

# BAĞIMSIZ DENETİM ETİK UYGULAMALARI ÇERÇEVESİNDE İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Evaluation of Internal Audit Ethics Practices within the Framework of Independent  
Audit Ethics Practices

Araştırma Makalesi

Kaan Ramazan ÇAKALI<sup>1</sup> 

Gürol BALOĞLU<sup>2</sup> 

Gönderim Tarihi: 13.04.2022

Kabul Tarihi: 13.01.2023

**ÖZ** Etik kurallar, meslek mensuplarına mesleki faaliyetlerin belirli bir süzgeçten geçirilmesi, belirlenen davranış kurallarına uyulması ve mesleğe katkı sağlanması yönünde rehberlik etmektedir. Çalışmanın amacı iç denetim etik uygulamalarının bağımsız denetim etik uygulamaları ile kıyaslanması olarak belirlenmiştir. Bu amaca ulaşmak için öncelikle her iki meslek grubunun etik prensipleri analiz edilmiş ve sonrasında benzer ve farklı yönler ortaya konulmaya çalışılmıştır. İç denetçiler için etik kuralların meslek örgütü tarafından belirlendiği, bağlayıcılıklarının meslek örgütüne üye veya sertifika sahibi olunması koşullarına bağlı olduğu, hangi etik ilkelerin ihlal edilmesinin ne tür yaptırımlara yol açacağı net olarak açıklanmadığı, uygulanan yaptırımların kamuoyu ile paylaşılmadığı ve şeffaflığın sınırlı olduğu sonucuna varılmıştır. Meslek örgütü tarafından iç denetçilerin etik ilkelerine yönelik farkındalığı artırıcı faaliyetlerde bulunulması ve sertifika ve üyeliklerin teşvik edilmesi suretiyle etik ilkelerin daha çok sayıda iç denetçi tarafından uygulanmasının sağlanması mesleki faaliyetlere değer katacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik, Bağımsız Denetim, İç Denetim

**JEL Sınıflandırması:** M40, M41, M42

**ABSTRACT** Ethical rules guide the members of a profession to filter their professional activities, comply with the determined codes of conduct, and contribute to the profession. The aim of the study is determined as comparing the ethical practices of internal audits and independent audits. To achieve this aim, first, the ethical principles of both professions are analyzed, and then the similarities and differences are revealed. It has been concluded that the ethical rules for internal auditors are determined by the professional organization and their bindings are depending on the conditions of being a member of a professional body or having a certificate; the fact that the violation of which ethical principles causes what kind of sanctions is not clearly stated; the sanctions applied are not shared with the public opinion; and the transparency is limited. Ensuring that the ethical principles are applied by a wider range of internal auditors through the activities which are carried out by the professional body to increase the awareness of the ethical principles of internal auditors and the certifications and memberships encouraged by the professional body will add value to the professional activities.

**Keywords:** Ethics, Independent Audit, Internal Audit

**JEL Classification:** M40, M41, M42

<sup>1</sup> **Sorumlu Yazar:** Dr., SMMM, Teftiş Kurulu Başkanı, Türkiye Kalkınma ve Yatırım Bankası AŞ, [kaanramazanc@gmail.com](mailto:kaanramazanc@gmail.com), ORCID: 0000-0003-4186-2291.

<sup>2</sup> Dr., SMMM, Denetim Grubu Başkanı, Süzer Grubu, [guro@live.com](mailto:guro@live.com), ORCID: 0000-0003-1093-2664.

## 1. GİRİŞ

Etik ilke ve kuralların varlığı ve bu kurallara uyumun sağlanması ve izlenmesi denetim faaliyetlerinin etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi açısından son derece önemlidir. İç denetçiler, çalıştıkları kurumun, bağımsız denetim meslek mensupları ise hizmet verdikleri kurumların yapısından, faaliyet gösterdikleri sektörden ve büyüklüklerinden bağımsız olarak çalışmalarını yürütürken etik değerlere bağlı bir ortam yaratmalıdırlar. Bu sayede geçmişte yaşanan kurumsal skandalların önüne geçilebilecek ve gerçekleştirilen çalışmaların belli bir kalitede yürütülmesi sağlanabilecektir.

Bağımsız denetim ve iç denetim mesleklerine yönelik olarak gerek ulusal gerekse uluslararası alanda düzenlenmiş ve kabul görmüş etik kural ve standartlar bulunmaktadır. İç denetim açısından bakıldığında bunların en öne çıkanları Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından yayınlanan etik kurallar ve ülkemizde Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından kamu iç denetçileri için oluşturulan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları olarak sıralanabilir.

Muhasebe ve bağımsız denetim meslekleri açısından incelendiğinde ise Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumu (KGK) tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, Sermaye Piyasası Kurumu (SPK) tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacıkları Etik İlkeler ve Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odalar Birliği (TÜRMOB) tarafından oluşturulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulayacakları Etik İlkeler öne çıkmaktadır.

Bu çalışmanın amacı, iç denetim etik uygulamalarının bağımsız denetim meslek mensuplarının etik uygulamaları çerçevesinde değerlendirilmesi, gelişim alanlarının tespit edilmesi ve önerilerde bulunulması olarak belirlenmiştir. Etik kavramının söz konusu meslek mensupları ve ilgili kuruluşlar tarafından iyi algılanması ve bu kurallara uyuma azami önem gösterilmesi, mesleki gelişimine ve katma değer sağlayan çalışmalar gerçekleştirilmesine yol açacaktır.

Çalışmada, öncelikli olarak etik ve meslek etiği kavramlarına değinilmiştir. Sonrasında, konuyla ilgili ulusal ve uluslararası literatürde yer alan akademik çalışmalardan örnekler sunulmuştur. Takip eden bölümlerde bağımsız denetim ve iç denetimle ilgili genel kabul görmüş etik ilkeler açıklanmıştır. Sonrasında ise iç denetim mesleğinin etik uygulamaları bağımsız denetimin etik kuralları baz alınarak değerlendirilmiş ve gelişim alanlarına yönelik önerilerde bulunulmuştur.

## 2. ETİK VE MESLEK ETİĞİ

Etik kelimesi Latince kökenli bir kelimedir. Latince’de gelenek ve görenek manasına gelen ethos kelimesinden dilimize girmiştir. Temel olarak etik, bireylerin davranış biçimlerini gösteren ve görev ve sorumluluklarını içeren kurallar bütünü olarak tanımlanabilir. Bireylerin yapmaları veya yapmamaları gereken davranışsal kurallardan oluşmaktadır (Yıldız, 2010: 159).

Etik, toplulukların uyumlu bir şekilde yaşamaları amacıyla oluşturulan yazısız kurallar bütünüdür. Gerek toplumun gerekse bireylerin nasıl davranmaları gerektiğini açıklar ve buna yönelik davranışsal kuralları tanımlar (Çiçek vd., 2013: 3). Bununla birlikte, davranış, karakter, alışkanlık örf ve adet gibi anlamlara da gelmektedir (Özkan ve Hacıhasanoğlu, 2012: 38). Genel kabul görmüş evrensel nitelikli kurallardan oluşur ve bu sebeple farklı coğrafi bölgelere ve topluluklara göre farklı şekiller almaz (Bayrak, 2001: 2).

Etik hem bireysel hem de toplumsal yönü bulunmaktadır. Bu sebeple, etik kavramı ahlak, hukuk, kültür ve sosyal sorumluluk gibi kavramlarla etkileşim ve ilişki içerisinde olan bir disiplindir (Kutlu, 2008: 28).

Etik teorileri, etik kavramının anlaşılmasında önemli bir yer tutmaktadır. Etik ile ilgili teoriler Teleolojik yaklaşım ve deontolojik yaklaşım olarak iki ana grup altında incelenmektedir. Bu yaklaşımlara ilişkin detaylı açıklamalara ilerleyen alt bölümlerde yer verilmektedir.

## 2.1. Teleolojik Yaklaşım

Sonuçsalcılık yaklaşımı olarak da adlandırılan Teleolojik yaklaşım iki temel düşünceyi baz almaktadır. Bunlardan ilki, insanların varlıklarını sürdürebilmeleri için neyin değerli olduğuna yönelik iddiadır. Diğeri ise, bir fiilin ahlaki olarak kabul edilmesinde, bahse konu fiilin değeri en üst seviyeye çıkarıp çıkarmadığıyla ilgili olmasıdır. Bu yaklaşım, doğru ve yanlış değerlendirmelerinin bir eylemin amacına veya sonucuna bağlı olduğunu öne sürmektedir. Bu yaklaşıma göre, gerçekleştirilen fiiller istenilen sonucu sağlıyorsa, bu eylemler ahlaki açıdan doğru olarak kabul edilmektedir (Orman ve Parlak, 2009: 65-66). Teleolojik yaklaşım, faydacı ve bireyci yaklaşım olmak üzere iki alt kategoride incelenmektedir.

Faydacı yaklaşıma göre bir etik ikilem söz konusu olduğunda en fazla sayıda kişiye en fazla faydayı sağlayan alternatifin seçilmesi gerekir (Larimer, 2004: 80). Eylemler değerlendirilirken fayda-maliyet açısından analizleri gerçekleştirilir. İlgili fiilin tüm kişi ve gruplar için fayda ve zararları değerlendirilir. Eğer, bu eylem çoğunluğu mutlu ediyorsa doğru; çoğunluğu mutsuz ediyorsa yanlış olarak nitelendirilir (Duska vd., 2011: 58).

Faydacı yaklaşımdan farklı olarak bireyci yaklaşımda, kişiye sağlanacak fayda ön planda tutulmaktadır. Kişiler, karar verirken kendileri açısından en doğru olan alternatifi seçmektedirler. Bu suretle, herkes tarafından en faydalı alternatif seçildiğinde kamu yararı da sağlanmış olacaktır. Bu yaklaşıma göre, toplum içerisinde yaşayan kişilerin aldıkları kararlarda kendi menfaatlerini ön planda tutup korumaları aynı zamanda toplumsal çıkarların da korunmasını sağlayacaktır (Kutlu, 2011: 12).

## 2.2. Deontolojik Yaklaşım

Bu yaklaşım etik ile ilgili olarak uygulanması gereken görev ve sorumlulukları analiz etmektedir. Bu yaklaşıma göre, belirli koşulların gerçekleştirilmesi suretiyle ahlaklı olunması beklenemez. Koşullardan bağımsız olarak, sergilenmesi gereken davranışların ahlaklı olması gerekmektedir. Şahıs ve grupların davranışları, hak ve sorumlulukları çerçevesinde şekillenmektedir (Arslan, 2005: 8). Bu yaklaşım, etik ve haklar yaklaşımı ve eşitlikçi yaklaşım olmak üzere iki alt başlık özelinde incelenmektedir.

Etik ve haklar yaklaşımı, şahıs ve grupların yaşam, sağlık, gizlilik, şahsi mülkiyet vb. temel hak hürriyetlerinin muhafaza edilmesine yönelik karar ve eylemleri içermektedir. Toplum içerisinde alınan kararların ilgili kişi ve grupların haklarını ihlal etmemesi gerekmektedir (Özgener, 2004: 46).

Eşitlikçi yaklaşımın temelinde üç ana ilke bulunmaktadır. Bunlar, meslek mensuplarının eşit olmaları, kural koyucuların koydukları kuralların uygulanması aşamasında tüm meslek mensuplarına adil davranması gerekliliği ve kuralların ihlallerinin tarafsız bir şekilde cezalandırılmasının sağlanmasıdır (Karacan, 2014: 85).

Etik kavramının özellikli bir alt dalımı ifade eden meslek etiği, iş hayatında hangi davranışların doğru, hangi davranışların ise yanlış olduğunu içeren ilke ve kurallar bütünü olarak ifade edilebilir (Kardeş Selimoğlu, vd., 2015: 122). Meslek etiği, meslek grupları tarafından ilgili mesleğe yönelik olarak düzenlenip muhafaza edilen, mensupların davranışlarını sınırlayan, yetersiz üyeleri meslekten ihraç eden ve ilgili meslek grubu içerisindeki rekabet ortamını düzenleyen kurallar bütünü olarak da tanımlanabilir (Karacan, 2014: 52).

Meslek etiğinde belirlenen prensipler kapsamında, bir meslek grubuna mensup olan tüm bireylerin hangi coğrafyada yaşıyor olurlarsa olsunlar, tanımlanan davranışsal kurallara göre hareket etmeleri gerekmektedir (Aydın, 2001: 4). Meslek etiği, meslek mensuplarının yaşadığı sorunları kontrol etmeyi ve bunlara yönelik yönlendirici kurallar koyarak kılavuzluk yapar. Meslek etiğinin en temel amacı, konulan net kurallar yardımıyla, iş hayatında ortaya çıkabilecek belirsizliklerin önüne geçilmesidir (Karacan, 2014: 39-40).

Meslek etiği, ilgili meslek mensupları tarafından uyulması gereken kural ve standart setlerini beraberinde getirmektedir. Söz konusu kurallara uyumun takibi ve uyuma yönelik caydırıcı

yaptırımların mevcut olması önem taşımaktadır. Bu noktada, disiplin mekanizmaları devreye girmektedir. Disiplin, belirli bir alanda faaliyet gösteren meslek grubunun mensuplarının daha önceden belirlenmiş ilke ve kurallara uymalarının sağlanması olarak tanımlanabilir (Önder, 1985: 5). Disiplin cezaları ise belirlenen ilke ve standartlara ilişkin aykırılık ve usulsüzlüklerin tespit edildiği incelemeler neticesinde ortaya çıkmaktadır (De Fuentes vd., 2015: 314) Disiplin cezaları, kamu veya kurum düzeninin korunması ve hizmetlerin sürekli ve saygın bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla sorumlulukların yerine getirilmemesi sonucunda uygulanan cezaları ifade etmektedir (Uz, 2013: 6-7).

Takip eden bölümde konuyla ilgili olarak yurt içi ve yurt dışı yazındaki akademik çalışmalara yer verilmiştir.

### 3. LİTERATÜR TARAMASI

Bağımsız denetim, muhasebe ve iç denetim meslek mensuplarına yönelik etik uygulamalarla ilgili olarak ulusal ve uluslararası literatürde farklı kapsamda çalışmalar yer almaktadır. Bu çalışmaların önemli bir bölümü etik ikilemler, etik değerler, etik karar verme süreçleri, etik liderlik, etik kurallara uyumun önemi, etik standartların uygulanma seviyelerinin ölçülmesi ve etik davranışları etkileyen faktörleri araştırmaktadır.

Literatürde birinci grup kapsamında ele alınabilecek çok sayıda çalışma yapılmıştır. Örneğin; Larkin (2000), iç denetçilerin etik ikilemleri tespit edebilmelerine yönelik olarak finans sektöründe faaliyet gösteren bir işletmenin iç denetim bölümü özelinde bir vak'a çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmada, katılımcıların önemli bir kısmının kendilerini etik olarak gördüğü ve bayan iç denetçilerin erkeklere kıyasla etik davranışları daha iyi tanımladıkları tespit edilmiştir.

Friedberg (2002), kamu hizmetinde etik değerlerin korunmasında kamu denetiminin rolüne ilişkin bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yapılan araştırma neticesinde, kamu iç denetim fonksiyonunda oluşan etik dışı eylemlerin başlıca sebepleri eğitim seviyesinin düşüklüğü, kişilik sorunları ve düşük ücretler olarak sıralanmıştır. Bununla birlikte, yöneticiler tarafından gerçekleştirilen davranışsal problemlerin kamu iç denetçilerini etik dışı davranışlara yönelttiği sonucuna da ulaşılmıştır.

Stewart ve O'Leary (2007), iç denetçilerin etik karar verme süreçlerini etkileyen yönetim faktörlerini incelemiştir. Kaliteli dış denetim faaliyetlerinin, iç denetçilerin etik karar verme süreçleri üzerinde olumlu bir etkisinin olduğu belirlenmiştir. Ayrıca, tecrübe seviyesi daha fazla olan iç denetçilerin diğerlerine kıyasla daha etik bir duruş sergilediği sonucuna da varılmıştır.

Koçberber (2008), yaptığı çalışmada denetim mesleğinin bir meslek olarak kabul görebilmesi, gerçekleştirdiği çalışmalarda katma değer yaratabilmesi ve kaliteli hizmet sunabilmesinin temel koşulunun mesleki standartlara ve etik ilkelere uyulmasının olduğunu ileri sürmüştür.

Koçberber (2009), kamu iç denetçilerinin uluslararası etik ilkelerle ilgili uygulama seviyelerini ölçmeye yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, kamu iç denetçilerinin, tarafsızlık, dürüstlük, nesnellik, adillik ve hiçbir etki altında kalmadan çalışmalarını gerçekleştirdiklerine ve yaptıkları çalışmalara güven duyulduğuna yönelik kuşkularının olduğu sonucuna varılmıştır.

Özdemir (2011), kamu iç denetçileri açısından etik kavramının ne ifade ettiğini, etik ilkelerin iç denetim çalışmalarına etkisini ve etik ilkeler kapsamında iç denetim çalışmalarının hizmet tatminine etki eden etmenleri analiz etmiştir. Yapılan araştırma sonucunda, kamu kesimi için, etik kavramının iç denetim çalışmalarının başarısına olumlu yönde etkide bulunduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, kamuda iç denetim çalışmalarının hizmet tatminine etki eden etmenlerin çalışma ortamı, tecrübe, cinsiyet, yaş, mesleki altyapı, çalışılan yöneticilerin davranışsal tutumları ve özlük hakları olduğu sonucuna varılmıştır.

Haron vd. (2014), denetçilerin etik yargılarını etkileyen faktörlere yönelik bir araştırma gerçekleştirmiştir. Anket yöntemiyle gerçekleştirilen çalışmanın neticesinde, denetçilerin etik olmayan

kararlar almaya meyilli olduğu, etik muhakeme seviyelerinin ortalamasının altında olduğu ve sıkı kural ve yasaların uygulanması gerektiği bulgularına ulaşılmıştır.

Okpanti ve Putra (2016), denetçilerin tecrübesi, kişiliği ve meslek etiğinin hile tespit yeteneğine etkisini araştırmıştır. Araştırma sonucunda, denetim meslek etiğinin, doğrudan veya dolaylı olarak mesleki şüphecilik yoluyla denetçinin hile tespit yeteneği üzerinde herhangi bir etkisinin olmadığı tespitine ulaşılmıştır.

Alkan (2018), bağımsız denetimde etik üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışmada içerik analizi yönteminden faydalanılarak BİST endeksinde yer alan işletmelerin etik ilkelerine aykırı davranışları ve bu şirketlere karşı uygulanan yaptırımlar araştırılmıştır. Çalışmada, etik ilkelere aykırı faaliyetlerde bulunan bağımsız denetim şirketleri ve bu şirketlere SPK tarafından uygulanan yaptırımlar analiz edilmiştir.

Ismail ve Yuhanis (2018), kamu denetçilerinin etik davranışlarını etkileyen faktörler üzerine bir araştırma gerçekleştirmiştir. Çalışma neticesinde, yasal ortamın hukuki olmayan davranışlar üzerinde negatif yönlü bir etkisinin olduğu sonucuna varılmıştır.

Pappa ve Filos (2019), Yunanistan'daki kamu ve özel sektör iç denetçilerinin etik davranışlarının mesleki kurallar çerçevesinde karşılaştırılmasına yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Özel sektör ve kamu kuruluşlarında görev yapan iç denetçiler üzerinde gerçekleştirilen anket çalışmasında, iç denetçilerin önemli bir kısmının yüksek seviyede etik davranışlar sergilediği ve kamu sektöründe çalışan iç denetçilerin özel sektörde görev yapanlara kıyasla etik kurallara daha fazla uyum gösterdiği sonuçlarına ulaşılmıştır.

Yasan vd. (2019), iç denetçilerin performanslarına etik iklim ile etik liderliğin ne ölçüde etki ettiğine yönelik iç denetçiler üzerinde uygulanan anket yöntemiyle bir araştırma gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, etik iklimi ve etik liderlik ile denetçi performansı arasında pozitif yönlü bir ilişkinin mevcut olduğu tespit edilmiştir.

Süklüm (2020), çalışmasında, bağımsız denetim şirketleri tarafından yayınlanan şeffaflık raporlarını içerik analizi yöntemiyle analiz etmiştir. Çalışmada, denetim kalitesinin etik ve bağımsızlık ilkesi çerçevesinde incelenmiştir. Yapılan analizde, bağımsız denetçi rotasyonu, müşteriler kabul edilirken etik ilkelere ve bağımsızlığa özen gösterilmesi, bağımsızlık taahhüdü temin edilmesi gibi uygulamaların ağırlıklı olarak mevcut olduğu belirlenmiştir. Buna karşın, disiplin kuralları, siyasi faaliyetlere yönelik yasaklar, etik ilkeler ve bağımsızlıkla ilgili eğitimler ve rüşvetin önlenmesine yönelik uygulamaların ise son derece az sayıda olduğu sonucuna varılmıştır.

Diğer bir grup çalışma ise muhasebe meslek mensuplarının yürürlükte olan etik kural ve standartlara uyumunu analiz eden ve bu kapsamda uygulanan disiplin cezalarını araştıran çalışmalardır. Muhasebe meslek mensuplarına uygulanan disiplin yaptırımlarına yönelik ulusal ve uluslararası literatürde yer alan akademik çalışmaların özetine aşağıda yer verilmektedir.

Tidrick (1990), 1980-1990 dönemi için AICPA disiplin davalarını incelemiştir. Çalışmada 327 disiplin davasının analizi yapılmıştır. Sonuçta, bu dönemde verilen disiplin cezalarının yaklaşık %67'sinin AICPA'nın tüzüğü kapsamında otomatik olarak uygulandığı tespit edilmiştir.

Moriarity (2000), 1980-1998 dönemine ilişkin 19 yıllık süreçte AICPA tarafından uygulanan disiplin cezalarını incelemiştir. İnceleme döneminde 958 rapor bulunmaktadır. Ulaşılan sonuçlar, disiplin cezalarının 1988 yılında revizyona uğraması sonrasında verilen cezaların sayısında artış yaşandığını göstermektedir.

Garmilis ve Stokes (2007), Fransa ve ABD'de muhasebe mesleğine ilişkin olarak uygulanan disiplin işlemlerini analiz etmiş ve her iki ülkenin uygulamalarını birbirleriyle karşılaştırmıştır. Yapılan analizler sonucunda iki ülkenin disiplin uygulamalarının birbirine son derece benzediği, her iki ülkede de disiplin işlemlerinin katı olmadığı ve gerek uygulanan cezaların türü gerekse sayıları açısından iki ülke uygulamalarının benzerlik gösterdiği sonucuna varılmıştır.

Banar ve Aslan (2009), konuyla ilgili ulusal literatürdeki ilk çalışmadır. Bu çalışmada, disiplin cezalarının 2000-2008 dönemi analizine yer verilmiştir. Çalışmada, en fazla sayıda disiplin cezasının Marmara, en az sayıda disiplin cezasının ise Doğu Anadolu bölgesinde verildiği tespit edilmiştir. 6 ay

süreyle meslekten alıkoyma cezası en fazla verilen ceza türü olarak öne çıkarken, meslekten men cezasının ise en az verilen ceza türü olduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Armitage ve Moriarity (2016), muhasebe meslek mensuplarına 1980-2014 döneminde AICPA tarafından uygulanan disiplin cezalarına yönelik bir inceleme çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan analizlerde, yıllar itibarıyla disiplin cezalarının uygulanmasında daha katı davranıldığı, verilen cezaların sayısında artış yaşandığı ve AICPA tarafından gerçekleştirilen soruşturmaların sayısının ise azaldığı belirlenmiştir.

Ekergil (2016), muhasebe meslek mensuplarının 1993-2015 dönemi disiplin cezası analizini yapmıştır. İnceleme döneminde, 1330 meslek mensubuna toplam 1645 disiplin cezası uygulandığı, en fazla sayıda disiplin cezasının Serbest Muhasebeci unvanlı meslek mensuplarına verildiği, Marmara Bölgesi'nin diğer bölgelere kıyasla daha yüksek bir orana sahip olduğu ve birden fazla ceza alan meslek mensuplarının toplam içerisindeki oranının %13 seviyesinde olduğu tespit edilmiştir.

Gül (2016), 2001-2015 dönemi için muhasebe meslek mensuplarına uygulanan disiplin cezalarını incelemiştir. Çalışma sonucunda, örneklem dönemi için meslek mensuplarının sayıları ile alınan cezaların gelişiminin paralel bir seyir izlemediği belirlenmiştir. Ayrıca, uygulanan disiplin cezaları ile mensupların yer aldığı bölgedeki toplam meslek mensubu sayısı, unvan ve cinsiyet açısından farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Krom (2016), muhasebe meslek mensuplarına 2008-2014 yılları arasında uygulanan 775 adet disiplin cezasının analizini içeren bir çalışma gerçekleştirmiştir. Yapılan analizlerde, vakaların tamamına yakın kısmında parasal olmayan cezaların uygulandığı, %68'inde para cezası verildiği ve en ağır ceza olan meslekten men cezasının en az uygulandığı tespit edilmiştir.

Ekergil (2017), İstanbul SMMM Odası'na bağlı muhasebe meslek mensuplarına 2008-2015 arasında uygulanan disiplin cezalarının analizine yönelik bir çalışma gerçekleştirmiştir. Çalışmada, 1016 disiplin dosyasının %74,6'sının kınama ve uyarma cezalarına ilişkin olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, disiplin cezası sayılarının meslek mensubu sayılarındaki artış oranında yükseliş göstermediği kanaatine ulaşılmıştır.

Karabınar ve Çevik (2018), muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarını bir muhasebe meslek odası özelinde analiz etmiştir. Çalışmanın kapsamını seçilen meslek odasının mensuplarına 2008-2013 arasında verilen disiplin cezaları oluşturmaktadır. Çalışmada, söz konusu disiplin cezalarının literatürde yer alan etik yaklaşımlar çerçevesinde analizine yer verilmiştir.

Dursun (2019), 2008-2017 yılları arasında muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları cezaların analizini gerçekleştirmiştir. Çalışma sonucunda, erkek meslek mensuplarının kadınlara kıyasla daha fazla ceza aldığı, meslek unvanının artması ile alınan disiplin cezasının şiddeti ve sayısı arasında ters orantı bulunduğu sonucuna ulaşılmıştır.

Aslan ve Özdemir (2020), muhasebe meslek mensuplarının 2009-2019 döneminde aldıkları disiplin cezalarının analizini yapmıştır. Yapılan analizler neticesinde, bu dönemde toplam 639 meslek mensubunun disiplin cezası aldığı, alınan cezaların toplam 708 adet olduğu, SMMM unvanlı meslek mensuplarının diğerlerine kıyasla sayısal anlamda daha fazla ceza aldığı, erkek meslek mensuplarının kadın meslek mensuplarına göre adetsel olarak daha fazla ceza aldığı belirlenmiştir. Bununla birlikte, en fazla cezanın Marmara bölgesi için verildiği ve en fazla verilen ceza türünün 6 ay mesleki faaliyetten alıkoyma cezası olduğu tespit edilmiştir. Çalışma sonuçlarının 2000-2008 dönemini içeren farklı bir çalışmanın sonuçları ile kıyaslanması neticesinde ise her iki dönem arasında belirlenen kriterler açısından farklılık bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır.

Güney (2020), muhasebe meslek mensuplarının 2017-2019 döneminde almış oldukları disiplin cezalarına yönelik bir analiz çalışması gerçekleştirmiştir. Yapılan çalışmada, belirlenen dönem aralığında meslek mensuplarına toplam 194 disiplin cezası verildiği ve bu cezaların çoğunluğunun 6 Ay Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma cezası şeklinde olduğu tespit edilmiştir. Ayrıca, çalışma kapsamında yapılan istatistiksel analizlerde, ceza türünün meslek mensubunun unvanı, cezanın verildiği ay ve yıl ile cinsiyete göre farklılaşmadığı; buna karşın meslek mensubunun bağlı bulunduğu meslek odasının yer aldığı bölgeye göre farklılaştığı sonucuna varılmıştır.

Çalışmanın ilerleyen bölümlerinde detaylı olarak anlatılacağı üzere iç denetçilere yönelik olarak oluşturulmuş kapsamlı etik uygulama kuralları bulunmadığından iç denetçilerin etik ihlallerine ve bu ihaller sonucunda maruz kaldıkları disiplin uygulamalarında yönelik olarak literatürde herhangi bir çalışmaya rastlanmamıştır. Bu çalışma ile bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensuplarının etik uygulamaları kapsamında iç denetim mesleğinin etik uygulamaları gözden geçirilecek ve aradaki farklılıklara ve iyileştirme alanlarına yer verilmek suretiyle önerilerde bulunularak literatüre katkı sağlamaya çalışılacaktır.

Çalışmanın sonraki bölümlerinde öncelikle muhasebe ve bağımsız denetim meslek mensuplarına, sonrasında ise iç denetçilere yönelik etik uygulamalar açıklanmıştır.

## 4. MUHASEBE VE BAĞIMSIZ DENETİM MESLEK MENSUPLARININ ETİK UYGULAMALARI

Muhasebe ve bağımsız denetim meslek mensuplarına yönelik oluşturulan ve yürürlükte olan temel standartlar olan KGK, SPK ve TÜRMOB etik kuralları olarak sıralanabilir. Söz konusu standartların her birinin içeriğine aşağıda yer verilmektedir.

### 4.1. KGK-Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar

#### 4.1.1. Kapsam

KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar standardının son versiyonu 2019 yılında yürürlüğe girmiştir. Bu standart, denetçinin müşterilerine sunduğu hizmetlerin yanı sıra kamu yararı doğrultusunda hareket etmesi gerektiğine vurgu yapmakta ve bu sebeple standart kapsamında belirtilen kurallara uygunluk sağlanmasını beklemektedir (KGK, [2019](#)).

Kural seti iki temel bölümden oluşmaktadır. İlk bölümde, bağımsız denetçilerin mesleki etik ilkeleri açıklanmış ve denetçiler tarafından uygulanması gereken kavramsal çerçeve sunulmuştur. İkinci bölümde ise ilk bölümde açıklanan kavramsal çerçevenin ne şekilde uygulanacağı, uyuma yönelik ortaya çıkabilecek tehditler ve alınacak önlemler yer almaktadır. Bağımsız denetçilerin görevlendirilmesi, çıkar çatışmaları, yasal mevzuata aykırı durumlara karşılık verilmesi, ücretler, sağlanan diğer menfaatler, hediye, ağırlanma, hizmetlerin pazarlanması, emaneten tutulan müşteriye ait varlıklar, tarafsızlık ve bağımsızlık konularıyla ilgili olarak uygulama örnekleri ışığında tehditler ve alınacak aksiyonlar detaylandırılmıştır (KGK, [2019](#)). KGK uygulamalarında meslek mensuplarından beklenen etik davranışın tanımının ilkeler seviyesinde bırakılmayıp uyulama örnekleri üzerinden açıklanması etik ilkelerin uygulanabilirliğine yönelik iyi bir uygulama örneği olarak değerlendirilmiştir.

Söz konusu standart, bağımsız denetçiler için beş temel etik ilke tanımlamaktadır. Bu ilkelere ve açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir (KGK, [2019](#)):

- *Dürüstlük*: Dürüstlük, bağımsız denetçilerin işlerini doğru yapmasını ve güvenilir olmalarını ifade etmektedir. Bağımsız denetçiler, çalışmalarını gerçekleştirirken dürüstlük ve güvenilirlikten taviz vermeyerek açık ve doğru olmalıdırlar. Bu ilke kapsamında, bağımsız denetçilerin, temin etmiş oldukları bilgilerin yanlış veya dikkatsizce sunulmuş beyan içermeleri ve yanıltıcı olduğu kanaatine vardığı durumlarda bu bilgileri diğer dokümanlarla ilişkilendirmemeleri gerekmektedir.
- *Tarafsızlık*: Tarafsızlık ilkesine göre bağımsız denetçiler, görevlerini ifa ederken çıkar çatışmalarından, önyargılardan kaçınmalı ve başkalarının kendi kararlarına etki etmesine olanak tanımamalıdırlar. Böyle bir hususun söz konusu olması durumunda, bağımsız denetçi ilgili görevi yürütmemelidir.

- *Mesleki Yeterlilik ve Özen:* Bağımsız denetçiler, ilgili mevzuat ve mesleki standartlar çerçevesinde gerekli mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalı ve bunları korumalıdır. Standartlara uygun olarak ve özen prensibi çerçevesinde hareket etmelidirler.
- *Sır Saklama (Gizlilik):* Bağımsız denetçiler gerek çalışmaları esnasında gerekse çalışmalarının tamamlanmasından sonra müşterilerden temin etmiş olukları bilgilerin gizliliğine özen göstermelidirler. İş ilişkileri neticesinde temin ettikleri bilgileri gizli bilgi olarak değerlendirmek suretiyle bunları açıklamamalı ve herhangi bir şekilde kullanmamalıdır.
- *Mesleğe Uygun Davranış:* Bağımsız denetçiler, yasal mevzuata aykırı ve denetçilik mesleğinin itibarını zedeleyebilecek her türlü fiilden kaçınmalıdırlar. Bu sonuçları doğurabilecek herhangi bir faaliyetle iştigal etmemeleri gereklidir. Bununla birlikte, kendileri ve sundukları hizmetlerle ilgili abartılı iddialardan kaçınmalı ve başkalarının faaliyetleriyle ilgili onları kötü gösterecek referanslar vermekten kaçınmalıdırlar.

Bağımsız Denetim Yönetmeliği (BDY) hükümleri kapsamında, bağımsız denetim kuruluşlarının, denetim çalışmaları öncesinde ve yılda en az bir sefer olmak üzere denetime katılanlardan ve denetçilerden bağımsızlık, tarafsızlık ve sır saklamaya ilişkin olarak kuruluş politikalarına uyum sağlayacaklarına yönelik bir taahhütname almaları gereklidir. Denetim çalışmalarına katılanlar ve denetçiler, çalışmaları esnasında yukarıda belirtilen etik ilkelere uyumlarını olumsuz etkileyebilecek hususların ortaya çıkması halinde bu durumu denetim kuruluşuna yazılı bildirmelidirler (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, 2015).

#### 4.1.2. Yaptırımlar

İnceleme veya denetim çalışmalarında tespit edilen hususlar, ihbar ve şikayetler veya kurumlar tarafından yapılan bildirimler neticesinde düzenlemelere aykırılıkların tespit edilmesi durumunda Kamu Gözetimi, Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu kararıyla idari yaptırımlar uygulanabilmektedir. Söz konusu yaptırımlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Bağımsız Denetim Yönetmeliği, [2015](#)):

- Uyarı,
- Faaliyet İznini Askıya Alma,
- Faaliyet İznini İptal Etme.

Yukarıda belirtilen yaptırımlar incelendiğinde, etik ilkelere uyulmamasının faaliyet iznini askıya alma yaptırımını gerektiren bir husus olduğu görülmektedir. Etik kurallara uyumsuzluk sadece bu ceza türünde tanımlanmış olup, diğer cezaların gerekçeleri arasında etik kurallara riayet edilmemesiyle ilgili bir ibare yer almamaktadır. Bunun dışında her bir ceza türünün hangi hususların ihlali neticesinde uygulanacağı detaylı olarak belirtilmiştir.

## 4.2. TÜRMOB-Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulanacak Etik ilkeler

### 4.2.1. Kapsam

2007 yılında TÜRMOB tarafından yayınlanan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulanacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik ile tüm meslek mensuplarının çalışmalarında uymaları gereken etik ilkeler tanımlanmıştır. Ayrıca, temel etik ilkelerin yanı sıra, kavramsal çerçeve, tehditler, tehditler karşısında alınacak önlemler ve etik çatışmaların çözümlenmesine yönelik hususlar açıklanmıştır (TÜRMOB, [2007](#)).

Bu yönetmelik 3568 sayılı erbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Malî Müşavirlik ve Yeminli Malî Müşavirlik Kanunu kapsamında bir meslek unvanına sahip olan, bağımlı veya bağımsız olarak faaliyetlerini sürdüren meslek mensuplarını ve bunların oluşturduğu işletmeleri kapsama almaktadır (TÜRMOB, [2007](#)).



Yönetmelik kapsamında aşağıda belirtilen beş ana etik ilkeye yer verilmektedir (TÜRMOB, [2007](#)):

- *Dürüstlük*: Meslek mensuplarının faaliyetlerini yürütürken dürüstlük prensibinden ödün vermeden doğru sözlü hareket etmeleri gerekmektedir.
- *Tarafsızlık*: Bu ilke kapsamında, taraflı ve önyargılı davranışlar sergilenmemesi ve üçüncü taraflardan gelebilecek baskıların meslek mensuplarının çalışmalarını ve kararlarını etkilememesi sağlanmalıdır.
- *Mesleki Yeterlilik ve Özen*: Mesleki yeterlilik ve özen ilkesine göre meslek mensupları, çalışmalarını yürütürken belirlenmiş olan mesleki standartlara uygun olarak ve özen prensibi çerçevesinde hareket etmelidirler.
- *Gizlilik*: Meslek mensupları, çalışmaları esnasında temin ettikleri bilgi ve belgeleri mesleki veya yasal bir zorunluluk olmadığı sürece üçüncü taraflarla paylaşmamalı ve bu bilgileri kendisine veya başkalarına menfaat sağlamak amacıyla kullanmamalıdır.
- *Mesleki Davranış*: Meslek mensupları, çalışmalarını yürütürken yürürlükteki yasal mevzuat hükümlerine uygun hareket etmeli ve meslek itibarına zarar verebilecek eylemlerde bulunmamalıdır.

#### 4.2.2. Yaptırımlar

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği (Yönetmelik), 31.10.2000 tarihinde Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe girmiştir. Yönetmelik, aday meslek mensupları ve meslek mensupları için disiplinle ilgili tüm hususları düzenlemektedir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)). Yönetmelik kapsamında disiplin cezalarının türlerine, hangi hallerde uygulanacaklarına ve disiplin kovuşturmasına ilişkin süreçlere yer verilmektedir.

Yönetmelik kapsamında uygulanabilecek ceza türleri beş ana grupta düzenlenmiş olup bu cezalara aşağıda yer verilmektedir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)):

- *Uyarma Cezası*: En hafif disiplin cezasıdır. Mesleğin icra edilmesi esnasında daha özenli hareket edilmesi gerekliliğinin yazılı olarak iletiildiği ceza türüdür.
- *Kınama Cezası*: Görevin ifası ve sergilenen davranışlarda kusur olması durumunda bu hususun yazılı bir şekilde bildirilmesini içeren cezadır.
- *Geçici Olarak Mesleki Faaliyetten Alıkoyma Cezası*: Bu ceza altı ay ile bir yıl arasında uygulanmaktadır. Belirlenen süre zarfında meslekten alıkonulmasını içermektedir. Ancak, mesleki sıfat saklı kalmaktadır.
- *Yeminli Sıfatını Kaldırma Cezası*: Bu ceza türü YMMlere uygulanmaktadır. Bu cezanın uygulandığı YMMlerin yeminli sıfatları kaldırılmakta ve kendilerine verilen mühürler geri alınmaktadır.
- *Meslekten Çıkarma*: En ağır disiplin cezasıdır. Bu cezayı alan meslek mensubunun ruhsatnamesi geri alınır ve artık mesleği icra etmesine izin verilmez.

Yönetmelik kapsamında yukarıda yer verilen her bir ceza türünün hangi fiil veya davranışların işlenmesi sonucunda verileceği ceza bazında detaylı olarak açıklanmıştır.

Bir meslek mensubunun üç yıllık zaman dilimi içerisinde birden fazla disiplin cezası gerektiren fiilde bulunması durumunda ilgili meslek mensubuna her yeni eylemi için bir önceki eylemine kıyasla daha ağır bir disiplin cezası verilir. Fakat disiplin cezasının kesinleşmesi ve meslek mensubuna bildiriminin yapılması sonrasında aynı cezanın verilmesini gerektiren bir fiilin tekrarlanması durumunda ilgili meslek mensubuna bir üst disiplin cezası verilir. Bununla birlikte disiplin kurulları tarafından disiplin cezalarının bir alt dereceden veya bir üst dereceden verilmesi yönünde karar alınabilir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)).

Cezaların kesinleşmesini takiben uygulanması ilgili meslek odasının yönetim kurulu başkanlığı tarafından gerçekleştirilmektedir. Kınama ve uyarma dışında kalan diğer disiplin cezalarının tamamı

ilgili kurumlara bildirilmekte, Resmi Gazete ile meslek odası ve birliğin web sitelerinde duyurulmaktadır. Meslek mensupları, uyarma ve kınama harici diğer cezaları almaları durumunda cezanın kesinleşmesini takiben 60 günlük süre zarfında ellerindeki işlerini bağlı buldukları odaya teslim etmekle yükümlüdürler (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği, [2000](#)).

Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (Kanun) kapsamında meslek odaları bünyesinde disiplin kurulları oluşturulmaktadır. Oda disiplin kurullarının kaç üyeden oluşacağı odaya bağlı üyelerin sayısına göre belirlenmiş ve kanunda açıklanmıştır. Kanun'a göre, oda disiplin kurulları, oda yönetim kurulunun disiplin soruşturulması açılmasına yönelik kararına istinaden disiplin soruşturmasını yapıp, ilgili kararları alıp cezaları vermekten sorumludur. Kanun kapsamında, aynı zamanda birlik organları arasında da disiplin kurulu tanımlanmaktadır. Birlik disiplin kurulu üyeleri, kanunda belirtilen kriterleri sağlayan birlik genel kurulu üyeleri arasından belirtilen süreler için seçilmektedir. Birlik disiplin kurulunun temel görevleri, oda disiplin kurulu kararlarına istinaden yapılan itirazların gözden geçirilmesi ve konuyla ilgili gerekli kararların verilmesidir (Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, [1989](#)).

TÜRMOB tarafından, birliğin faaliyet ve çalışmalarına yönelik olarak yıllık faaliyet raporları düzenlenilmekte ve birliğin internet sitesi üzerinden kamuoyunun erişimine sunulmaktadır. Birliğin 2021 yılı faaliyet raporu incelendiğinde, yıl içerisinde gerçekleştirilen disiplin kurulu çalışmalarına yönelik bilgilerin söz konusu raporda mevcut olduğu görülmüştür. Faaliyet raporunda yıl boyunca birliğe intikal eden ve sonuçlanan dosya sayılarına, odalardan birliğe gönderilen disiplin kurulu kararlarına ve bu kararlarla ilgili birlik görüşlerine, oda bazında ceza tür ve sayılarına, cezaların meslek mensuplarının unvanlarına göre dağılımına yer verilmektedir (TÜRMOB, [2021](#)). Ancak, verilen cezaların hangi kurulların veya yükümlülüklerin ihlali sebebiyle uygulandığına yönelik detaylı bilgiler söz konusu faaliyet raporlarında yer almamaktadır.

Bununla birlikte, TÜRMOB internet sitesi üzerinden dönemsel olarak birlik disiplin kurulu kararları kamuoyunun istifadesine sunulmaktadır (TÜRMOB, [t.y.](#)). Yayınlanan karar metinlerinde, meslek mensubunun bağlı olduğu oda, adı-soyadı, meslek unvanı, disiplin kurulu tarihi, aldığı ceza türü ve cezanın uygulanmaya başladığı tarih bilgilerine yer verilmektedir. Buna karşın, faaliyet raporlarında olduğu gibi, ilgili meslek mensubunun söz konusu cezayı almasını gerektiren eylemlerinin detayları açıklanmamaktadır.

TÜRMOB düzenlemelerinde etik ilkelerin davranış kurulları seviyesinde açıklanmamasına karşın disiplin uygulamalarının işler oluşu dikkat çekici bir husus olarak değerlendirilmiştir. Bu doğrultuda etik ilkeler davranış kurulları seviyesinde açıklanmamışken bunların meslek odaları bünyesinde oluşturulan farklı disiplin kurullarınca uygulanması ve uygulama sonuçlarının birlik disiplin kurulu ile paylaşılması değerlendirme farklılıklarının önüne geçebilecek bir süreç olarak değerlendirilmektedir.

### **4.3. SPK-Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uyacakları Etik ilkeler**

#### **4.3.1. Kapsam**

2006 yılında SPK tarafından yayınlanan Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ kapsamında bağımsız denetim şirketlerinin ve bağımsız denetim elemanlarının uymaları gereken etik ilkelere yer verilmiştir. İlgili mevzuat kapsamında yer verilen etik ilkeler ve açıklamalarına aşağıda yer verilmektedir (SPK, [2006](#)):

- *Mesleki Şüphencilik:* Mesleki şüphencilik, bağımsız denetçilerin denetim çalışmalarını yürütürken temin ettikleri kanıtların sorgulanmak suretiyle değerlendirilmesi anlamına gelmektedir. Bağımsız denetçilerin, denetledikleri mali tablo ve verilerin önemli hata içerebileceklerini göz önünde bulundurmamak suretiyle denetim çalışmalarını planlamaları ve gerçekleştirmeleri gerekmektedir.
- *Bağımsızlık:* Bağımsız denetçiler, görev aldıkları denetim çalışmalarını tarafsız ve dürüst bir şekilde yürütmelidirler. Ayrıca, bağımsızlıklarını zedeleyebilecek durumlardan kaçınmaları

gereklidir. Çalışmaları esnasında bağımsız denetçiler mesleki şüpheciliği elden bırakmamalı, menfaat çatışmalarından uzak durmalı, karşılaştıkları etik çatışmaları ilgili mercilere taşınmalı ve gerekli yasal kurumlara başvurmalı, kendi bağımsızlık ve dürstüklerini zedeleyebilecek müdahalelere izin vermemeli ve çalışmaları sonucunda ulaştıkları kanaatlerini herhangi bir tarafın çıkarlarını düşünmeden raporlayabilmelidir.

- *Mesleki Özen ve Titizlik:* Bu ilke, bağımsız denetçinin göstereceği çaba ve dikkat ile detaylara vereceği önemi ifade etmektedir. Bağımsız denetçilerden gerçekleştirdikleri denetim çalışmalarının planlamadan raporlamaya kadar tüm safhalarında mesleki özen ve titizlik prensibine uygun hareket etmeleri beklenmektedir.
- *Ticaret ve Mesleğe Aykırı Faaliyet Yasağı:* Bağımsız denetim şirketleri ve bağımsız denetçiler herhangi bir ticari faaliyette bulunmamalı, faklı bir bağımsız denetim şirketinde görev almamalı ve denetim mesleğinin itibarı ile bağdaşmayan fiil ve davranışlarda bulunmamalıdır.
- *Reklam Yasağı:* Bağımsız denetim şirketleri, yeni iş temini amacıyla direkt veya dolaylı olarak reklam sayılabilecek faaliyetlerde bulunamazlar.
- *Sır Saklama Yükümlülüğü:* Bağımsız denetim şirketlerinde görev yapan denetçiler dâhil tüm seviyeden çalışanlar edindikleri sırları açıklayamaz veya kendilerinin veya farklı tarafların menfaatleri için kullanamazlar.
- *Karşılıklı İlişkiler ve Haksız Rekabet:* Bağımsız denetçilerin ve bağımsız denetim şirketlerinin denetim çalışmalarının niteliğini olumsuz olarak etkileyebilecek herhangi bir haksız rekabet içerisine girmemeleri gereklidir.

#### 4.3.2. Yaptırımlar

Sermaye Piyasasında Bağımsız Denetim Standartları Hakkında Tebliğ'in 29 maddesinde hukuki ve cezai sorumluluklardan bahsedilmektedir. Buna göre, gerçekleştirilen denetim çalışmalarının bağımsız denetim standartlarına uygun yapılmaması durumunda müşteriler veya üçüncü taraflar nezdince oluşabilecek zararlardan ilgili bağımsız denetim kuruluşu ile raporu imzalayan denetçiler müteselsilen sorumlu tutulmaktadır. Bağımsız denetimde etikle ilgili standartlar da bağımsız denetim standartları kapsamında değerlendirildiğinden etik ihlallerin de bu kapsamda olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Ayrıca, tebliğde, standartlara aykırı bağımsız denetim raporu düzenleyenler ve düzenlenmesini sağlayanlar hakkında cezai sorumlulukların Sermaye Piyasası Kanunu'nda belirtilen özel hükümlere tabi olduğu ifade edilmektedir (SPK, 2006).

## 5. İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARI

Bu bölümde, iç denetçiler için temel standartlar olan IIA Etik Kuralları ile Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak kurallarına ilişkin detaylara yer verilmektedir.

### 5.1. IIA Etik Kuralları

#### 5.1.1. Kapsam

IIA tarafından kurumların iç denetim fonksiyonlarının etik kültürlerinin gelişimine katkı sağlamak amacıyla etik kurallar yayınlanmıştır. Bu etik kurallara ilişkin bilgilere Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından hazırlanan ve tüm paydaşların erişimine sunulan Kurumsal Etik İlkeleri ve Davranış Kuralları Rehberi'nde yer verilmiştir (TİDE, 2021). Yayınlanan bu etik kurallar, iç denetimin kendisinden beklenen sorumluluklarını yerine getirebilmesi amacıyla oluşturulmuş ve temelde iki husus üzerine odaklanmıştır. Bunlar aşağıdaki şekilde sıralanabilir (IIA, 2019: 35):

- İç denetim faaliyetlerinin uygulanmasına yönelik temel prensipler ve

- İç denetçilerden, çalışmalarını gerçekleştirirken sergilemeleri beklenen temel davranışsal kurallar.

TİDE tarafından hazırlanan rehber çerçevesinde iç denetçilerin aşağıda tanımlanan dört prensibe ve her bir prensip altında tanımlanan davranış kurallarına uymaları kendilerinden beklenmektedir (IIA, 2019: 36-37):

- *Dürüstlük*: İç denetçilerin çalışmalarında dürüstlük prensibine bağlı kalmaları, kendilerine karşı güven ortamının oluşmasına ve kararlarına itimat edilip güvenilmesine katkı sağlayacaktır. Dürüstlük prensibi kapsamında iç denetçilerden şu davranış kurallarını yerine getirmeleri beklenmektedir: Çalışmalarını yerine getirirken gereken dikkati gösterip doğruluk ve sorumluluk bilincinde olmaları, mevzuatı gözetmeleri, denetim mesleğinin ve mevzuatın gerektirdiği açıklamaları yerine getirmeleri, bilerek yasa dışı eylemlere iştirak etmemeleri ve çalıştıkları kurum açısından yüz kızartıcı olabilecek faaliyetlere girişmemeleri, görev aldıkları kurumun etik amaç ve hedeflerine saygı gösterip katkıda bulunmaları.
- *Objektiflik*: İç denetçiler, gerçekleştirdikleri çalışmalar esnasında temin ettikleri bilgileri kullanırken mesleki tarafsızlıktan ödün vermemelidirler. İç denetçiler, kendilerinin veya herhangi bir tarafın çıkarlarından etkilenmeden değerlendirmelerini yapıp çalışmalarının sonuçlarına ulaşmalıdırlar. Tarafsızlık ilkesine göre iç denetçiler, şu davranış kurallarını yerine getirmelidirler: Çalışmalarının tarafsızlığını zedeleyebilecek herhangi bir faaliyette bulunmamak, mesleki muhakemeleri zedeleyebilecek herhangi bir şeyi kabul etmekten kaçınmak, çalışmaları esnasında tespit ettikleri tüm bulgulara raporlarında yer vermek.
- *Gizlilik*: İç denetçiler, görevlerini yerine getirirken temin ettikleri bilgi ve belgelerin gizliliğini korumalıdır. Bu bilgi ve belgeleri, yasal veya mesleki bir gereklilik olmadığı sürece açıklamamalıdır. Gizlilik prensibi çerçevesinde iç denetçilerin, şu davranış kurallarını uygulamaları beklenmektedir: Çalışmalarda temin ettikleri bilgilerin gizliliğinin korunmak ve temin ettikleri bilgileri şahsi çıkarları için, yasalara aykırı bir şekilde veya kurumun menfaatlerine zarar verecek bir biçimde kullanmaktan kaçınmak.
- *Yetkinlik (Ehil Olma)*: İç denetçiler, çalışmalarını gerçekleştirirken kendilerinden beklenen tecrübe, mesleki bilgi ve beceriye sahip olmalıdır. Yetkinlik ilkesine göre iç denetçiler, şu davranış kurallarını yerine getirmelidirler: Çalışmanın gerektirdiği tecrübe, mesleki bilgi düzeyi ve yetkinliğe sahip oldukları görevleri yerine getirmek, görev aldıkları iç denetim faaliyetlerini uluslararası iç denetim standartlarına uygun olarak yerine getirmek ve kişisel yeterliliklerinin ve verdikleri hizmetlerin kalitesinin sürekli gelişimine özen göstermek.

TİDE tarafından yayınlanan rehberde iç denetim mesleğiyle ilgili yukarıda sayılan dört temel etik ilkenin açıklamalarının yanı sıra gerek iç denetçilerden gerekse ilgili paydaşlardan beklenen davranış kurallarına yönelik açıklamalara da yer verilmektedir. Etik ilkelerine ve davranış kurallarına uyumsuzluğun tespiti durumunda söz konusu durumun paydaşlar tarafından TİDE Etik İhbar Hattı'na bildirilmesi gereklidir.

TİDE yönetim Kurulu tarafından çeşitli disiplin yaptırımları belirlenmiş ve uyumsuzlukların tespiti sonrasında izlenecek yol ve yaptırımlara TİDE Etik Kurulu'nun Kuruluşu, Çalışma Usul ve Esasları Yönetmeliği kapsamında yer verilmiştir (TİDE, t.y.). Rehberde, TİDE Etik Kurulu'nun etik ilke ve davranış kurallarına uyulmaması durumunda ilgili soruşturma çalışmasını gerçekleştirmekten ve sonucunda düzenlenen soruşturma raporunu TİDE Yönetim Kurulu'na sunmaktan sorumlu olduğu belirtilmektedir.

TİDE tarafından düzenlenen yıllık faaliyet raporlarında Etik Kurulu faaliyetlerine de yer verilmekte ve bu kurula ulaşan ihbar veya TİDE Yönetim Kurulu taleplerinden de bahsedilmektedir. Ancak, söz konusu raporlarda olay bazında detaylara ve uygulanan yaptırımlara yer verilmemektedir.

### 5.1.2. Yaptırımlar

TİDE ETİK Kurulu Yönetmeliği'nde TİDE Etik Kurulu'nun görev ve sorumlulukları ile çalışma esaslarının yanı sıra toplanma ve karar alma süreçlerine yönelik bilgilere yer verilmektedir. Ayrıca, bu

yönetmelik kapsamında, etik kurul değerlendirmesi neticesinde uygulanabilecek üç çeşit cezadan bahsedilmektedir. Bu cezalar; uyarı, üyelikten çıkarılma ve sertifika veren kuruma bildirim olarak sıralanmaktadır.

## 5.2. Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

Kamu iç denetçileri için meslek ahlak kuralları Hazine ve Maliye Bakanlığı İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından oluşturulmuştur. IIA etik ilkeleri baz alınarak düzenlenen kuralların amacı, kamuda iç denetimin etik kültürünün sağlanması ve gelişimine katkıda bulunmaktır. Bu kurallar, IIA tarafından hazırlanan etik ilkelere benzer bir şekilde aşağıda belirtilen dört temel prensibe dayandırılmıştır (İDKK, 2018):

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık, nesnellik, bağımsızlık,
- Gizlilik,
- Yetkinlik (Ehil Olma).

## 6. İÇ DENETİM ETİK UYGULAMALARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Her ne kadar raporlama hatları ve görev kapsamaları ile teknikleri bakımından bariz farklılıklar taşısalar da iç denetçiler ile dış denetçiler temelde güvence hizmet sağlayıcılar olarak değerlendirilmektedirler. Bu nedenle bir güvence hizmetinden beklenen faydanın ortaya çıkmasında bu hizmeti sunanlarca uyulması gereken bazı etik zorunluluklar tanımlanmakta ve bu özellikli hizmetten beklenen faydanın sağlanması arzu edilmektedir. Ancak iki güvence hizmet sağlayıcısı karşılaştırıldığında bu farklı meslekler için doğal olarak farklı mesleki etik kurallarına rastlanmıştır.

İç denetim tarafından sağlanan güvence hizmetinin faydalanıcısı işletmenin içindeyken bağımsız dış denetimde faydalanıcı işletme dışı paydaşları da kapsamaktadır. Bu nedenle temelde iki görevin birbirinde farklı amaçları taşıdığını söylemek hatalı olmaz. Hal böyleyken, bağımsız dış denetimden faydalanacak olanlar tanımca iç denetim faydalanıcıları ile mukayese edildiğinden daha geniş bir paydaş listesini, hatta bilgileri sunulan işletmenin ekonomik hayat içerisindeki önemine bağlı olarak da, ekonominin genelini ilgilendirir. Her ne kadar benzer etkiler dolaylı olarak iç denetim için de geçerli olabilirse de, iç denetimin esas etkisi görece daha işletme-içseldir.

Bir diğer fark kapsam yönündedir. Bağımsız dış denetimce sağlanan güvence hizmetinin finansal ve finansal olmayan bilginin sunumuna ilişkin olduğu ancak iç denetim tarafından sunulan güvence hizmetinin, en basit tanımıyla COSO'da yer alan işletme amaçları çerçevesinde değerlendirildiğinde stratejik, operasyonel ve uygunluk risklerini de kapsadığı düşünüldüğünde kapsam farklılığı ortaya koyulmuş olur. Diğer taraftan, iç denetimin çoğu zaman güvence hizmeti ile yakından ilişkili farklı bir hizmeti daha, danışmanlığı sunduğu da gözden kaçırılmamalıdır.

İşte bu raporlama ve kapsam farklılıkları iç denetim ve bağımsız dış denetim mesleklerini belirli ölçüde birbirinden ayırırken her birinin ihtiyaç duyduğu etik değerlerin de kendi kapsamında oluşmasına neden olmuştur. Bu nedenle her ne kadar özü itibariyle güvence sağlama faaliyeti icrası olarak nitelendirilseler de bu farklı meslek grupları için farklı etik değerlerin uygulamaya koyulmuş olması doğaldır. Bağımsız dış denetimde ortaya çıkan bariz kamu yararı, bu mesleğin genelde yasalarla düzenlenmesine neden olurken iç denetim özellik arz eden bazı sektörler dışında, genellikle finans sektörü, meslek örgütlerinin düzenlemelerine tabidir. Hal böyle olunca yaptırımlar da bu çerçevede ele alınabilmektedir.

Diğer yandan mesleği icra eden denetçinin ülkemiz mevzuatı kapsamında aynı zaman muhasebe meslek mensubu olmasına göre etik ilkeler farklılaşabilmektedir.

Tablo 1, iç denetçilerin etik konuları karşısındaki durumunu bağımsız dış denetçilerle karşılaştırmalı bir şekilde sunmaktadır.

**Tablo 1***İç denetçilerin etik kurallar karşısındaki durumu: Bağımsız denetim ile karşılaştırma*

Seviye	İç Denetçiler	Bağımsız Dış Denetçiler
Birinci Seviye: Etik İlkeler	Meslek örgütüncü belirlenir.	Mevzuat tarafından belirlenir.
	Meslek örgütüne üye olduğunda ve meslek örgütüne sertifikalandırıldığında üyeler için meslek örgütüne üyelik şartları kapsamında bağlayıcıdır.	Faaliyetin icrası için etik ilkelere uyum yasalarla zorunlu kılınmıştır.
	Meslek örgütüne üye olunmaksızın iç denetim faaliyetinin icrası halinde bağlayıcılığı yoktur. (Mevzuatla kurulan iç denetçilik, kamu iç denetçiliği, banka iç denetim fonksiyonları, vb. bu kapsamın dışında ayrıca değerlendirilmelidir.)	
	Muhasebe meslek mensubu olunması halinde bu mesleğin etik ilkelerine de ayrıca uyum gereklidir.	Muhasebe meslek mensubu olunması halinde bu mesleğin etik ilkelerine de ayrıca uyum gereklidir.
	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dürüstlük</li> <li>• Objektiflik</li> <li>• Gizlilik</li> <li>• Yetkinlik</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Dürüstlük</li> <li>• Tarafsızlık</li> <li>• Sır Saklama (Gizlilik)</li> <li>• Mesleki Yeterlilik ve Özen</li> <li>• Mesleğe Uygun Davranış</li> </ul>
		<p>Diğerleri benzer olmakla birlikte, mesleğe uygun davranış beşinci bir diğer etik ilke olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu ilke mesleğin itibarının korunmasını amaçlamaktadır.</p> <p>Objektiflik ya da diğer adıyla tarafsızlık her iki meslek grubu için de önemli kriterlerden biri olarak karşımıza çıkmakla birlikte iç denetçiler için iş akdine ya da hizmet sözleşmesine, bağımsız dış denetçiler içinse hizmet (denetim) sözleşmesine dayalı iş ilişkisinde bunun ne şekilde sağlanabileceği ayrı ve geniş bir çalışma konusudur.</p> <p>Bununla birlikte her iki meslek grubunda bu ilkenin bağımsızlık kavramı ile desteklendiğini söylemek yanlış olmaz.</p>
İkinci Seviye: Davranış Kuralları	Etik konular ilkeler seviyesinde bırakılmamış, farklı durumlar karşısında kişilerden beklenen davranışların tanımlandığı davranış kuralları ortaya koyularak meslek mensuplarınca etik uygulamaların anlaşılması sağlanmıştır.	Etik konular ilkeler seviyesinde bırakılmamış, farklı durumlar karşısında kişilerden beklenen davranışların tanımlandığı davranış kuralları ortaya koyularak meslek mensuplarınca etik uygulamaların anlaşılması sağlanmıştır.
Üçüncü Seviye: Yaptırımlar	Farklı cezai yaptırımlar tanımlanmakla birlikte davranış kurallarından hangisine uyumsuzluğun ne yaptırıma yol açacağı net değildir.	KGK kapsamında yaptırımlar etik ilkelere uyumsuzluk şeklinde geniş bir tanımla cezai yaptırımlara tabi tutulmuştur.
	Cezai yaptırımlara ilişkin kararlar detaylı ve şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.	Cezai yaptırımlara ilişkin kararlar detaylı ve şeffaf bir şekilde kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.
	Yaptırımların mesleğin icrasının devamına yönelik etkisi sınırlı olduğundan ve denetim faaliyeti içsel bir raporlama faaliyetini temsil ettiğinden bağlayıcılığı düşüktür ve disiplin yaptırımlarına yetkili mercinin işlerliği tartışmalıdır.	Yaptırımlar mevzuatla ortaya koyulduğundan bağlayıcıdır, bununla birlikte cezai işlemlere ilişkin şeffaflık sınırlı olduğundan işlerliğine ilişkin değerlendirmede bulunmak güçtür.

Yukarıda yer alan tabloda iç denetçilerin ve bağımsız denetçilerin etik çerçevesinin ilkeler, davranış kuralları ve uygulanan yaptırımlar çerçevesinde karşılaştırmalı analizi yapılmıştır. Gerek iç denetçiler gerekse bağımsız denetçiler aynı zamanda SMMM gibi mesleki ruhsatlara sahip olmaları sebebiyle muhasebe meslek mensuplarına yönelik uygulanan etik prensipler çerçevesinde de hareket etmektedirler. Bağımsız olarak faaliyet gösteren muhasebe meslek mensuplarının yanı sıra bağımlı olarak çalışan meslek mensupları da ilgili etik kurallara uyum göstermelidir. Bu açıdan bakıldığında iç denetçiler veya bağımsız denetçilerin aynı zamanda muhasebe meslek mensubu statüsünde olanları kendi etik uygulamalarının yanı sıra muhasebe meslek mensuplarına yönelik etik kurallara da tabidirler.

## 7. SONUÇ

Etik kuralların temel amacı doğru ve yanlış uygulamaların birbirlerinden ayrıştırılması, mesleğin ve meslek mensuplarının itibarının korunması ve gerçekleştirilen çalışmaların belirli prensipler dâhilinde ve kaliteden ödün vermeyecek şekilde yürütülmesinin sağlanması olarak sıralanabilir. Yaşanan skandalların etkisiyle, diğer meslek gruplarında olduğu gibi iç denetim, muhasebe ve bağımsız denetim alanlarında da etik kavramının önemi son yıllarda daha fazla gündeme gelmeye başlamıştır. Söz konusu meslek gruplarının farklı kurumlar tarafından düzenlenen etik kuralları bulunmaktadır. Bu standartlar, bir takım değerlere ve prensiplere yönelik kural setleridir. Bu çalışmada, ilgili meslek gruplarının mevcut olan genel kabul görmüş etik kuralların açıklamalarına ve aralarındaki benzerlik ve farklılıklara yer verilmiştir.

Denetimde meslek etiği, etik ilkeleri tanımlayan ve doğru ve yanlış davranışları belirlemeye yarayan bir kural setidir. Etik ilkeler sayesinde denetim elemanlarının mesleklerine, çalıştıkları veya denetim faaliyetlerini yürüttükleri kurumlara ve çalışmalarının sonuçlarından faydalanan diğer taraflara karşı sorumluluklarını belirlemektedir.

İç denetçiler ve bağımsız denetçiler açısından çeşitli kurumlar tarafından yayınlanan ve genel kabul görmüş nitelikte bir takım etik kural setleri bulunmaktadır. Bu kural setlerinin bir kısmına denetçilerin yasal olarak uyma yükümlülükleri de bulunmaktadır. İç denetim açısından bakıldığında, IIA tarafından yayınlanan etik kurallar ve İDKK tarafından kamu iç denetçileri için oluşturulan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları öne çıkmaktadır. Bağımsız denetim ve muhasebe meslek mensupları açısından değerlendirildiğinde ise KGK tarafından hazırlanan Bağımsız Denetçiler İçin Etik Kurallar, SPK tarafından yayınlanan Bağımsız Denetim Kuruluşları ve Bağımsız Denetçilerin Uycakları Etik İlkeler ve TÜRMOB tarafından oluşturulan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uygulayacakları Etik İlkeler bulunmaktadır.

Bu çalışmada, yukarıda belirtilen etik kural setlerinin detaylarına yer verilmiş ve karşılaştırmaları yapılmak suretiyle aşağıda belirtilen sonuçlara ulaşılmıştır:

- İç denetçiler için etik ilkeler meslek örgütüne belirlenmekte iken bağımsız denetçiler için mevzuat kapsamında belirlenmektedir.
- İç denetçiler için etik kurallar, meslek örgütüne üye olunması ve meslek örgütü tarafından sertifikalandırılması durumunda bağlayıcıdır. Bağımsız denetimde ise etik ilkelere uyum yasal mevzuat çerçevesinde zorunlu kılınmıştır.
- İç denetçiler ve bağımsız denetçiler, aynı zamanda muhasebe meslek mensubu olmaları durumunda da muhasebe mesleğinin etik ilkelerine uyum göstermek zorundadırlar.
- İç denetim ve bağımsız denetim etik ilkeleri birbirleriyle benzerlik göstermekle birlikte, bağımsız denetim için mesleğe uygun davranış ilkesi iç denetim etik ilkelerine kıyasla farklı bir prensip olarak karşımıza çıkmaktadır.
- Gerek iç denetim gerekse bağımsız denetim etik kuralları prensipler çerçevesinde bırakılmamış, kuralların anlaşılmasına yönelik olarak davranış kuralları da açıklanmıştır.
- İç denetim etik kuralları çeşitli cezai yaptırımlar tanımlamasına karşın hangi ihlallerin ne gibi yaptırımlara yol açacağı net olarak açıklanmamıştır. Bağımsız denetim açısından KGK etik ilkelerine uyumsuzluk cezai yaptırımlara tabi tutulmuştur.

- Her iki meslek grubu için de cezai yaptırımlara yönelik kararlar detaylı olarak kamuoyu ile paylaşılmamaktadır.
- Bağımsız denetim etik ilkelerine yönelik yaptırımlar yasal otoriteler tarafından belirlendiğinden iç denetime kıyasla bağlayıcılığı daha yüksektir.
- Her iki meslek grubu için de yaptırımlara ilişkin şeffaflık sınırlı olduğundan işlerliğine yönelik net bir değerlendirmede bulunulması zordur.

İç denetim mesleği kurumların kendi bünyelerindeki bir iç uygulama olarak değerlendirilebilir. Bu sebeple iç denetim, dış paydaşların menfaatlerini doğrudan etkilememektedir. Yasalarla düzenlenen veya kamu yararını gözetten sektörler dışında bazı sektörler için iç denetim fonksiyonun oluşturulması zorunlu değildir. İç denetçilere yönelik etik ilkeler, meslek örgütünce belirlenmesi sebebiyle yaptırım gücü zayıf olarak değerlendirilmektedir. Ayrıca, meslek örgütlerince belirlenen etik ilkeler üyeleri ve sertifika sahiplerini kapsamaktadır. Bu anlamda meslek örgütlerine önemli bir görev düşmektedir. Etik ilkelere yönelik farkındalığın artırılması, üyelik ve mesleki sertifikasyonların iç denetçiler açısından özendirilip teşvik edilmesi üye ve sertifika sahibi iç denetçi sayısının artmasını sağlayacaktır. Bu durum, iç denetim faaliyetlerinde etik ilkelerin dikkate alınıp uygulanmasına katkı sağlayacak ve iç denetim faaliyetlerine değer katacaktır.

Denetim mesleğinde etik konusuna yönelik olarak önümüzdeki dönemlerde gerçekleştirilecek akademik çalışmalarda farklı ülkelerin etik uygulamaları ile ülkemiz uygulamalarının etik kurallar açısından karşılaştırılmasını içeren çalışmalar yapılabilecektir.

#### **Beyan ve Açıklama / Disclosure Statement**

Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması beyan edilmemiştir.

The authors have no conflict of interest to declare.

#### **Finansal Destek / Funding**

Bu çalışmada herhangi bir finansal destek alınmamıştır.

No funding to declare for this study.

#### **Araştırmacıların Katkı Oranı Beyanı / Author Contribution Statement**

Bütün yazarlar eşit düzeyde katkı vermiştir.

All authors have contributed equally.

#### **Etik Kurul İzni / Ethics Board Approval**

Bu çalışma etik kurul izni gerektirmemektedir.

This study does not require ethics board approval.

**Bu Makaleye Atf Vermek İçin / To Cite This Article:** Çakalı, K. R. ve Baloğlu, G. (2023). Bağımsız denetim etik uygulamaları çerçevesinde iç denetim etik uygulamalarının değerlendirilmesi. *İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi*, 6(1), 1-19. <https://doi.org/10.52059/idaacmmd.1102812>



## KAYNAKÇA

- Alkan, G. İ. (2018). Etik teoriler ışığında bağımsız denetim ve BİST’de bir araştırma. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 15. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 129-149.
- Armitage, J. L. & Moriarity, S. R. (2016). An examination of AICPA disciplinary actions: 1980–2014. *Current Issues in Auditing*, 10(2), 1-13.
- Arslan, M. (2005). *İş ve meslek ahlakı*. Siyasal Yayınevi.
- Aslan, Ü. ve Özdemir, G. (2020). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının 2009-2019 yılları arasındaki durumu üzerine bir inceleme. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi*, MODAV 16. Uluslararası Muhasebe Konferansı Özel Sayısı, 162-175.
- Aydın, İ. P. (2001). *Yönetmelik, mesleki ve örgütsel etik*. Pegem Yayınları.
- Bağımsız Denetim Yönetmeliği. (2015). <https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v1/BDY/BDYGuncel22Aralik2015.pdf> (Erişim Tarihi: 25 Mart 2022).
- Banar, K. ve Aslan, Ü. (2009). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezaları üzerine bir araştırma (2000–2008 dönemi). *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 44, 91-110.
- Bayrak, S. (2001). *İş ahlakı ve sosyal sorumluluk*. Beta Basım Yayın Dağıtım.
- Çiçek, H., Canbaz, S. ve Keskin, A. (2013). Muhasebe meslek mensuplarının meslek etiğine bakış açıları: Kırklareli ilinde bir araştırma. *Tekirdağ SMMM Odası Sosyal Bilimler Dergisi*, 2, 1-20.
- De Fuentes, C., Illueca, M., & Pucheta-Martinez, M. C. (2015). External investigations and disciplinary sanctions against auditors: The impact on audit quality. *SERIEs*, 6(3), 313-347.
- Dursun, G. D. (2019). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının cinsiyet ve mesleki unvan açısından analizi: 2008 – 2017 dönemi. *Maliye ve Finans Yazıları*, 111, 387-402.
- Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. (2011). *Accounting ethics*. Wiley-Blackwell.
- Ekergil, V. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının etik-disiplin ilişkisi ve disiplin cezası analizi 1993-2015. *Adıyaman Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 22, 363-402. <https://doi.org/10.14520/adyusbd.37721>
- Ekergil, V. (2017). İstanbul SMMM odasında kayıtlı muhasebe meslek mensuplarına verilen disiplin cezalarının suç dağılımı ve analizi: 2008 – 2015. *Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 9(18), 328-352.
- Friedberg, A. (2002). The role of state and public audit in safeguarding ethics in the public service: Whose ethics? What ethics? *Israel Affairs*, 8(4), 121-134.
- Garmilis, G. & Stokes, L. (2007). *Convergence of the disciplinary processes of accounting organizations? A comparison between the United States and France*. <https://core.ac.uk/download/pdf/6465021.pdf>
- Gül, H. (2016). Muhasebe meslek mensuplarının almış oldukları disiplin cezalarının kayıtlı olunan oda, unvan ve cinsiyet açısından değişimi: 2001-2015 dönemi. *Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 3(3), 44-62. <https://doi.org/10.30803/adusobed.288160>
- Güney, C. (2020). Serbest muhasebeci mali müşavirlik ve yeminli mali müşavirlik kanunu disiplin yönetmeliği çerçevesinde muhasebe meslek mensuplarına verilen “disiplin cezaları” üzerine bir araştırma (2017-2019). *Uluslararası Muhasebe ve Finans Araştırmaları Dergisi*, 2(1), 22-43.
- Haron, H., Ibrahim, D. N., & Ismail, I. (2014). Factors influencing ethical judgment of auditors in Malaysia. *Management and Accounting Review*, 13(2), 47-86.
- IIA. (2019). *Uluslararası mesleki uygulama çerçevesi* (1. Baskı). Türkiye İç Denetim Enstitüsü Derneği.
- Ismail, S. & Yuhanis, N. (2018). Determinants of ethical work behavior of Malaysian public sector auditors. *Asia-Pacific Journal of Business Administration*, 10(1), 21-34.
- İDKK. (2018). *Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları*. 1 Mart 2022 tarihinde <https://www.hmb.gov.tr/idkk-mevzuat> adresinden erişilmiştir.
- Karabınar, S. ve Çevik, Z. (2018). Bir muhasebe meslek odasında 2008-2013 yıllarında verilen disiplin cezalarının yapısal Analizi. *Muhasebe ve Finansman Dergisi*, 77, 69-90.
- Karacan, S. (2014). *Etik kavramı ve muhasebe meslek etiği*. Umuttepe Yayınları.
- Kardeş Selimoğlu, S., Özbirecikli, M., Uzay, Ş. & Uyar, S. (2015). *Bağımsız denetim*. Muhasebe Denetim Basım Yayın A.Ş.

- KGK. (2019). *Bağımsız denetçiler için etik kurallar (Bağımsızlık standartları dâhil)* [https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS\\_2021\\_Seti/2019\\_etikkurallar.pdf](https://www.kgk.gov.tr/Portalv2Uploads/files/Duyurular/v2/TDS/TDS_2021_Seti/2019_etikkurallar.pdf) (Erişim Tarihi: 28 Mart 2022).
- Koçberber, S. (2008). Dünyada ve Türkiye’de denetim mesleği. *Sayıştay Dergisi*, 68, 65-89.
- Koçberber, S. (2009, 25-26 Mayıs). *Türk kamu yönetiminde denetim etiğine genel bir bakış* (Bildiri Sunumu). Türkiye ve Orta Doğu Amme İdaresi Enstitüsü Kamu Etiği Sempozyumu, Ankara, Türkiye.
- Krom, C. L. (2016). Disciplinary actions by state boards of accountancy 2008-2014: Causes and outcomes. *Accounting and the Public Interest*, 16(1), 1-27.
- Kutlu, H. A. (2008). Muhasebe meslek mensupları ve çalışanlarının etik iklimleri: Kars ve Erzurum illerinde bir araştırma. *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, 63(2), 144-170.
- Kutlu, H. A. (2011). *Muhasebe meslek ahlakı*. Nobel Akademik Yayıncılık.
- Larimer, L. V. (2004). *Ethical virtuosity seven steps to help you discover and do the right thing at the right time*. HRD Press.
- Larkin, J. M. (2000). The ability of internal auditors to identify ethical dilemmas. *Journal of Business Ethics*, 23(4), 401-409.
- Moriarty, S. (2000). Trends in Ethical Sanctions within the Accounting Profession. *Accounting Horizons*, 14(4), 427-439.
- Okpanti, C. N. & Putra, W. M. (2016). *The influence of auditor’s experience, ethic of profession and personality toward auditor’s professional skepticism & auditor’s capability, on fraud detection (Empirical study on public accountant office in Yogyakarta, Solo & Semarang)*. 17 Şubat 2022 tarihinde <http://repository.umy.ac.id/bitstream/handle/123456789/8234/naskah%20publikasi.pdf?sequence=1&isAllowed=y> adresinden erişilmiştir.
- Orman, S. ve Parlak, Z. (2009). *İşletmelerde iş etiği*. Sosyal Yayınlar.
- Önder, K. (1985). *Disiplin mevzuatı ders notu* (Seri No: 2, Yayın No: 1985/1). Emniyet Genel Müdürlüğü Yayınları.
- Özdemir, S. (2011). İç denetim etiği ve kamu iç denetçileri tarafından algılanışı. *Akdeniz Üniversitesi Uluslararası Alanya İşletme Fakültesi Dergisi*, 3(2), 150-168.
- Özgener, Ş. (2004). *İş ahlakının temelleri: Yönelimsel bir yaklaşım*. Nobel Yayın Dağıtım.
- Özkan, A. ve Hacıhasanoğlu, T. (2012). Muhasebe meslek mensuplarının kişilik özellikleri ve etik karar verme davranışları arasındaki ilişkiler. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*, 5(2), 37-52.
- Pappa, E. & Filos, J. (2019). Benchmarking the ethics of internal auditors: A comparative analysis of private and public sector. *SPOUDAI Journal of Economics and Business*, 69(1-2), 30-44.
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu. (1989). *T.C. Resmi Gazete* (20194, 13 Haziran 1989). <https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>
- Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Disiplin Yönetmeliği. (2000). *T.C. Resmi Gazete* (24216, 31 Ekim 2000). <https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=7033&MevzuatTur=7&MevzuatTertip=5>
- SPK. (2006). *Sermaye piyasasında bağımsız denetim standartları hakkında tebliğ*. 5 Mart 2022 tarihinde <https://spk.gov.tr/Sayfa/Dosya/590> adresinden erişilmiştir.
- Stewart, J. & O’Leary, C. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Süklüm, N. (2020). Denetim kalitesinin bağımsızlık ilkesi ve etik ilişkisi bağlamında incelenmesi. *Süleyman Demirel Üniversitesi Vizyoner Dergisi*, 11, Sayı: Ek, 17-28.
- TİDE. (2021). Kurumsal etik ilkeleri ve davranış kuralları rehberi. [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/TIDE\\_KURUMSAL\\_ETIK\\_KURALLAR\\_Aralik\\_2015-BBson.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/TIDE_KURUMSAL_ETIK_KURALLAR_Aralik_2015-BBson.pdf) (Erişim Tarihi: 6 Mart 2022).
- TİDE. (t.y.). *TİDE etik kurulunun kuruluşu, çalışma usul ve esasları yönetmeliği*. 8 Mart 2022 tarihinde [https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/tide\\_Etik\\_Kurul\\_Yonetmeliği\\_BB\\_Revize\\_versiyon-07122015.pdf](https://www.tide.org.tr/file/documents/pdf/tide_Etik_Kurul_Yonetmeliği_BB_Revize_versiyon-07122015.pdf) adresinden erişilmiştir.
- Tidrick, D. (1990). Disciplinary actions by the AICPA against individual members, 1980–1990. *Research in Accounting Regulation*, 6, 163-177.

- TÜRMOB. (2007). *Serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki faaliyetlerinde uygulayacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik*. 7 Mart 2022 tarihinde [https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik\\_MMKarari\\_Yasa\\_10\\_4\\_2018/13Etik%20ilkeler%20Hak\\_Yonetmelik.pdf](https://www.turmob.org.tr/Arsiv/FCKEditor/userfiles/file/Yonetmelik_MMKarari_Yasa_10_4_2018/13Etik%20ilkeler%20Hak_Yonetmelik.pdf) adresinden erişilmiştir.
- TÜRMOB. (2021). *2021 yılı faaliyet raporu*. 2 Mart 2022 tarihinde <https://www.turmob.org.tr/FaaliyetRaporlari/6ef16882-11a7-4f2f-b262-d004f1171cb2/2021-faaliyet-raporu> adresinden erişilmiştir.
- TÜRMOB. (t.y.). *Disiplin kurulu kararları*. 1 Mart 2022 tarihinde [https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/DisiplinKurulu\\_Kararlari](https://www.turmob.org.tr/Mevzuat/DisiplinKurulu_Kararlari) adresinden erişilmiştir.
- Uz, A. (2013). *Disiplin cezalarının üst kademe yöneticiliklere etkisi*. Adalet Yayınevi.
- Yasan, B., Doğan, S. ve Tarhan Mengi, B. (2019). Etik liderlik ve etik iklimin iç denetçilerin performansına etkisi ve bir araştırma. *TİDE AcademIA Research*, 1(2), 249-280.
- Yıldız, G. (2010). Muhasebe mesleğinde meslek etiği ve Kayseri il merkezinde bir uygulama. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi*, 36, 155-178.

