lise Öğrencilerinin Toplumsal Değerlere İlişkin Tutumları: Elazığ İli Örneği”, (Edt. Recep Kaymakcan, Seyfi

Kenan, Hayati Hökelekli, Şeyma Arslan, Mahmut, Zengin), *Değerler ve Eğitimi Uluslar arası Sempozyumu, İstanbul: Değerler Eğitimi Merkezi Yayınları*. s.727-741.

GRAY, S. J. (1988), Towards a Theory of Cultural Influence on the Development of Accounting Systems Internationally, *Abacus*. s.1-15.

GRIFFITHS, Phil (2005), *Risk-based Auditing*, England: Gower Publishing Limited.

GÜCENME, Ümit (2004), *Muhasebe Denetimi*, İstanbul: Aktüel yayınları.

GÜNAY, Mustafa (2002), “Hermeneutik Felsefe Açısından Bilgi-Değer İlişkisi” *Bilgi ve Değer*, (Editör: Şehabettin Yalçın), Ankara: Vadi Yayınları

GÜNEY, Salih (2006), *Davranış Bilimleri*, Ankara: Nobel Kitapevi.

GÜNGÖR, Erol (1980a), *Sosyal Psikoloji*, İstanbul: Ötüken Yayınları.

GÜNGÖR, Erol (2010b), *Kültür Değişmesi ve Milliyetçilik*. İstanbul: Ötüken Yayınları.

GÜNGÖR, Erol (2010c), *Ahlak Psikolojisi ve Sosyal Ahlak*, İstanbul: Ötüken Yayınları.

GÜNGÖR, Erol (2010d), *Değerler Psikolojisi Üzerinde Araştırmalar Profesörlük Tezi*, İstanbul: Ötüken Yayınları.

GÜREDİN, Ersin (2010), *Denetim ve Güvence Hizmetleri*, İstanbul: Türkmen Kitabevi.

GÜVENÇ, Bozkurt (1985a), *Kültür Konusu ve Sorunlarımız*. İstanbul: Remzi Kitabevi.

GÜVENÇ, Bozkurt (1994b), *İnsan ve Kültür*, İstanbul: Remzi Kitabevi.

GÜVENÇ, Bozkurt (2000c), *Sosyal Kültürel Değişme*, Ankara: Gündoğan yayınları.

HAFTACI, Vasfi (2011), “Yeni Türk Ticaret Kanunu Kapsamında Muhasebe Mesleğini İlgilendiren Genel Düzenlemeler”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, Nisan, s.1-16.

HANIFFA, Roszaini (2006), “The influence of "culture" on accounting and auditing in Malaysia”, *Managerial Auditing Journal*, Cilt 21, S. 7, s.684-688.

HARPER, Richard (2000), “The Social Organization of the IMF’s mission work An Examination of International Auditing” , (Edit. Marilyn Strathern), *Audit Culture*, Routledge Published, New York.

HAYES Rick, Roger DASSEN, Arnold SCHILDER, Philip WALLAGE (2005), *Principles Of Auditing An Introduction to International Standards on Auditing*, England: Pearson Education Limited.

HELL, Regis Emmanuel, Danni WANG (2009), “Cultural impact on the audit planning phase: An empirical study in China and France”, Umea School of Business, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi.

HERRBACH, Olivier (2001), “Audit quality, auditor behaviuor and the psychological contract” *The European Accounting Review*, Cilt.10, S.4, s.787–802.

HOFSTEDE, Geert (2001), *Culture’s Consequences*, London: Sage Publications.

HOFSTEDE, Geert, Gert Jan HOFSTEDE, Michael MINKOV (2010), *Cultures and Organizations*, USA: Mc Graw Hill.

HOFSTEDE, Gert J., Paul B. PEDERSEN, Geert HOFSTEDE (2002), *Exploring Culture*, London: Intercultural Press.

HOGG,Michael A., Graham M. VAUGHAN (2005), *Sosyal Psikoloji*, (Çev.İbrahim yıldız, Aydın Gelmez), *Social Psychology*, Ankara: Ütopya Yayınevi.

HOLMES, Arthur W., Wayne S. OVERMYER (1975), *Auditing*, (çev. Oğuz Göktürk) *Muhasebe Denetimi*, Bilimsel yayınlar Derneği, Yayın No:5.

İBİŞ, Tuba Şavlı (2011), “Kobiler’de Bağımsız Denetim Uygulama Örneği” *Kurumsallaşma ve Denetim IV. Uluslar arası Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu* 5-9 Ekim 2011, Antalya, İSMM Odası Yayını, No:150,s.225-245.

İÇLİ, Gönül (2011), *Sosyolojiye Giriş*, Ankara: Anı Yayıncılık.

JOURNET, Nicolas (2002), *Evenselden Özele Kültür*, (Çev. Yümni Sezen), *La Culture, De l’Universal au Particulier*, İstanbul: İz Yayıncılık.

JUN LİN, Z. (2004), “Auditor’s Responsibility and Independence: Evidence From China”, *Research in Accounting Regulation*, Cilt. 17, s.167–190.

KAĞITÇIBAŞI, Çiğdem (2000), *Kültürel Psikoloji*, İstanbul: Evrim Yayınevi.

KAĞITÇIBAŞI, Çiğdem (2008), *Günümüzde İnsan ve İnsanlar Sosyal Psikolojiye Giriş*, İstanbul: Evrim Yayınevi.

KAPLAN, Steven E., David D. WILLIAMS (2012), “The Changing Relationship Between Audit Firm Size and Going Concern Reporting”, *Accounting, Organizations and Society*, Cilt 37, s.322–341.

KARABINAR, Selahattin (2005), *Kültür ve Muhasebe Açısından Muhasebe İklimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

KARABINAR, Selahattin (2006), “Sakarya İlinde Faaliyet Gösteren Bağımsız Muhasebe Meslek Mensuplarının Kültür Bazlı Muhasebe Değerleri” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, S.248,s.138-147.

KARACAER, Semra, Raheel GOHAR, Mehmet AYGÜN, Cem SAYİN (2009), “Effects of Personal Values on Auditor’s Ethical Decisions: A Comparison of Pakistani and Turkish Professional Auditors”, *Journal of Business Ethics*, S.88, s.53–64.

KARALAR, Rıdvan, Hakan KİRACI (2010), “Bireysel Değerlerin Sürdürülebilir Tüketim Davranışı Üzerindeki Etkisini Belirlemeye Yönelik Öğretmenler Üzerinde Bir Araştırma”, *İşletme Araştırmaları Dergisi*, Cilt 2 S. 2,s. 79-106.

KAVAL, Hasan (2008), *Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (IFRS/IAS) Uygulama Örnekleri İle Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

KAVUT, Lerzan (2001), “Bağımsız Denetçiler İle Denetim Hizmeti Alan İşletmelerin Yöneticilerinin Denetim Kalitesine İlişkin Görüş ve Tutumları”, *İMKB Dergisi*, Cilt: 5, S.20,s.1-30.

KAYMAKCAN, Recep, Hasan MEYDAN (2011), “Din Kültürü ve Ahlak Bilgisi Programları ve Öğretmenlerine Göre Değerler Eğitimi”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 9, S. 21,s. 29-55.

KENARDA, Faruk (2005), *Yeminli Mali Müşavirlerin Sorumluluklarının Etiksel Değerler Açısından Analizi ve Bursa Örneği*, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

KEPEKÇİ, Celal (2000), *Bağımsız Denetim*, Ankara: Siyasal Kitabevi.

KILBY, Richard W. (1993), *The Study of Human Values*, University Press of America.

KIZILCELİK, Sezgin, Yaşar ERJEM (1992). *Açıklamalı Sosyoloji Terimler Sözlüğü*. Konya: Günay Ofset.

KIZILGÖL, Ömür, Burcu İŞGÜDEN (2011), “Denetim Riskinin Belirlenmesinde Mesleki Yargının Denetçiler Tarafından Kullanılması”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S.4, s.1-34.

KLAMER, Arjo (1996), *The Value of Culture On the relationship between economics and arts*, Amsterdam: Amsterdam University Press.

KOONCE, Lisa, Urton ANDERSON, Garry MARCHANT (1995), "Justification of Decisions in Auditing", *Journal of Accounting Research*, Cilt. 33, S.2, s.369-384.

KORKMAZ DEVRANİ, Tülay (2010), "Kişisel Değerlerin Kuramsal Yapısı ve Pazarlamadaki Uygulamalar", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt 5, S.1, s.49-70.

KÖKNEL, Özcan (2007), *Çatışan Değerlerimiz*, İstanbul: Altın Kitaplar Yayınevi.

KÖSE, Ömer H. (2007), *Dünyada Ve Türkiye'de Yüksek Denetim*, Ankara: T.C Sayıştay 145. Yıl yayınları.

KÖYLÜ, Mustafa (2003), "Dini İletişimde Hedef Kitle Sorunu" *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 1,S.1,s.111-138.

KRANACHER, Mary-Jo, Richard A. Riley JR, Joseph T. WELLS (2011), *Forensic Accounting and Fraud Examination*, John Wiley & Sons.Inc., U.S.A.

KRECH, Devid, Richard S. CRUTCHFIELD (2007), *Sosyal Psikoloji*, (Çev. E.Güngör), Social Psychology, Ankara: Ötüken Neşriyat.

KRISHNAN, Jagan, Paul C. SCHAUER (2000), "The Differentiation of Quality among Auditors: Evidence from the Not-for-Profit Sector", *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Cilt 19, S. 2, s.9-25.

KROEBER, Alfred L., Clyde KLUCKHOHN (1952), *Culture A Critical Review Of Concepts and Definitions*, Cambridge Museum, USA.

KUEPPERS, Robert J., Kristen B. SULLIVAN (2010), "How and why an independent audit matters", *International Journal of Disclosure and Governance*, Cilt. 7, S.4,s. 286–293.

KUŞDİL, M. Ersin. Çiğdem KAĞITÇIBAŞI (2000), "Türk Öğretmenlerin Değer Yönelimleri ve Schwartz Değer Kuramı", *Türk Psikoloji Dergisi*, Cilt 15, S. 45, s.59-76.

KUTLU, Hüseyin Ali (2008), *Muhasebe Meslek Ahlakı*, Ankara: Nobel yayınları.

KÜÇÜKSÖZEN, Cemal (2004). *Finansal Bilgi Manipülasyonu: Nedenleri, Yöntemleri, Amaçları, Teknikleri, Sonuçları ve İMKB Şirketleri Üzerine Ampirik Bir Çalışma*. Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara: Ankara Üniversitesi.

LENNOX, Clive S. (1999), “Audit Quality and Auditor Size: An Evaluation of Reputation and Deep Pockets Hypotheses”, *Journal of Business Finance & Accounting*, Cilt 26, S. 7-8, Sept /Oct.

LINTON, Ralph (1946), “The Cultural Background of Personality”. *American Anthropologist*, Cilt 48, S 1. s.115.

LITMANN, Allan (2010), *The Fraud Triangle: Fraudulent Executives, Complicit Auditors and Intolerable Public Injury*, Library of Congress Cataloging-in-Publication Data, USA.

LOUWERS, Timothy J.(1998), “The Relation between Going-Concern Opinions and the Auditor's Loss Function” *Journal of Accounting Research*, Cilt 36 S.1, s.143-156.

LUNDBERG, George A, Clarence C., SCHRAG, Otto N. LARSEN (1970), *Sosyoloji*,(Çev. Ö.Ozankaya) *Sociology*, Ankara: Ayyıldız Matbaası, Cilt.1.

MAEDA, Martha (2010), *Accounting, Fraud & Cover-UPS*, Atlantic Publishing Group, Inc. Ocala, Florida.

MENON, Krishna Gopal, Kenneth B. SCHWARTZ (1987), “An empirical investigation of audit qualification decisions in the presence of going concern uncertainties” *Contemporary Accounting Research*, Cilt. 3,S. 2,s.302-315.

MEMDUHOĞLU, Hasan B.(2008), *Ulusal, Küresel ve Örgütsel Bağlamda Farklılıkları Yönetme*, Ankara: Pegem Akademi Yayınevi.

MEMİŞ, Aysel, Esmâ Güney GEDİK (2010), Sınıf Öğretmenlerinin Değer Yönelimleri, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 8, S.20, s.123-145.

MINKOV, Michael, Geert HOFSTEDE (2011), “The evolution of Hofstede’s doctrine”, *Cross Cultural Management: An International Journal*, Cilt. 18 S.1,s. 10-20.

MOECKEL, Cindy L, R. David PLUNILEE (1989), “Auditors' Confidence in Recognition of Audit Evidence” *The Accounting Review*, Cilt. LXIV, S.4, s.653-666.

NEWSTROM, John W., Keith DAVIS (2002), *Organizational Behavior Human Behavior at Work*, McGraw-Hill Companies. U.S.A.

NG, Siew Imm, Julie Anne LEE, Geoffrey N. SOUTAR (2007), “Are Hofstede’s and Schwartz’s Value Frameworks Congruent?” *International Marketing Review*, Cilt. 24, S.2,s. 164-180.

NOGLER, George E. (1995a), “The Resolution of Auditor Going Concern Opinions”, *Auditing A Journal of Practice & Theory*, Cilt 14,S.2,s.54-73.

NOGLER, George E. (2004b), “Long-term effects of the going concern opinion”, *Managerial Auditing Journal*, Cilt. 19, S. 5, s. 681 – 688.

NOGLER, George E. (2008c), “Going concern modifications, CPA firm size, and the Enron effect”, *Managerial Auditing Journal*, Cilt. 23, S.1, s. 51 – 67.

NORAVESH, Iraj, Zahra Dianati DILAMI, Mohammad S. BAZAZ (2007), “The impact of culture on accounting: does Gray’s model apply to Iran?” *Review of Accounting and Finance*, Cilt. 6, S.3, s. 254-272.

NORMAN, Ross M. G., Richard M. SORRENTINO, Bertram GAWRONSKI, Andrew C. H. SZETO, Yang YE, Deborah WINDELL (2010), “Attitudes and physical distance to an individual with schizophrenia: the moderating effect of self-transcendent values”, *Social Psychiat Epidemiol*, S. 45, s.751–758.

OKTAY, Mahmut (2000), *İletişimciler İçin Davranış Bilimine Giriş*, İstanbul: DER Yayınları.

OMOTESO, Kamil, Ashok PATEL, Peter SCOTT (2010), “Information and Communications Technology and Auditing: Current Implications and Future Directions”, *International Journal of Auditing*, S. 14, s.147-162.

OZANKAYA, Özer (1984), *Temel Toplum Bilimleri Sözlüğü*, Ankara: Savaş Yayınları.

ÖZBAY, Adem, Cengiz ERENGİL (2005), *NLP Sözlüğü*, İstanbul: Armoni Yayıncılık.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Cemil SÜSLÜ (2005) “Bağımsız Denetim Firmalarının Yolsuzluk Riski Faktörlerini Değerleme Uygulamaları ve Türkiye’deki Bağımsız Denetim Firmaları Üzerine Karşılaştırmalı Bir Araştırma-II” *Muhasebe-Finansman Öğretim Üyeleri Bilim ve Araştırma Derneği Dergisi*, Temmuz, s.67-85.

ÖZBİRECİKLİ, Mehmet, Tülin URAL (2006), “Muhasebe Mesleğinde Yaşanan Etik Dışı Davranışların Tespiti ve Etiksel Değerlendirmesi: Türkiye Örneği”, *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, S.248,s.102-117.

ÖZDAMAR, Kazım (2011), *Paket Programlar ile İstatistiksel Veri Analizi 1*, Eskişehir: Kaan Kitabevi.

ÖZENSEL, Ertan. (2003). “Sosyolojik Bir Olgu Olarak Değer” *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt:1,S.3, s. 217-239.

ÖZKAN, Azzem, Tansel HACIHASANOĞLU (2012), “Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişilik Özellikleri ve Etik Karar Verme Davranışları Arasındaki İlişkiler”, *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, Cilt: 5, S.2, s.37-52.

PATHAK, Jagdish (2005), *Information Technology Auditing An Evolving Agenda*, Springer Berlin Heidelberg New York.

PCAOB Public Company Accounting Oversight Board (<http://pcaobus.org> Erişim Tarihi: 02.12.2012)

PEKDEMİR, Recep (2010), “Denetim ve Güvence Standartları; Gerçekler ve Beklentiler”, *Mali Çözüm Dergisi*, S.101,s.117-125.

PERRY, Ralph Barton (1950), *General Theory of Value*, Harvard University Press, Cambridge, Massachusetts.

PFANNERSTILL, Robert (2005), *The Progressive Audit*, ASQ Quality Press, Milwaukee, Wisconsin.

PFISTER, Jan A. (2009), *Managing Organizational Culture for Effective Internal Control*, Berlin: Physica-Verlag Publishing.

PICKETT, K.H. Spencer (2005), *Auditing The Risk Management Process*, Canada: John Wiley & Sons.

PORTER, Brenda, John SIMON, David HATHERLY (2003), *Principles of External Auditing*, Somerset, NJ, USA: John Wiley.

PORTER, Michael E (2000), “Attitudes, Values, Beliefs, and the Microeconomics of Prosperity, (Edt. Lawrence E. Harrison and Samuel P. Huntington), *Culture Matters How Values Shape Human Progress*, New York: Basic Book Publish.

POYRAZ, Hakan (2007), “ Değerlerin Kuruluşu ve Yapısı”, (Edt. Recep Kaymakcan, Seyfi Kenan, Hayati Hökelekli, Şeyma Arslan, Mahmut, Zengin),

Değerler ve Eğitimi Uluslar arası Sempozyumu, İstanbul: Değerler Eğitimi Merkezi Yayınları. s.81-88.

ROBBINS, Stephen P. (1994), *Örgütsel Davranışın Temelleri*, (Çev. Sevgi Ayşe Öztürk), *Essentials of Organizational Behavior*, İstanbul: ETAM A.Ş. Yayınları.

ROKEACH, Milton (1973), *The Nature Of Human Values*, New York: The Free Press.

ROKEACH, Milton (1979), *Understanding Human Value Individual and Societal*, New York: Free Press.

SAĞMANLI Metin, Çağla E. CÖMERT (2010),42-43 “Denetçi Olarak Atanabilme Kriterleri Ve Bu Konudaki Türk Ticaret Kanunu Tasarısı Hükümlerinin Alman Ticaret Kanunu İle Karşılaştırılması” *Mali Çözüm Dergisi*, S.98, s.41-69

SAKARYA, Şakir, Suat KARA (2010), “Türkiye’de Muhasebe Meslek Etiğine Yönelik Düzenlemeler ve Meslek Mensupları Tarafından Algılanması Üzerine Bir Alan Araştırması” *KMÜ Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi*, Cilt 12, S.18, s.57-72.

SARGUT, A.Selami (2010), *Kültürler Arası Farklılaşma ve Yönetim*, Ankara: İmge Kitabevi.

SARI, Enver (2005), “Öğretmen Adaylarının Değer Tercihleri: Giresun Eğitim Fakültesi Örneği”, *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 3,S.10, s. 73-88.

SCHROEDER, Mary S., Ira SOLOMON, Don VICKREY (1986), “Audit Quality: The Perceptions of Audit-Committee Chairpersons and Audit Partners” *Auditing: A Journal of Practice & Theory*, Cilt. 5, S. 2, s.86-94.

SCHWARTZ, Shalom H. (1992a), Universals In The Content And Structure Of Values: Theoretical Advances And Empirical Tests In 20 Countries, *Advances In Experimental Social Psychology*. Cilt. 25. s.1-65.

SCHWARTZ, Solomon H., (1994b). “Are There Universal Aspects in the Structure and contents of Human Values?” *Journal of Social Issues*, Cilt.50, S.4.s.19-45.

SCHWARTZ, Solomon. H. (1999c). A theory of cultural values and some implications for work. *Applied Psychology: An International Review*,Cilt.48: s.23–47.

SELİMOĞLU, Seval K., Şaban UZAY (2008), *Muhasebe Denetimi*, Ankara: Gazi Kitabevi.

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ Seri: X, No: 22 Madde 3, Erişim Tarihi:21.11.2012, www.spk.gov.tr.

SEVİM, Şerafettin, Tansel ÇETİNOĞLU, Niyazi KURNAZ (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*, S.74,s.44-76.

SIM, Marc (2010), “National culture effects on groups evaluating internal control”, *Managerial Auditing Journal*, Cilt. 25, S. 1, s. 53-78

SIMUNIC, Dan A. (1984), “Auditing, Consulting, and Auditor Independence”, *Journal of Accounting Research*, Cilt 22, S.2, s.679-702.

SİLAH, Mehmet (2005), *Sosyal Psikoloji Davranış Bilimi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık.

SIMON, Daniel T. (1997), “Additional Evidence On The Large Audit-Firm Fee Premium As An Indication Of Auditor Quality”, *Journal of Applied Business Research*, Cilt. 13, S.4, s.21-29.

SMITH, Philip (2001), Kültürel Kuram, (Çev.S. Güzelsarı, İ. Gündoğdu), *Cultural Theory*,İstanbul:Ege Matbaası.

SMITH, Hyrum W. (2007), Roller Değerler Misyon, (Çev. Savaş Şenel), The Power of Living Your Values What Matters Most, İstanbul: Arıtan Yayınevi.

SPENCE, Edward (2005), *Conflict of interest in auditing: are they conducive to corruption? Ethics And Auditing*, (Edt. Tom Campbell, Keith Houghton), Australian National University, Australia.

STEVENSON Joanna E. (2002), “Auditor Independence: A Comparative Descriptive Study of the UK, France and Italy”, *International Journal of Auditing*, S.6, s. 155-182.

ŞERİF, Muzaffer (1985), Sosyal Kuralların Psikolojisi (Çev. İsmail Sandıkçioğlu), *The Psychology Of Social Norms*, İstanbul: Alan Yayıncılık.

ŞERİF, Muzaffer, Carolyn W. ŞERİF (1996), Sosyal Psikolojiye Giriş II, (Çev. Mustafa Atakay, Aysun Yavuz), *An Outline Of Social Psychology*, İstanbul: Sosyal Yayınlar.

ŞİMŞEK, M. Şerif, Tahir AKGEMİCİ, Adnan ÇELİK, (2001), *Davranış Bilimlerine Giriş ve Örgütlerde Davranış*, Ankara: Nobel yayınları.

TACKETT, James, Fran WOLF, Gregory CLAYPOOL (2004), “The Sarbanes-Oxley and Audit Failure a Critical Examination” *Managerial Auditing Journal*, Cilt19, S.3. s.340-350.

TEKTÜFEKÇİ, Fatma (2008), “İç denetimin Değişen Rolü: Değer Yaratmak” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Haziran, S. 2, s.79-108.

TEZCAN, Mahmut (1995), *Sosyolojiye Giriş*, Ankara: Feryal Matbaacılık.

THIBODEAU, Jay C., Deborah FREIER (2011), *Auditing and Accounting Cases: Investigating Issues of Fraud and Professional Ethics*, McGraw-Hill Irwin, New York.

TTK (Türk Ticaret Kanunu)

TURHAN, Mümtaz (1997), *Kültür Değişmeleri*, İstanbul: Marmara Üniversitesi İlahiyat Fakültesi Yayınları, No:16.

TÜDESK (Türkiye Denetim Standartları Kurulu), (2008), *Uluslar arası Denetim ve Güvence Standartları*, Ankara: TÜRMOB Yayınları, No: 339.

TÜKENMEZ, N.Mine, Nilgün KUTAY (2005), “Muhasebe Meslek Mensubunun Karar Alma Sürecinde Meslek Ahlakının Yeri: Çok Boyutlu Analiz-İzmir Örneği”, *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, S.25,s.155-164.

TÜKENMEZ, N.Mine, Nilgün KUTAY, G. Cenk AKKAYA (2008), “Türk Muhasebe Meslek Mensuplarının Kişisel Değerlerinin Belirlenmesine Yönelik Bir Araştırma” *İktisat İşletme ve Finans Dergisi*, S.23(268), s.119-133.

TÜRK, Zeynep, Jale SAĞLAR (2008), “Denetim Firmalarının Karşılaşabilecekleri Ahlaki Sorunlar ve Bir Saha Araştırması”, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, Cilt 17, S. 2, s.403-420.

TÜRKER, Masum (2006), “Uluslar arası denetim standartlarına Yakınsama ve Türkiye Denetim Standartlarının Oluşturulması”, *Muhasebe ve Denetime Bakış Dergisi*, Temmuz, S.19, s. 87-97.

UÇMA, Tuba, Alper ERSERİM (2009), “Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Olabilme Sürecinin Türkiye ve Amerika’daki Yasal Düzenlemeler Açısından Karşılaştırılması” *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, S. 4,s.183-210.

URBAN, Greg (2010), A Method for Measuring the Motion of Culture, *American Anthropologist*, Cilt 112, S.1, s.122-139.

USAL, Alparslan, Zeynep KUŞLUVAN (2002), *Davranış Bilimleri*, İzmir: Barış Yayınları Fakülteler Kitabevi.

USSAHAWANITCHAKIT, Phapruek (2012), “ Effects Of Audit Planning On Audit Quality Of Certified Public Accountants (Cpas) In Thailand” *Journal of Academy of Business And Economics*, Cilt 12, S. 3,s.1-9.

UYVAL, Veysel (2007), “ Yetişkinlerde Dindarlık ve Değerler: Dini Hayat, Değer Tercihleri ve Kadına Bakış Eğilimi”, (Edt. Recep Kaymakcan, Seyfi Kenan, Hayati Hökelekli, Şeyma Arslan, Mahmut, Zengin), *Değerler ve Eğitimi Uluslar arası Sempozyumu*, İstanbul: Değerler Eğitimi Merkezi Yayınları. s.215-239.

UZAY, Şaban, Seçkin GÖNEN (2010), “Muhasebeci ve Denetçilere Yönelik Yaptırımların Finansal raporlama Sürecindeki Yeri”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 12, S.1, s. 115-144.

UZAY, Şaban, Şükran GÜNGÖR TANÇ (2010), “İMKB’de İşlem Gören Şirketlerin Bağımsız Denetim Raporlarında İşletmenin Sürekliliği Kavramının Analizi”, *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, Cilt 12,S.2,s.143-177.

ÜNAL, Cavit (1981), *Genel Tutumların veya Değerlerin Psikolojisi Üzerine Bir Araştırma*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basım Evi, Yayın No:301.

ÜNAL, Sevtap, Aysel ERCİŞ (2006), “Pazarın Satın Alma Tarzlarına ve Kişisel Değerlere Göre Belirlenmesi”, *Marmara Üniversitesi İ.İ.B.F Dergisi*, Cilt XXI, S. 1,s. 359-383

VANDER ZANDEN, James W. (1993), *Sociology*, The Ohio State University, Third Edition.

VONA, Leonard W. (2008), *Fraud Risk Assessment Building A Fraud Audit Program*, John Wiley & Sons,Inc. Hoboken, New Jersey.

WOOD, Rahn A. (1996), “Global Audit Characteristics Across Cultures And Environments: An Empirical Examination”, *Journal of International Accounting, Auditing & Taxation*, Cilt. 5,S.2, s.215-230.

YAMAMURA, Jeanne H., Albert H FRAKES, Debra L SANDERS, Sung K. AHN (1996), “A Comparison of Japanese and U.S. Auditor Decision-making Behavior” *International Journal of Accounting*, Cilt. 31,S.3, s.347-363.

YAPICI, Asım, Zeki S. ZENGİN (2003), “ İlâhiyat fakültesi öğrencilerinin değer tercih sıralamaları üzerine psikolojik bir araştırma: Çukurova Üniversitesi İlâhiyat Fakültesi örneği”. *Değerler Eğitimi Dergisi*, Cilt 1, S.4,s.173-206.

YAVUZ, Mustafa (2011), “Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçiler Üzerinde Kamu Denetimi ve Gözetimi” *Mali Çözüm Dergisi*, Eylül-Ekim, s.147-162.

YILMAZ, Kürşad (2008), *Eğitim Yönetiminde Değerler*: Ankara: Pegem Akademi Yayınları.

YÖRÜK, Nevin, Ebubekir DOĞAN (2009). *Finansal Bilgi Manipülasyonu ve Finansal Bilgi Manipülasyonun Belirlenmesine Yönelik İ.M.K. B’de Bir Uygulama*. Ankara: Detay Yayıncılık.

YÜKSEL, Öznur (2006), *Davranış Bilimleri*, Ankara: Gazi Kitabevi.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik Ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu.

660 Sayılı Kamu Gözetimi ve Denetimi Kurulunun Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname.

RESMÎ GAZETE (2012), “Bağımsız Denetim Yönetmeliği”, Sayı: 28509, Tarih: 26.12.2012.

AU Section 210.01

AU Section 220.01

AU Section 230.01

EK 1: Anket Formu

"Sayın YMM,

Bu çalışma İnönü üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Muhasebe –Finansman Bilim dalında Yapılmakta olan Doktora Tez çalışmasının uygulama kısmını oluşturmaktadır. Bu araştırma tamamen akademik bir amaca yöneliktir ve bilimsel amaçlara yönelik olarak kullanılacaktır.

<p>Prof.Dr. Recep GÜNEŞ İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dekanı, İşletme Bölüm Başkanı. Tel: 0 422 377 44 03 e-mail: recep.gunes@inonu.edu.tr</p>	<p>Arş. Gör. Ahmet Fethi DURMUŞ İnönü Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi İşletme Bölümü Muhasebe – Finansman Anabilim Dalı Tel: 0 422 377 44 03 e-mail: ahmet.durmus@inonu.edu.tr</p>
---	---

ANKET

BÖLÜM- A

Lütfen Soruları Eksiksiz Doldurunuz!

1.Yaşınıza uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

- 35-40 arası 41-45 arası 46-50 arası 51-55 arası 56 ve üstü

2. Cinsiyetinizi belirtiniz.

- Kadın Erkek

3. Doğum yerinizi yazınız.

.....

4. Eğitim düzeyinize uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

- Lisans Yüksek Lisans Doktora

5. Denetçi olarak iş deneyiminize uygun olan seçeneği işaretleyiniz.

- 1-5 yıl 6-10 yıl 11-15 yıl 16-20 yıl 21 yıl ve üstü

6. Bağlı bulunduğunuz YMM odasını işaretleyiniz.

- Adana Ankara Antalya Bursa Eskişehir Gaziantep İstanbul
 İzmir

7. En çok denetim faaliyeti gerçekleştirdiğiniz bölgeyi işaretleyiniz.

- Doğu Anadolu Güneydoğu Anadolu Karadeniz Ege Marmara
 İç Anadolu Akdeniz

8. İş yerinizin bulunduğu ili lütfen yazınız.

.....

BÖLÜM- B

	1-Aşağıdaki ifadelere verdiğiniz önemi, sizce en önemli olandan başlayarak 1'den 14'e kadar sıralayınız. (En Önemli 1 En az önemli 14)
B1_1	Her şeyin ölçülü ve ahenkli olması
B1_2	Öbür dünyayı kazanmak
B1_3	Yalansız bir dünya
B1_4	Günahlardan arınmak
B1_5	Ekonomik bağımsızlık
B1_6	Konforlu bir hayat
B1_7	Bütün gerçeklerin bilinmesi
B1_8	Vicdan huzuru
B1_9	Cahillikten arınmış bir dünya
B1_10	Güzelliklerle dolu bir dünya
B1_11	Eşitliğin sağlanması
B1_12	Gerçek dostluk
B1_13	Hürriyet için mücadele etmek
B1_14	İnsanlara yardım etmek

2- Size göre ideal bir insan nasıl olmalıdır? Aşağıdaki ifadelerden sizin için en önemli olanı işaretleyiniz.

- Zengin olmalıdır
- İyi bir dindar olmalıdır.
- Büyük bir ressam veya sanatçı olmalıdır
- Âlim-bilim adamı olmalıdır
- İyi bir siyasi lider olmalıdır
- Ahlaklı biri olmalıdır
- Girişken ve sosyal biri olmalıdır

3- Bireysel değer ve kimliğinizin oluşumunda aşağıdaki değerlerden en çok hangisi etkili olmuştur?

- Gelenek ve görenekler
- Medya
- Arkadaş çevrem
- Ailem
- Devlet büyüklerim
- Siyasi liderim
- İçinde bulunduğum mesleki çevrem

4- Davranışlarımızda ve yaşantınızda değerlerinize bağlı bir insan mısınız?

- Bütün davranışlarımda değerlerime göre hareket ederim
- Değerlerime göre yaşamak istiyorum ancak toplumda bu imkânı bulamıyorum
- Mutluluğum neyi gerektiriyorsa o şekilde anı yaşıyorum.

5- Değerlerinizin değişmesi hakkında ne düşünüyorsunuz?

- Değerlerim benim için önemli değil, önemli olan günü yasmaktır.
- Faydalı olacağını düşündüğüm değerleri kabul eder eskisiyle değiştiririm.
- Asla değerlerimi değiştirmem.

6- Değerlerinize ve fikirlerinize karşı olan bir insanla karşılaştığınızda ne yaparsınız?

- O'nun değerlerini benimserim
- O'nun değerlerine saygı duyarım
- Her hangi bir eylemde bulunmam
- O'nu kendi değerlerim doğrultusunda ikna etmeye çalışırım
- Gerekirse Onunla savaşıp kavga ederim.

7- İnsanların değerlerine göre yaşamasını nasıl karşılıyorsunuz?

- Değerlerine bağlı olan insan kişilikli insandır
- Değerlerine bağlı kalmak günümüz ortamında güçtür.
- Değerler insanın gözünü kapatan bir perdedir.

BÖLÜM-C

C1. Aşağıdaki meslek ahlaki ilkelerini sizce en önemli olandan başlayarak 1'den 6'ya kadar sıralayınız.(en önemli 1.... en az önemli 6)

- Bağımsızlık
 Doğruluk ve Dürüstlük
 Tarafsızlık
 Profesyonel Yeterlilik ve Ehliyet
 Güvenilirlik ve Sır saklama
 Profesyonel Davranış

C2. Aşağıdaki ifadelerin her birine katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin, denetim işlevinin her kademedeki faaliyetlerinde kesinlikle uygulanması gerekir.					
2	Denetim sürecinde bir varlıkla ilgili değerlendirme yaparken denetçi kişisel yargılarını kullanır.					
3	Ücretlerini düzenli ödeyen işletmelerin finansal tabloları sorunlu olsa da olumsuz görüş bildirmekten kaçınılması gerekir.					
4	Meslek ahlakı ve karlılık birlikte yürümez.					
5	Denetim faaliyeti sırasında söz konusu işletmenin belgelerinin kayıt ortamında ve belgelerin aslı üzerinde denetlenmesi gerekir.					
6	Yaşadığım bölgedeki işletmelerin ekonomik durumlarının kötü olması denetim faaliyetinde esnek olmayı gerektirmektedir.					
7	Bir şirketin denetimini yaparken şirket yetkililerinin sözlü ifadelerine oldukça itibar edilir.					
8	Denetim faaliyeti sırasında yeterli ve kaliteli denetim kanıtı toplanması gerekir.					
9	Kamuoyunda kötü üne sahip bir şirketin denetiminde ön yargılı tutum ve davranışlarda bulunulmaması gerekir.					
10	Denetçi çıkar çatışmalarından etkilenmeden denetim faaliyetini gerçekleştirmelidir.					
11	Denetlenen işletmenin finansal bilgilerinin diğer denetçilerle paylaşılıp fikir alışverişinde bulunulmasında bir sakınca yoktur.					
12	Denetçi, müşteri işletmenin ticari bilgilerini denetim şirketi veya üçüncü kişilerle paylaşmamalıdır.					
13	Denetim faaliyeti sırasında ulaştığım görüşlerimi diğer denetçilere teyit ettiririm.					
14	Denetim mesleğinin gerektirdiği bilgi ve birikime sahip olmayan denetçi, bu durumdan rahatsızlık duyar ve mesleki tatmin düzeyi azalır.					
15	Denetim sürecinde önemsiz sayılan ayrıntılara önem verir dikkatli davranırım.					
16	Büyük işletmelerin mali tablolarında yer alan bilgilerin kesinlikle doğru olduğuna inanırım.					
17	Denetçi, denetim ve tasdik görevini yasalar ve yönetmelikler çerçevesinde yerine getirmelidir.					
18	Denetçilerin müşteriler ile ilişkileri yasalarla belirlenmelidir.					
19	Denetçi, müşteri ile olan sosyal ve ekonomik ilişkilerini dikkate almadan, işinin gerektirdiği en iyi hizmeti vermelidir.					

BÖLÜM- D

1. Denetçi, denetim yaparken ve denetim raporunu düzenlerken aşağıdaki çıkar gruplarının hangisinin çıkarlarına öncelik verir. (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	İşletme sahip ve ortaklarının çıkarları ön planda tutulmalıdır.					
2	Kredi veya borç verenlerin çıkarları ön planda tutulmalıdır.					
3	Devletin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.					
4	Denetçinin ve/veya denetim şirketinin çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.					
5	Kamunun çıkarları öncelikle ön planda tutulmalıdır.					

2. “Ahlak, bir toplum içerisinde yaşayan kişilerin benimsedikleri ve uymak zorunda oldukları davranış ve kurallar bütünüdür. Bu kuralların bazıları yasalarla düzenlenebilirken, bazılarının ise yasalarla düzenlenmesi mümkün değildir. Mesleki davranışı belirleyen kuralların yasalardan daha geniş kapsamlı olması gerekir”. Bu düşünce doğrultusunda aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz. (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranılması gerekir.					
2	Denetim sürecinin her aşamasında kurallara uygun davranabiliyorum.					
3	Denetim faaliyetlerinde, yazılı kurallar olmaması durumunda, yaptığım çalışmada çıkar gruplarının menfaatlerini öncelikle korurum.					

3. Aşağıdaki sorulara katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Birey olarak, toplumsal değerlerle kendi değerlerimi karşılaştırdığımda toplumsal değerleri ön planda tutarım.					
2	Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisindedir.					
3	Kendi değerlerimle toplumsal değerler uyum içerisinde değildir. Toplum değerlerini eleştiririm.					
4	Kendi çıkarlarımı başkalarının çıkarlarının üstünde tutarım.					

4. Denetçi olarak denetimi tamamlayıp rapor düzenlemeniz aşamasında, olumsuz rapor verilmesi halinde, gelecek yıl işinizi kaybedebileceğinizi bilmektesiniz. Bu konuda aşağıdaki sorulara vereceğiniz cevaplar nelerdir? (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Olumlu rapor düzenlerim, çünkü çevremdeki meslektaşlarımın çoğu böyle yapıyor.					
2	Yasalara uygun ise ahlaki olması önemli değildir, olumlu rapor verilmesi gerekir.					
3	Olumsuz görüş verilmesi gereken bilginin ortaya çıkarılması olası değilse, olumlu görüş verilmelidir.					
4	Olumsuz görüş verilmesi gerekiyor ise, her durumda olumsuz görüş veririm.					

5. Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi lütfen belirtiniz. (1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Meslek mensubu denetim sürecinde bir uzman olarak sorumluluklarını yerine getirirken, tüm faaliyetlerini duyarlı ve ahlaki yargılara dayandırarak yürütmek zorunda <u>değildir</u> .					
2	Meslek mensubunun; her zaman kamu çıkarına uygun davranmayı taahhüt etmesi, kamu güvenine itibar göstermesi ve meslek sahibi bir uzman gibi davranması zorunda <u>değildir</u> .					
3	Meslek mensupları, toplumun güvenini sağlamak ve korumak açısından, mesleki sorumluluklarını dürüstlük şuru içerisinde yerine getirmelidir.					
4	Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, tarafsızlığını, <u>her zaman</u> her türlü çıkar çatışmasının üstünde tutmak zorundadır.					
5	Meslek mensupları sorumluluklarını yerine getirirken, <u>her zaman</u> teknik ve ahlaki standartlara uygun davranmak zorunda <u>değildir</u> .					
6	Meslek mensupları, denetim ve tasdik hizmetleri dışında sunacakları hizmetlerde, meslek ahlakına uygun davranmak zorunda <u>değildir</u> .					
7	Denetim faaliyetleri sırasında bilgi ve belge toplama aşamasında, bilgi veya belgelere ulaşılması ile ilgili işletme sahiplerinin baskısı yönünde sorunlar ile karşılaşıyorum.					

6. KARDELEN AŞ'nin 2010 yılı finansal tablolarının yıllık denetiminin yapılması için, denetçi olarak size denetim teklifi sunulmuştur. Ön görüşmeler tamamlanmış ve denetim tamamlandığında alınacak denetim ücreti konusunda mutabakat sağladınız. İşletmede yapılan ön değerlendirme ve önceki denetçi ile yapılan görüşmeler sonucu; işletmenin borç tutarının varlıkların tutarından fazla olduğu, borçların zamanında veya hiç ödenemediği, hammadde ve diğer önemli girdilerin tedarikinde yaşanan güçlükler nedeniyle, işletmenin süreklilik varsayımının tehlikede olduğu kanaatine vardınız. Yapılan ön görüşmeden sonra, KARDELEN AŞ. ile denetim sözleşmesi imzalanmadan, mutabakata varılan denetim ücretinin banka hesabınıza yatırıldığı anlaşılmıştır.						
(1, Kesinlikle Katılıyorum 2, Katılıyorum 3, Fikrim yok 4, Katılmıyorum 5, Kesinlikle Katılmıyorum)		1	2	3	4	5
1	Yukarıdaki bilgilerin doğru olduğu varsayımına göre, KARDELEN AŞ ile denetim anlaşma mektubunu imzalarım.					
2	Yukarıda açıklanan olayları, denetim anlaşma mektubunu imzaladıktan sonra ya da denetim faaliyet süreci içerisinde belirlemiş durumdasınız. Aşağıdaki ifadelere katılma düzeyinizi belirtiniz.					
	1. İşletmenin sürekliliği varsayımının önemli olmadığını düşünerek denetimi tamamlar ve gerekli rapor düzenlerim.					
	2. İşletmenin sürekliliği varsayımını göz önüne alarak, denetim raporuna sonuçları gerçek olarak yansıtırım.					
	3. Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne alarak düzenlerim					
	4. Denetim ücreti peşin ödendiğinden denetimi tamamlar, denetim raporunu süreklilik kavramının önemini göz önüne almadan düzenlerim.					