

KAMU İÇ DENETÇİLERİNİN KARŞILAŞTIKLARI ETİK İKİLEMLER¹

(ETHICAL DILEMMAS FACED BY PUBLIC INTERNAL AUDITORS)

Oya KORKMAZ* / Ali DERAN** / Orhan Veli ALICI***

ÖZ

Türkiye’de 2003 yılında yürürlüğe giren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile iç denetim faaliyeti kamu idareleri ile kamu kurum ve kuruluşlarında uygulanmaya başlanmıştır. Süreç içerisinde mevzuat anlamında giderek gelişen iç denetçilik sistemi idareye değer katma, makul güvence sağlama çerçevesinde denetim ve danışmanlık faaliyeti sunmaya devam etmektedir. Ancak iç denetçilerin söz konusu faaliyetleri sırasında gerek denetim ve danışmanlığa konu faaliyetin mevzuata ve kamu yararına göre değerlendirilmesinde gerekse üst yönetim ile konuya bakış açısı özelinde etik ikilemde kaldıkları görülmüştür.

Bu çalışmada çeşitli teşkilatlarda çalışan iç denetçilere etik ikilem yaşadıkları konular özelinde açık uçlu sorular yöneltilmiş; alınan yanıtlara istinaden iç denetçilerin yaşadıkları etik ikilemlerin muhteviyatı değerlendirilerek söz konusu durumların yaşanmaması adına alınması gereken önlemlerin neler olması gerektiği hususuna değinilmiştir.

Anahtar Kelimeler: İç Denetim, İç Denetçi, Etik İkilem, Üst Yönetici, İç Denetim Koordinasyon Kurulu.

JEL Kodları: H83, M42

ABSTRACT

With the Public Financial Management and Control Law No. 5018, which inured in 2003 in Turkey, internal audit activity has started to be implemented in public administrations, public institutions and organizations. The internal auditing system, which is gradually developing in terms of legislation, continues to provide audit and consultancy activities within the framework of adding value to the administration and providing reasonable assurance. However, it has been observed that internal auditors are in an ethical dilemma during their activities, both in the evaluation of the activity subject to audit and consultancy according to the legislation and public interest, and

in the perspective of the top management. In this study, open-ended questions were asked to the internal auditors working in various organizations on the issues where they experienced ethical dilemmas. Based on the responses received, the content of the ethical dilemmas experienced by the internal auditors was evaluated and the measures to be taken in order to avoid such situations were referred.

Keywords: Internal Audit, Internal Auditor, Ethical Dilemma, Top Manager, Internal Audit Coordination Board.

JEL Classification: H83, M42

1 Bu araştırma için Tarsus Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan (26/05/2021 tarihli ve 2021/9 karar sayılı) izin alınmıştır.

* Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Uluslararası Ticaret ve Lojistik Bölümü, Orcid Id: 0000-0003-4570-803X, oyakorkmaz67@tarsus.edu.tr

** Prof. Dr., Tarsus Üniversitesi Uygulamalı Bilimler Fakültesi Finans ve Bankacılık Bölümü, Orcid Id: 0000-0001-5377-6740, alideran@tarsus.edu.tr

*** Doç. Dr., Tarsus Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Siyaset Bilimi ve Kamu Yönetimi Bölümü, Orcid Id: 0000-0002-8670-3879, orhanvelialici@tarsus.edu.tr

Yazı Gönderim Tarihi: 13.12.2021, Yazı Kabul Tarihi:28.02.2022

1. GİRİŞ

Bütün mesleklerde etik ve etik dışı davranışı tanımlamak oldukça önemlidir. İç denetçilik mesleğinde ise etik ve etik dışı davranışların neler olduğunu tanımlamak bir kat daha önemlidir. Çünkü iç denetçiler sık sık etik ikilemle karşı karşıya kalmakta ve verdikleri kararlarla tüm organizasyonu etkilemektedirler. İç denetçiler hizmet ettikleri idare-kurum-kuruluşa, kamuoyuna ve mesleklerine karşı duydukları sorumluluk gereği etik davranmak zorundadırlar. Aksi takdirde etik dışı alınan bir karar organizasyonu birçok yönden sıkıntıya sokabilmektedir.

İç denetçiler, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) tarafından belirlenen Uluslararası İç Denetim Standartları konusunda iyi eğitim almış kişilerdir. Ancak işin yürütülmesi sırasında iç denetçilere yapılan baskı bu denetim görevlilerini zor durumda bırakabilmektedir. İç denetçiler zaman zaman bu tür baskılarla karşı karşıya kaldıklarında etik ikilem yaşamakta ve yaşanan bu etik ikilemler zamanla onların çalışma hayatının bir parçası haline gelmektedir. İç denetçiler böyle bir durumda içine düştükleri hadiseyi yönetmeye kişisel olarak hazırlıklı olmalıdır. Ayrıca iç denetçiler sadece yönetimden gelen baskı nedeniyle değil, kendi aralarında yaşadıkları çatışma nedeniyle de zaman zaman etik ikilem yaşayabilmektedirler. Öte yandan anılan denetim görevlilerinin herhangi bir sebepten dolayı etik ikilemle karşılaştıklarında genellikle etik davranışı geliştirecek şekilde bir yönelim gösterdikleri görülmektedir.

İç denetçilerin mesleklerinin doğasında etik ikilem riski bulunmaktadır. İç denetçiler bu riski ancak etik standartlara uymakla bertaraf edebilmektedir. Çünkü iyi etik değerler etik ikilem yaşanmasının önüne geçmektedir. Fakat zaman zaman iç denetçilerin sorumluluklarını yerine getirirken etik kurallara uymadıkları, idare-kurum-kuruluş için bir risk unsuru oluşturdukları görülmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin yaşadığı etik ikilemlerin önemsizleştirilmemesi gerektiği bu çalışmada vurgulanmaktadır.

Söz konusu çalışma iç denetçilerin etik kurallara meydan okuyan bir kararla karşılaştıklarında nasıl tepki verdiklerini ve karşılaştıkları etik ikilemlerin geniş bir yelpazesini, bireysel ve örgütsel düzeyde neler yapıl-

ması gerektiğini ortaya koymak amacıyla yapılmıştır. Dolayısıyla bu çalışma iç denetçilerin görevlerini icra ederken karşılaşılabilecekleri etik ve etik dışı durumları tanıma ve değerlendirme yeteneğini iç denetçilere kazandırmayı hedeflemektedir. Aynı zamanda söz konusu çalışma iç denetçilerin iç denetim rolünü yerine getirirken etik standartların uygun bir şekilde yönetilmesinin önemini anlamalarına yardımcı olmaktadır. İç denetçilerin etik muhakemelerine yönelik araştırma bulgularının gerek iç denetçiler gerekse örgüt açısından birçok faydası olmasına rağmen, bu konuda yapılmış çalışmaların seyrekliği anılan çalışmayı değerli kılmaktadır. Ayrıca bu çalışmanın iç denetçilerin karşılaştığı özel ikilemleri çözmeye yardımcı olacak yeni anlayışlar kazandıracağı da umut edilmektedir. Bu çalışma hem akademik camiaya hem de iç denetçilere yönelik olarak etik sorunlarla karşı karşıya kalındığında bu sorunları çözmek için nasıl hazırlıklı olunacağına ilişkin bazı fikirler sunmakta ve etik davranmayı teşvik etmektedir.

2. İÇ DENETİM VE İÇ DENETÇİLİK MESLEĞİ

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, bir kuruluşun kurumsal olarak etkili ve verimli bir şekilde yönetilmesinde ancak kritik önem taşıyan, katma değerli hizmetler sunan ve profesyonel olarak yetkin bir iç denetim personeli tarafından denetim ve danışmanlık hizmeti verilmek suretiyle sağlanabileceğini ifade etmektedir. Yönetim ekibinin ayrılmaz bir parçası olan iç denetçiler, üst yönetime gözden geçirdikleri faaliyetler hakkında analizler, değerlendirmeler, tavsiyeler ve bilgiler sunmaktadır. İç denetçiler bu faaliyetlerini yürütürken örgütsel etiği de gözetmektedirler (IIA, 2000, s. 2).

Gelişen teknolojileri değerlendirmek; fırsatları analiz etmek; kaliteyi, ekonomiyi ve verimliliği değerlendirmek, doğru ve zamanında iletişim sağlamak iç denetçilerin günlük olarak yürüttüğü faaliyetlerden sadece birkaçıdır. İç denetçiler; iç kontrolün etkinliği ve kalitesi, iş süreçlerinin uygunluğu ve performans kalitesi hakkında yönetime bilgi sağlamakla sorumludurlar (Uzun, 2009, s. 4). İç denetçiler, sorumlulukları gereği organizasyona geniş bir bakış açısı ile bakarlar.

Bu husus onları üst yönetim ve yönetim kurulunun genel amaç ve hedeflerine ulaşmada, ayrıca iç kontrol ve yönetişimi güçlendirmede değerli bir kaynak haline getirmektedir. İç denetim, bir kuruluşun liderleri tarafından bir yönetim faaliyeti olarak kabul edilip onaylandığında, iç denetçiler örgütsel hedeflere ulaşmada yönetimi ve yönetim kurulunu destekleyerek en temel rollerini yerine getirirler. Yetkin iç denetim uzmanları ise tarafsızlığı, dürüstlüğü, iletişimde uzmanlığı, kurum çapındaki riskleri belirleme becerisini ve bu riskleri azaltmak için yönetim tarafından uygulanan kontrollerin etkinliğini değerlendirme becerisini masaya yarırlar. Yönetim ortakları olarak iç denetçiler, organizasyonu hem geleneksel hem de ortaya çıkan yeni risklere karşı korumaya yardımcı olacak şekilde kendilerini konumlandırmışlardır. Başka bir deyişle iç denetçiler risk analizleriyle idarenin yönetim ve kontrol yapılarını kapsamlı bir şekilde değerlendirirler (Güldüler, 2021, s. 351). Ayrıca iç denetçiler fırsatların ve kırılmalıkların nasıl dengelenebileceği konusunda yönetime danışmanlık yapmak ve kurumsal yönetimin değerlendirilmesi ve güçlendirilmesi için değerli tavsiyelerde bulunmakla görevlendirilmişlerdir. İç denetçilerin, kurumun iç kontrol sistemine risk temelli denetim yaklaşımlarını uygulaması ve denetim komitesine kapsamlı raporlar sunması kritik öneme sahiptir. Denetime yönelik risk temelli yaklaşım IIA'nın uluslararası iç denetim mesleki uygulama standartları tarafından zorunlu kılınmıştır. Bu yaklaşım iç denetim faaliyetine ilişkin önceliklerin kurum hedefleriyle tutarlılığını sağlamanın tek yoludur. Böyle bir yaklaşım iç denetçilere kurumun risk iştahı ve toleransı hakkında derinlemesine bilgi sahibi olma fırsatı vererek, yüksek etkili alanları hedeflemelerine, kıt kaynakları uygun şekilde tahsis etmelerine ve yönetime güvenlik açıkları ve düzeltici eylemler konusunda tavsiyede bulunmak için iyi bir konumda olmalarına olanak tanımaktadır. Yönetim kurulunun denetim komitesi ile iç denetçiler birbirine bağımlıdır. İç denetçiler, denetim komitesine; nesnel görüşler, bilgiler, destek ve eğitim sağlarken, denetim komitesi iç denetçilere doğrulama ve nezaret (gözetim) sağlamaktadır. Ayrıca iç denetçiler, denetim komitesini organizasyonun risk, kontrol, yönetişim ve izleme faaliyetlerinin koordinasyonu ve etkinliği ile ilgili olarak bilgilendirmekte ve onları güncel tutmaktadır. İç denetçilerin iç kontrolleri değerlen-

dirme ve tavsiye etme sorumluluklarına ek olarak, risk yönetimindeki becerileri ve kuruluşa ilişkin geniş tabanlı bakış açıları onları güçlü kurumsal yönetim için değerli bir kaynak haline getirmektedir. Özetle üst düzey yönetici kişi ve yönetim kurullarının, operasyonların analizi ve risk değerlendirmesinden daha iyi kurumsal yönetişime yönelik tavsiyelere kadar her konuda iç denetçilere güvenmeleri beklenmektedir. Ayrıca iç denetçiler uzmanlıklarını her zamankinden çok daha geniş bir şekilde uygulama konusunda (örneğin; ortaya çıkan teknolojileri değerlendirmek, dolandırıcılığı tespit etmek ve caydırmak, politika ve prosedürlerin etkinliğini analiz etmek, kuruluş ve hissedarlarının parasını kurtarmak için fırsatları belirlemek) giderek daha fazla zorlanmaktadırlar (IIA, 2000, ss. 2-6). Bu bakımdan iç denetçilerin, sürekli bir gelişim ve yenilenme içinde görevlerini ifa etmeleri, özellikle çalıştıkları idare-kurum-kuruluşun faaliyet alanları özelinde ihtisaslaşması beklenmektedir.

3. İÇ DENETÇİLERİN UYACAKLARI MESLEK AHLAK KURALLARI

12/7/2006 tarih ve 26226 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9'uncu maddesine göre iç denetim birimi başkanı ile iç denetçilerin İç Denetim Koordinasyon Kurulu (İDKK) tarafından belirlenen etik kurallara uymakla yükümlü oldukları hüküm altına alınmıştır. Aynı Yönetmeliğin 13 üncü maddesi ile de iç denetim faaliyetinin etik kurallara uygun bir şekilde yürütülmesi konusunda üst yönetici ile iç denetim birimi başkanına gerekli önlemleri alma sorumluluğu verilmiştir.

Yönetmeliğin tanımlar kısmında ise etik kurallar “Uluslararası genel kabul görmüş etik kurullarla uyumlu olarak İDKK tarafından belirlenen ve iç denetçilerin uyacakları Meslek Ahlak Kuralları” olarak açıklanmıştır.

Zikredilen yönetmelik uyarınca İDKK tarafından hazırlanan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, başta Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü Meslek Ahlak Kuralları olmak üzere diğer mesleki kuruluşlarca hazırlanan metinler esas alınarak yürürlüğe konul-

muştur. Söz konusu meslek ahlak kuralları “Dürüstlük”, “Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık”, “Gizlilik” ve “Yetkinlik” ilkelerinden ve bu ilkelerden türetilen davranış kurallarından oluşmaktadır (Gökçelik, 2010, ss. 59-60).

Meslek ahlak kurallarından “Dürüstlük” ilkesi, iç denetçinin raporlarında güven verme ve dolayısıyla da varmış olduğu kanaat ve değerlendirmenin üst yönetim tarafından kabul görmesine dayanak oluşturmaktadır. Yine aynı şekilde iç denetçinin, denetimin başlangıcından nihayete erdiği zamana dek bütün süreçlerde mesleki bir tarafsızlık içerisinde hareket etmesi, adil, hakkaniyetli ve önyargısız bir şekilde davranması, ayrıca denetime konu edilen hususlarda gizliliği de gözeterek görevini lüzum bulunan bilgi, beceri ve tecrübeyle ifa etmesi gerekmektedir (Güldüler, 2021, ss. 344-345).

Söz konusu meslek ahlak kuralları kapsamında anılan davranış kuralları aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021) :

“1. **Dürüstlük:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 1.1. *Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.*
- 1.2. *Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.*
- 1.3. *Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.*
- 1.4. *İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.*
- 1.5. *Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.*

2. **Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 2.1. *Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.*
- 2.2. *Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.*

2.3. *Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.*

2.4. *Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.*

2.5. *Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).*

2.6. *Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.*

2.7. *Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.*

2.8. *Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.*

3. **Gizlilik:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 3.1. *Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.*
- 3.2. *Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.*

4. **Yetkinlik:** İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken:

- 4.1. *Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.*
- 4.2. *İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.*
- 4.3. *Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.”*

Görüleceği üzere iç denetçilerin mesleki ahlak kuralları gerek ilke gerekse de davranış kuralları olarak İDKK tarafından ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. İç denetçilerin uymakla yükümlü olduğu; birim başkanı ve üst yöneticinin ise uymakla ve uyulması için gerekli önlemleri almakla sorumlu oldukları meslek ahlak kuralları ayrıca Kamu İç Denetim Standartlarında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

4. ETİK İKİLEM

Genel olarak etik ikilem, bir kişinin (veya işletmenin) karşı karşıya kaldığı ve alması gereken uygun bir eylem hakkında karar vermesini gerektiren karmaşık bir durumdur. Etik ikilem, eylemlerin doğruluğu veya yanlışlığı ile eylemlerin sonuçlarının iyiliği veya kötülüğü arasındaki çatışmadan kaynaklanmaktadır. Başka bir deyişle ahlaki olarak doğru olanı yapmak bazen kötü bir sonuca yol açabilirken, yanlış olanı yapmak daha iyi bir sonuca yol açabilmektedir. Başka bir bakış açısından ise etik ikilem her ikisi de eşit derecede iyi veya her ikisi de eşit derecede kötü bir sonuca yol açabilecek en az iki etik ilke arasında yaşanan bir çatışmadır. Eşit derecede geçerli görünen her iki ilkedan birine uymak, diğerini çiğnemek anlamına gelmektedir. Doğru olanı yapmak kötü bir şey üretiyorsa veya yanlış olanı yapmak iyi bir şey üretiyorsa bu durumda ahlaki sorumluluk iyi sonuçlar veren kararları desteklemeyi gerektirmektedir. Bu durumda yanlış yapılmasına bakılmaksızın en iyi sonucu üreten ilke hedeflenmektedir (Tota & Shehu, 2012, s. 557).

Bir konunun çatışan iki tarafının olması ve sorunu analiz ederken bu iki tarafı ele almanın gerekliliği, ahlak felsefesinin bir konusu olan etik ikilem kavramını ortaya çıkarmıştır. Bir olayın her iki tarafında da tartışılmalı gerçekler varsa başka bir deyişle bir konu hakkında çatışan her iki tarafın tartışacak doğru tarafları varsa bu durumda etik ikilemler ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle etik ikilemi tanımlamak oldukça zor ve karmaşıktır (Nalbantoğlu, 2018, s. 78). Genel olarak işletme içinde ortaya çıkan etik ikilemler; bireylerin kişisel ahlaki değerleri, mesleki değerleri ve örgütsel etik değerleri arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır (Nalbantoğlu, 2018, s. 91). Ortaya çıkacak etik ikilemler işletmelerin rehberlik edeceği etik ilkeler sayesinde daha az zararla atlatılmaktadır (Nalbantoğlu, 2018, s. 96).

Etik ikilem, bir kişi ya da kurumun iki iyi veya iki kötü çözüm arasında karar vermesini gerektiren bir durumdur. Şayet, bir kişi bir değer ya da amaç lehinde karar verirken aynı zamanda önemli olan bir diğer seçeneği ihmal etmek zorunda kalıyorsa, bu durum o kişinin etik ikilem yaşamasına yol açmaktadır (Stükelberger, 2014, s. 24).

Etik ikilem, birbirinden farklı, hatta birbiriyle çelişen iki etik teoriye dayanan iki farklı çözümü olan bir sorunu, yani problemlili bir durumu ifade etmektedir. Etik ikilem, her iki çözümü de etik olan ve bunlardan sadece birinin tercih edildiği iki çözümlü problematik bir durumdur (Kuhlen, 2014, s. 27).

Etik ikilemler özellikle kamu sektöründe planlama sürecinden başlayarak, onay süreci ve uygulama sürecinden geçerek bütçenin kontrolüne kadar tüm yönetim süreçlerinde ortaya çıkmaktadır. Bu durum iç denetçilerin meslek hayatları boyunca görevlerinin her aşamasında etik ikilemlerle karşılaşacaklarını göstermektedir (Yuhertiana vd., 2019, ss. 481-482). Etik ikilemlerle yüzleşmede kişinin kararlılığını etkileyen bireysel faktörler manevi ve etik yönelim iken, etik karar vermeyi destekleyen durumsal faktörler ise kişinin etik yargısı olmaktadır (Agustia vd., 2018, s. 148).

Bir problemin çözümünde iki ya da daha fazla alternatif olduğunda etik ikilem yaşanmaktadır. Yaşanan bu etik ikilemleri çözmek için alternatiflerin önceliklerini içeren bir liste hazırlanmalı ve daha sonra bu listeden seçim yapılmalıdır. Yani etik ikilemleri çözmek için önce hiyerarşi kuralından, daha sonra da seçim kuralından yararlanılmalıdır. Seçim kuralına göre listedeki ilk alternatifin seçilmesi beklenirken, farklı bir alternatifin seçilmesi, tercihlerin genellikle duygulardan ve durumlardan etkilendiğini göstermektedir. Duygular ampirik ve bilişsel olmak üzere iki bileşene sahiptir. Ampirik duygular bir kişinin etik ikilemi çözerken kazandığı pozitif ve negatif duyguları ifade ederken, bilişsel duygular etik ikilemi çözenin süreci hakkındaki inançları ifade etmektedir. Alternatiflerin seçimini etkileyen bir diğer faktör olan durumlar ise acil ya da acil olmama durumuna göre alternatiflerin seçimini etkilemektedir. Bu durum hiyerarşi kuralına mı yoksa seçim kuralına mı (*verilen hiyerarşiyi değiştiren önceliklere mi*) saygı gösterilmeli

ikilemini ortaya çıkarmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 349).

Etik ikilemi çözüme kuralları basit ve çoklu da olabilir. Basit etik kurallar kararı veren kişi veya bir temsilci için sonuçlarla ilgilidir. Basit etik kurallar “altın kural” ve “kategorik zorunluluk kuralından” oluşmaktadır. Altın kural bir kişinin kendisine nasıl davranılmasını istiyorsa başkalarına da öyle davranacağı bir eylemi ifade etmektedir. Altın kural, simetri ya da orantılılık kuralı ile ilgili bir kavramdır. Kategorik zorunluluk kuralı ise herkesin aynı şekilde davranmasını gerektirmekte ve davranıştaki evrenselliği ifade etmektedir. Çoklu etik kurallar ise görev kuralı, maksimum adalet kuralı ve orantılılık kuralı gibi birkaç basit kuraldan oluşmaktadır. Görev kuralı bir yöneticinin ahlaki yükümlülüklerini (*doğruluk, minnettarlık, adalet, hayırseverlik, öz saygı ve başkalarına zarar vermeme*) yerine getirmesi; maksimum adalet kuralı da sosyal ve ekonomik eşitsizlik durumları dışında bir yöneticinin herkese eşit hak ve özgürlük sağlaması; orantılılık kuralı ise bir yöneticinin sebepsiz yere başkalarını istememesi, izin ve zarar vermemesi gerektiğini savunmaktadır. Etik ikilem aynı zamanda sonuçlarla veya yapılan eylemlerle de ilişkili bir kavramdır. Sonuçların ve yapılan eylemlerin her ikisinin etik ikilem üzerindeki etkisi farklı olmaktadır. Sonuç kuralı alternatiflerin sonuçlarını dikkate almakta ve en fazla sayıda insan için en iyi sonuçları üreten bir alternatifi seçmeyi gerektirmektedir. Eylem kuralı ise etik olan faaliyetlerin seçilmesi gerektiğini savunmakta ve etik faaliyetlerin sonuçlarını ikinci plana atmaktadır. Ancak bu kuralların ifade ettiği durumla uygulamada gerçekleşen durum birbiriyle çelişmektedir. Örneğin ortaya çıkan en iyi alternatif etik olmayan faaliyetlerin sonucu olabilmekte veya etik faaliyetlerin sonuçları her zaman en iyi olamamaktadır. Kurallar arasındaki bu ilişki, etik ikilemin çözümünü zorlaştırmakta ve etik ikilemin çözümünde kullanılacak olan kuralın önemli olduğunu göstermektedir (Figar & Dordeviç, 2016, s. 349-350).

Yöneticiler, çalışanlar ve yönetim giderek daha karmaşık kararlarla karşı karşıya kaldıkça etik konular bir kuruluşta merkezi bir aşamaya gelmektedir. Bu kararların çoğu; farklı değer sistemlerine, ahlaki felsefelere, rekabet baskısına ve politik ideolojilere sahip

bir organizasyon ortamında alınmakta ve bunların tümü suiistimal edilmeye ve etik değerlerden ödün vermeye oldukça geniş fırsatlar sunmaktadır. Bu tarz durumlardan kaynaklanan etik ikilemi çözmek amacıyla deontolojik ve teleolojik olmak üzere iki tür yaklaşım tercih edilmektedir. Deontolojik (eylem odaklı) yaklaşımda etik standardın rasyonel veya özgür bir kişi tarafından gerçekleştirildiği kabul edilmektedir. Ancak sadece bu yaklaşımın benimsenmesi etik ikilemi dar bir bakış açısıyla çözmektedir. Bu yaklaşımda; “*Hangi eylemler doğası gereği iyidir?*”, “*Alınan kararlar ilgili tarafların temel haklarına saygılı mıdır?*”, “*Aldatmadan, zorlamadan ve manipülasyondan kaçınılmakta mıdır?*”, “*İnsanlara eşit mesafede mi davranılmaktadır?*” sorularıyla karşı karşıya kalınmaktadır. Etik ikilemin çözümüne yönelik bir diğer yaklaşım ise teleolojik (sonuç odaklı) etiktir. Bu yaklaşım; pragmatik, sağduyulu ve meslekten olmayanların etiğe yaklaşımını içermektedir. Bu düşünce okuluna göre eylemlerin ahlaki karakteri eylemlerin insanlara gerçekte ne ölçüde yardım ettiği veya zarar verdiği gibi basit, pratik meseleye bağlıdır. Eylemler zarardan çok fayda getiriyorsa bu eylemler bu yaklaşıma göre doğru kabul edilmektedir. Sonuç olarak bu yaklaşımların her ikisi de etik ikilemleri çözmek için birbirini tamamlayıcı stratejiler üretmektedirler (Gupta, 2019, ss. 17-18).

Bahsedilen bu yöntemlerin dışında etik ikilemi çözmeye yönelik Ralph B. Potter tarafından Potter Kutusu Modeli geliştirilmiştir. Potter Kutusu Modeli altı farklı adımı dikkate almaktadır (Tota & Shehu, 2012, s. 557);

- İkilemi (veya durumu) tanımlayın,
- Değerleri tanımlayın,
- Bir hesap verebilirlik sistemi geliştirin (ilkelere belirleyin),
- Alternatifleri karşılaştırın,
- Kararları uygulayın,
- Sonuçları izleyin ve bir politika geliştirin.

Bu çerçeveyi kullanmanın özellikle belirsiz durumlarda veya çelişkili bağlılıkları açıklığa kavuşturmada oldukça faydalı olduğu değerlendirilmektedir.

Yaşanan bir etik ikilemi etkin bir şekilde çözenin diğer bir yolu da etik eğitimidir. Etik eğitiminin yanı sıra örgüt içerisinde oluşturulacak güçlü bir örgüt kültürü (Boatright, 2013, s. 6) etik kodlar, etik komiteler, prosedürler ve politikalar, etik denetimi gibi hâlihazırda bilinen diğer araçların kullanımı, yaşanması olası etik ikilemi çözüme yol gösterici olmaktadır (Puu, 2015, s. 61).

Etik ikilem; sahipleri, seviyeleri, sayısı, etik ikilemin karmaşıklığı, seçilen alternatiflerin sayısı ve farklı etik seviyeler arasındaki ilişkiye göre çeşitlere ayrılmaktadır. Etik ikilemlerin sahipleri, asil adına en iyi alternatifleri seçmeleri gerektiğinden “vekil” olarak adlandırılmaktadır. Ancak bir kişi hem vekil hem de asil olabilmektedir ve bu durumda kişisel etik ikilem gerçekleşmektedir. Bir vekil ve bir asil kişinin, grup veya organizasyon olması mümkündür. Bir veya her iki tarafta birden fazla asil/vekil varsa etik ikilemin çözülmesi daha da karmaşık hale gelmektedir. Etik ikilem; bireysel, kurumsal, sektörel, ulusal ve küresel olmak üzere birden fazla düzeyde de gerçekleşebilmektedir. Etik ikilemin her bir alt seviyesi daha yüksek bir seviye ile çatışabilmektedir. Bu duruma bireysel ve kurumsal, kurumsal ve sektörel, sektörler arası, ulusal ve küresel etik ikilem arasındaki çatışmaların örnek olarak verilebilmesi mümkündür. Böyle bir durumda hiyerarşi kuralının uygulanması gerekmektedir. Yani yüksek seviye, alt seviyeye göre sürekli olarak daha fazla avantaja sahip olmaktadır (Örneğin; bir çalışanın etik ilkelerini çalıştığı kurumun etik ilkelerine tabi tutması gerekir; işletmenin etik ilkeleri genellikle aynı sektördeki tüm şirketler için geçerlidir; küresel etik kuralları tüm devletleri, işletmeleri, şirketleri ve bireyleri bu kurallara uymaya zorlar) (Figar & Dordeviç, 2016, s. 350).

Etik ikilem, bu ikilemlerin çözümünde yer alan kişilerin (ajanların/temsilcilerin) sayısına bağlı olarak basit ve çoklu olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Basit etik ikilemde, yalnızca bir temsilci etik ikilem çözümüne katılmakta, başka bir deyişle sadece bir temsilci iki alternatif arasında seçim yapmaktadır. Birden fazla etik ikilemin çözülmesi durumunda ise en az iki temsilcinin etik ikilem çözümüne katılması gerekmektedir. Böyle bir durumda bir temsilci A alternatifini uygularken, diğer temsilci B alternatifini kullanmalıdır. Bir

temsilcinin davranışı diğer temsilcinin davranışını etkilediğinden dolayı etik ikilemin çözümünde her iki temsilci birbirinden bağımsız davranmamakta, hatta davranışları birbiriyle çelişebilmektedir. Örneğin; ikinci temsilcinin B alternatifini seçmesi birinci temsilcinin A alternatifini seçip seçmediğine bağlı ise simetrik etik ikilem ya da birinci temsilci A alternatifini seçtiği halde ikinci temsilci B alternatifini seçmiyorsa bu durumda da asimetric etik ikilem meydana gelmektedir. Bu nedenle çoklu etik ikilem, kişilerarası çatışma etik ikilemi olarak adlandırılmaktadır. Basit etik ikilem yalnızca bir temsilci ve iki alternatif içerirken, çoklu etik ikilem basit etik ikileme göre daha fazla temsilci ve daha fazla alternatif içermektedir (Figar & Dordeviç, 2016, s. 350-351).

Alternatiflerin sayısına bağlı olarak etik ikilemler yasaklanmış veya zorunlu olabilmektedir. Yasaklı etik ikilemler sadece bir seçeneğin seçilmesine izin vermekte diğer seçeneklerin seçilmesine izin vermemektedir. Zorunlu etik ikilemler ise birden fazla alternatif seçilebildiği durumları içermektedir. Zorunlu etik ikilemler genel (yaygın) ve koşullu olabilmektedir. Genel etik ikilemler bir temsilcinin ahlaklı bir kişi olması gerçeğine dayanırken koşullu etik ikilemler bir temsilcinin yükümlülüğünü; onun mesleğine, toplumdaki rollerine ve konumuna dayandırmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 351).

Farklı etik düzeyleri arasındaki ilişkiler genellikle etik ikilemin kaynağıdır. Bu nedenle etik ikilemler ya birbirleriyle uyumlu olmakta ya da çatışmaktadır. Çatışan etik ikilemde, karar vermenin tüm seviyeleri arasında ve etik ikilemi çözmeye dâhil olan tüm aktörler arasında bir anlaşma yoktur. Çatışan etik ikilem, özellikle şirket ile çalışanları arasında oldukça güçlüdür. Çünkü çalışanların çıkarları ile şirketin çıkarları uyuşmamaktadır. Çatışan etik ikilem şu şekilde ifade edilebilmektedir: Çalışanların kişisel menfaatlerine öncelik verilmesi, şirketin menfaatlerinin tercih edilmesi ve bunların genel menfaate uygun hale getirilmesi. Uygulamada bu formların hepsi mevcut olmasına rağmen bu formların bir şirketin ayakta kalabilmesi üzerindeki etkileri farklı olmaktadır (Figar & Dordeviç, 2016, s. 351).

Bu sınıflandırmaların dışında etik ikilemler dikkate alınan kriterlere göre de epistemik ve ontolojik olmak

üzere iki gruba ayrılmaktadır. Epistemik ikilem bir kişinin hangi gereksinimin ahlaki önceliğe sahip olduğunu bilmesi halinde iki alternatif arasında rahatlıkla seçim yapabileceğine işaret etmektedir. Ontolojik ikilemde ise iki olasılığın varlığına atıfta bulunulmakta, ancak karar vermesi gereken kişi hangi seçeneğin geçerli olacağını bilmemektedir (Puuu, 2015, s. 58).

5. İÇ DENETÇİLERİN YAŞADIĞI ETİK İKİLEMLER

İç denetim; risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmeye ve geliştirmeye sistematik ve disiplinli bir yaklaşım getirmekte ve bu sayede bir kuruluşun hedeflerine ulaşmasına yardımcı olmaktadır. Etik ise Chambers Dictionary tarafından “*doğru kabul edilen davranış kuralları*” olarak tanımlanmaktadır. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü tarafından çıkarılan etik kurallarının temel amacı, bu meslekte bir etik kültürü oluşturmaktır (Nand, 2016). Tüm mesleklerde olduğu gibi, iç denetçiler de işlerinde çelişen ilkelerden, davranış kurallarından ve çıkar çatışmalarından kaynaklanan etik ikilemler yaşamaktadır (Karssing vd., 2017, s. 27). Bu sorunlardan bazıları şunlardır (Nand, 2016):

5.1. Hukuka Uygun İfşanın Önlenmesi

Çoğu kuruluş ve firma mevzuat gereği mali ve mali olmayan sonuçları devlet kurumlarına açıklamakla yükümlüdür. Ancak gerekli güvenceyi sağlamak için iç denetçiler, bu bilgileri yayımlamadan önce gözden geçirmelidirler. Çoğu durumda iç denetçilerin bu bilgileri gözden geçirmesi engellenir veya izin verildiği durumlarda da eksikliklerin ve hataların düzeltilmesine müsaade edilmez. Üstelik suç şüphesi taşıyan faaliyetlerin ve mevzuat ihlallerinin raporlanmasını engelleyen katı şirket politikaları da iç denetçileri zora sokmaktadır. Aynı zamanda iç denetçiler gizli bilgileri rapor ettiklerinde şirket/kurum politikalarını ihlal ettikleri için disiplin cezasına çarptırılmaktadırlar.

5.2. Yönetimden Gelen Baskı

Şirketlerin iç denetçilerden ihale değerlendirmeleri, işe alım süreci ve disiplin soruşturmaları gibi operasyonel görevlerde taraf olmalarını istemeleri iç denetçilerin bağımsız olma durumuyla çelişmektedir. Bu yüzden iç denetçilerin idarenin günlük işlerinde, başka bir deyişle icrai süreçlerde rol almaması gerekmektedir.

5.3. İç Denetçilerin Tarafsızlığını ve Dürüstlüğü Etkilemek

Kurum ya da firma işleyişiyle ilgili geniş bilgi birikimi nedeniyle kıdemli iç denetçilere başka bir firma tarafından yüksek ücretli iş teklifinde bulunulabilir. Bu durumda kıdemli iç denetçilerin iç denetim işlevinin zayıflayacağı değerlendirilmektedir.

5.4. Yönetim Tarafından Denetimlerin Zamanında Tamamlanmasının Engellenmesi

Denetim için gerekli olan bilgi ve kayıtların zamanında açıklanmaması veya yönetimden istenen cevapların gereksiz yere ertelenmesi denetimlerin zamanında tamamlanmasını etkileyebilir. Bazen yönetim, genel olarak sağlanması gereken kritik bilgileri gizlilik veya hassasiyet temelinde askıya alabilir veya yayımlamayı erteleyebilir. Bu tür gecikmelerin nedeni bazen nihai denetim raporunun denetim komitesine iletilmemesi veya denetim raporunun kesinleşmesinden önce özellikle taslak raporlarda yapılan denetim tavsiyelerinin uygulanmasına bağlanabilir.

5.5. Bağımsızlığı Sürdüremeyen İç Denetçiler

Kişisel açgözlülük bazen iç denetçilerin bağımsızlığının ve dürüstlüğüne önüne geçebilmektedir. İç denetçiler çoğu durumda rolleri ve sorumluluklarıyla çelişen faaliyetlerde bulunurlar. Ayrıca iç denetçilerin bazen denetim yaptıkları sırada öğrendikleri gizli bilgileri kuruluş içindeki yetkisiz kişilerle veya kuruluş dışındaki kişilerle paylaşması söz konusu olabilir. Bazı durumlarda iç denetçiler kişisel kazanç elde

etmek, yönetimi memnun etmek ve meslektaşlarını itibarsızlaştırmak için iç denetim işlevi içindeki gizli bilgileri kullanabilmektedir.

Etik ilkeler özellikle iç denetçiler için oldukça önem taşımaktadır. Çünkü iç denetçiler standartlarını zorlayabilecek etik ikilemlerle, başka bir deyişle seslerini çıkarmaları gereken durumlarla sık sık karşı karşıya kalabilmektedir. Fakat iç denetçilerin karşılaştıkları bu durumlar karşısında ses çıkarmaları her zaman kolay değildir. Çünkü üst yönetim iç denetçilere idarenin işleyişini bozmamaları yönünde baskı yapmaktadır (Stewart & O'Leary, 2006, ss. 3-4). İç denetçiler etik ikilemle karşı karşıya kaldığında; etkili bir denetim komitesinin, güçlü kurumsal davranış kurallarının ve yüksek yönetim bütünlüğünün varlığı bile iç denetçilerin etik davranmalarına yardımcı olmamaktadır (Stewart & O'Leary, 2007, ss. 19-20). Ayrıca yapılan araştırmalarda, kurumsal yönetim mekanizmalarının iç denetçilerin etik ikilem yaşamaları halinde ve etik davranış sergilenmesinde çok az etkili olduğunu göstermiştir (Stewart & O'Leary, 2006, s. 17).

Uygulamada iç denetçiler; çeşitli taraflardan hangisine/hangilerine bağlılık gösterecekleri konusunda, beklentilerinin karşılanmaması gibi durumlarda ve taraflar arasında çıkan çatışmadan dolayı ahlaki karar vermeyi gerektiren birçok etik ikilem yaşamaktadırlar. İç denetçilerin yaşadığı bu etik ikilemler karşısında onların ahlaki seçimleri, değerleri ve etik ikileme karşı gösterdikleri duyarlılıkları yaşanan bu etik ikilemleri aşmada önemli bir rol oynamaktadır (Jachi & Yona, 2019, s. 108).

İç denetim mesleği bakımından etik ikilem riski doğal mahiyettedir. Çünkü iç denetçiler genellikle, yönetim için rahatsız edici veya elverişsiz olan denetim uygulamaları yapmak zorunda kalacakları bir konumdadır. Bu nedenle Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, iç denetçilere iç denetimin yürütülmesinde bireylerin ve kuruluşların davranışlarını yöneten açık bir dizi ilke ve beklenti sunmaktadır. Eğer bir iç denetçi bu kurallara rağmen uygulamalarında etik davranmazsa kuruluş için bir risk unsuru olacaktır. Örneğin olağanüstü bir durumda, iç denetçinin ihbarda bulunması ya da durumu ifşa etmesi gerekebilir. Çünkü sonradan yapılan ihbar/ifşa nedeniyle iç denetçiler zor duruma düşebilirler. Bu nedenle bir iç denetçinin

suiistimalleri zamanında bildirmesi gerekmektedir. Ancak bazen iç denetçilerin olağanüstü bir durumu bildirip bildirmeme konusunda ikileme düştükleri de görülmektedir. Oysa iç denetçiler olağanüstü bir durumla karşılaştıklarında bu durumu ilgili kişi/kişilere ya da kurum/kuruluşlara ahlaki açıdan bildirmek zorundadırlar (IIA, 2020).

6. ARAŞTIRMANIN METODOLOJİSİ

Çalışmanın bu bölümünde; araştırmanın amacına, örneklem seçimine ve araştırma kapsamında belirlenen ölçek ile verilerin elde edilme yöntemine ve nihayetinde tespit edilen bulguların analiz sürecine yer verilmiştir.

"İç Denetçilerin Karşılaştıkları Etik İkilemler" başlıklı bu araştırma için Tarsus Üniversitesi Bilimsel Araştırma ve Yayın Etiği Kurulundan (26/05/2021 tarihli ve 2021/9 karar sayılı) izin alınmıştır.

6.1. Araştırmanın Amacı ve Önemi

Bu çalışma iç denetçilerin etik yargılarına odaklanan nadir birkaç çalışmadan birisidir. Çalışmanın amacı iç denetçilerin yaşadıkları etik ikilemleri saptamak ve böyle bir durum karşısında nasıl davrandıklarını tespit etmek ve etik ikilemi ortadan kaldırmak için bireysel ve örgütsel düzeyde neler yapılması gerektiğini ortaya koymaktır. İç denetçilerin yaşadığı etik ikilemler konusunda yapılan çalışmaların azlığı, bugüne kadar iç denetimin önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olarak ele alınmadığını göstermektedir. Oysa yapılan bu çalışmalarla etik ikilemin iç denetimin önemli bir kurumsal yönetim mekanizması olduğuna, başka bir deyişle etik ikilemin yeni rolüne dikkat çekilmektedir. Özetle bu çalışma iç denetçilerin etik ikileme karşı olan duyarlılığını ve etik ikileme neden olan kurumsal yönetim mekanizmasının etkisini ölçmekte, bireysel ve örgütsel düzeyde alınması gereken önlemleri belirlemektedir. Bugüne kadar iç denetçilerin yaşadığı etik ikilemler üzerine az sayıda çalışma yapılmıştır. Bu çalışmalardan biri Pappa ve Filos (2019)'un çalışmasıdır. Pappa & Filos (2019) kamu sektöründe görev yapan iç denetçilerin daha geniş

çeşitlilikte ve yoğun derecede etik ikileme maruz kaldıklarını; etik ikileme karşı karşıya kaldıklarında özel sektördeki iç denetçilere göre etik davranış geliştirmede daha başarılı olduklarını tespit etmiştir (Pappa & Filos, 2019, s. 41). Bu çerçevede Türkiye’de görev yapan iç denetçiler özelinde etik ikilemin ele alınması çalışmanın önemini ve özgünlüğünü yansıtmaktadır.

6.2. Araştırmanın Örnekleme

Yapılan literatür araştırmaları sonucunda kamu iç denetçilerinin sık sık etik ikileme karşı karşıya kaldıkları görülmüştür. Bu tespitten hareketle etik kaygının kayda değer ölçüde yaşandığı kesimlerden biri olduğuna karar verdiğimiz kamu iç denetçileri bu çalışmanın kapsamına alınmıştır. Hâlihazırda kamu idare ve kurumlarında 2.069 iç denetçi kadrosu bulunmakta olup, 898 iç denetçi kadrosu doludur (Hazine ve Maliye Bakanlığı, 2021). Dolayısıyla araştırmanın evrenini Türkiye’deki kamu iç denetçileri, örneklemini ise çeşitli idare-kurum ve kuruluşlarda çalışan iç denetçiler oluşturmaktadır. Başka bir deyişle “Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük”, “Üniversite”, “Belediye (Büyükşehir-il-ilçe)” ve “Büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar” şeklinde her bir idare ve kurum düzeyinde en az beş iç denetçi olmak üzere örneklemin belirlenmesi yoluna gidilmiştir.

Öte yandan çalışmanın zaman ve maliyet baskısı nedeniyle sadece kamu sektöründe yapılıyor olması araştırmanın sınırlanmasını gerektirmiştir. Konunun özellikle iç denetçiler nazarında hassasiyet taşıması nedeniyle birçok iç denetçinin araştırmaya katılmak istememesi, araştırmaya katılmayı reddetmesi ise araştırmanın sınırlılığını oluşturmaktadır.

6.3. Araştırmanın Yöntemi

Araştırmada verilerin toplanmasında nitel veri toplama yaklaşımı benimsenmiş olup, veriler 2021 yılı Mayıs-Temmuz ayları arasında “yarı yapılandırılmış görüşme formu yaklaşımı” ile toplanmıştır. Toplanan bu verilerin analizinde içerik analizi türlerinden kategorisel analizden faydalanılmıştır. Araştırmaya katılacak olan iç denetçilerin kendilerini rahat hissed-

bilmeleri ve sorulara objektif yanıt verebilmeleri için internet ortamında daha önceden hazırlanan ve açık uçlu sorular barındıran, çalışmanın amacını, verilen cevapların gizli kalacağını ve sadece araştırma amacıyla kullanılacağını belirten bir form aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. Araştırma soruları literatürden ve alanında uzman kişilerin fikirlerinden yararlanılarak hazırlanmıştır. Araştırma formunun ilk bölümünde katılımcılara; yaşları, cinsiyetleri, mesleki deneyimleri ve görev yaptıkları kurumun adını içeren demografik bilgiler sorulmuştur. Formun ikinci bölümünde ise yaşadıkları etik ikilemlerin neler olduğu, maruz kaldıkları bu etik ikilemler karşısında nasıl bir davranış sergiledikleri, kendilerinin ve örgütün karşılaştıkları bir ikilem karşısında ne şekilde davranırlarsa daha etik bir davranış sergilemiş olabilecekleri sorulmuştur. Araştırmaya 54 kamu iç denetçisi katılım sağlamış ve elde edilen bilgi ve bulgulara herhangi bir yorum eklenmeksizin toplanan veriler çalışmaya doğrudan aktarılmıştır.

6.4. Araştırmanın Bulguları

Araştırmada; iç denetçilerin profili, yaşanan etik ikilem konuları, etik ikilem durumunda gerçekleştirilen davranışlar ve etik ikilemin giderilmesinde yapılması gerekenler olmak üzere dört farklı tespite bulunulmuştur.

6.4.1. Katılımcıların Profili

Araştırmaya katılan 54 kamu iç denetçisinin % 24,1’i kadın, % 75,9’u ise erkektir. Söz konusu 54 iç denetçinin % 25,9’u 30-40; % 44,4’ü 41-50 ve % 29,6’sı ise 51-65 yaş aralığındadır. İç denetçiler mesleki deneyim açısından değerlendirildiğinde, iç denetçilerin % 13’ünün 1-5 yıl; %20,4’ünün 6-10 yıl; %42,6’sının 11-15 yıl; % 3,7’sinin 16-20 yıl ve % 20,4’ünün ise 21 yıldan daha fazla iş tecrübesine sahip oldukları görülmüştür. İç Denetçilerin görev yaptıkları teşkilatların % 9,3’ünün Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük; % 27,8’inin üniversite; % 48,1’inin belediye (büyükşehir-il-ilçe) ve % 14,8’inin ise büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar olduğu tespit edilmiş olup, bu demografik özellikler Tablo 1’de verilmiştir.

Tablo 1. Kamu İç Denetçilerin Demografik Özellikleri

KONTROL DEĞİŞKENLERİ (n=54)		f	%
Cinsiyet	Kadın	13	24.1
	Erkek	41	75.9
Yaş	30-40	14	25.9
	41-50	24	44.4
	51-65	16	29.6
Mesleki Deneyim	1-5 yıl	7	13.0
	6-10 yıl	11	20.4
	11-15 yıl	23	42.6
	16-20 yıl	2	3.7
	21 yıldan fazla	11	20.4
İç Denetçilerin Görev Yaptıkları Kurumlar	Bakanlık-Müstakil Genel Müdürlük	5	9.3
	Üniversite	15	27.8
	Belediye (Büyükşehir-il-ilçe)	26	48.1
	Büyükşehir belediyelerine bağlı kuruluşlar	8	14.8

6.4.2. Etik İkilem Konularına İlişkin Bulgular

Araştırmaya katılan kamu iç denetçilerine ilk olarak “Kamu İç Denetçileri Olarak Meslek Ahlak Kuralları kapsamında yer alan 1-) Dürüstlük, 2-) Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık, 3-) Gizlilik ve 4-) Yetkinlik ilkelerinden kaynaklı herhangi bir etik ikilem durumu yaşadınız mı?” sorusu yöneltilmiştir.

54 İç Denetçiden 30’u yukarıdaki hususta etik ikilem yaşamadığını belirtirken 24 İç Denetçi ise meslek ahlak kuralları kapsamında etik ikilem yaşadığını ileri sürmüştür. Söz konusu etik ikilemlerin denetimler sırasında gerek üst yönetim gerekse üst yönetici ile iç denetim birimi içerisinde cereyan ettiği, bulguların yazılmasında ve belirlenen süre sonrasında izleme raporlarının hazırlanması sürecinde kimi bulguların yazılmaması, aynı durumda farklı zamanlarda farklı uygulamalarda bulunulmasının istenilmesi, iç denetim raporlarının üst yönetici dışında hiyerarşik silsile içerisinde yer almayan kişilerce incelenmesi, bilhassa üst yöneticinin seçimle göreve geldiği idarelerde siyasi saiklerle hareket edilmesi hususlarının yinelenildiği görülmüştür.

Bu çerçevede Meslek Ahlak Kurallarının gerek idare içerisinde üst yöneticiler tarafından gerekse iç denetim birimleri içerisinde yeterince içselleştirilmediği ve gereği gibi tatbik edilmediği sonucuna varılmıştır.

Kamu iç denetçilerine ikinci soru olarak “İş ortamında yukarıdaki belirtilen etik ilkeler dışında başkaca bir etik ikilem yaşadığınız iseniz bu hususlara dair konu ya da konular nelerdir?” sorusu yöneltilmiştir. İç Denetçiler ise genel olarak aşağıdaki hususları ileri sürmüşlerdir:

1. Denetim Gözetim Sorumlusunun kendisi tarafından yapılması gereken iş ve işlemleri iç denetçiye yaptırarak nesnellik ve yetkinlik ilkelerine aykırı davranması,
2. Denetim programının sebep gösterilmeden onaylanmaması ya da bekletilmesi,
3. Raporların neticelerinin sirayet ettiği kişi, olay ve süreçlerin hukuki olarak ele alınmayıp politik bir değerlendirmeye tabi tutulması,
4. Bulguların paylaşılması sırasında üst yöneticinin söz konusu bulguları danışmanlarına iletmesi neticesinde tarafsızlık, bağımsızlık ve gizlilik ilkelerinin ihlal edilmesi,
5. İç Denetim Birimi Başkanının iç denetim mevzuatına göre değil de üst yönetimin önceliklerine ve istemlerine göre hareket etmesi,
6. Denetimlerin devamı sırasında kimi denetimlerin üst yönetici tarafından durdurulması,

7. Üst yönetici ve ekibi tarafından denetimin idamesini engelleyici faaliyetlerde bulunulması, kimi verilere erişilememesi,
8. İdarenin faaliyetlerinin tatbiki için iç denetçilerden idarenin “takdir yetkisini” aşacak şekilde geniş bir yoruma tabi tutulmasının beklenilmesi,
9. Kimi bulguların yazılmamasının istenilmesi,
10. Üst yönetici tarafından benzer konularda farklı kararlar verilmesi nedeniyle çekincede kalınması,
11. İç denetim ekibi arasında görüş farklılıkları sebebiyle aksiyon almada ve bulguların yazılmasında uyumsuzluk yaşanması,
12. İç denetim mevzuatı ile ilgili yaşanan olumsuzlukların giderilmesi noktasında üst yöneticiler ile İDKK'nın sorunu çözecek mahiyette karar almaması,
13. İş ortamında iç denetim birimi başkanlığı içerisinde görevlerin dağıtımı, iç denetim birim başkanının mevzuattan ziyade önceliğinin üst yönetimin istemleri noktasında yoğunlaştırılması.

Açık uçlu soruya ayrıntılı bir şekilde yanıt veren kamu iç denetçilerinin belirttiği hususlar yukarıda yer almakta olup, genel olarak iç denetçilerden mevzuatın geniş bir yoruma tabi tutularak takdir yetkisini üst yönetimin bakış açısına göre kullanmaları istenildiği görülmekte, ayrıca iç denetçilerin oldukça farklı hususlarda etik ikileme maruz kaldıkları gözlemlenmektedir.

İç Denetçilere üçüncü olarak “Denetim ve danışmanlık faaliyetleri sırasında mevzuatın gerekliliği ile kamu yararı veya hizmet gereklilikleri arasında bir etik ikilemde kaldınız mı? Kaldı iseniz bu ikilemin konusu nedir? (Örneğin: Mevzuatın uygulanması halinde kamu yararı gerçekleşmeyecek; kamu yararını tesis edecek şekilde yoruma gitmek ise mevzuatın uygulanmadığı sonucuna yol açacaktır)” sorusu yöneltilmiştir.

Açık uçlu bu soruya yanıt veren iç denetçilerden 23'ü mevzuatın gerekliliği ile kamu yararı veya hizmet

gereklilikleri arasında bir etik ikilemde kalmadığını ifade ederken 31 iç denetçi denetim ve danışmanlık faaliyetleri sırasında mevzuatın uygulanması ile kamu yararı veya hizmet gereklilikleri arasında etik ikilem yaşadığını ileri sürmüştür. Söz konusu yanıtlar arasında dikkat çekecek nitelikte olan etik ikilemlere bakacak olursak:

1. Bulguların belli makamlardaki yöneticilere veya idareye zarar verme olasılığı karşısında iç denetim başkanının ve üst yönetimin bulguların yazımı noktasında ikna toplantıları yapması,
2. İhaleler ile ilgili konularda mevzuattan kaynaklanan bir eksikliğin fark edilmemesi neticesinde devam eden bir işin iptali konusunda mevzuatın gerekliliği ile ivedi bitirilmesi gereken, gecikmesi halinde telafisi güç veya imkânsız hadiselerle sebebiyet verecek bir işin aksamaması arasında bir etik ikilem yaşanması,
3. Tek bir ihale incelenirken mevzuata göre bir aykırılık tespit edilmezken bütün ihalelerin incelenmesi neticesinde firmalar arası kurulan karteller ile ihalelere yön verilerek mal-hizmet ve yapım işlerinde cüzi kırımların gerçekleşmesi ve firmaların ihalenin kaderini belirlemesi,
4. Vatandaş memnuniyeti ve kamu yararının sağlanması için mevzuatın geniş bir şekilde yorumlanması,
5. Mevzuatın lafzı ile felsefesinin örtüşmemesi nedeniyle iç denetçilerin gerek kendi aralarında gerekse üst yönetici ile harcama birimleri yöneticileriyle bulguların yazılması ve yorumlanması noktasında görüş ayrılıklarına düşmesi,
6. Teknolojinin hızla gelişmesi, kamu hizmetlerinin sunumunda yeni yöntemlerin uygulanmasının gerekliliği karşısında mevzuatın güncelliğini yitirmesi sebebiyle gerek iç denetçilerin gerekse yöneticilerin etik ikilem yaşamaları,

7. Mevzuatın uygulanması noktasında denetim organları ile yönetimin farklı bakış açılarına sahip olmaları nedeniyle üst yönetimin kararlarına binaen gerçekleşen kimi ödemelerin muhatapları dışında o ödemeyi yapan harcama yetkilisi ve gerçekleştirme görevlisinin sorumlu tutulması noktasında bir etik ikilem yaşanması,
8. Mevzuatın uygulanmasının fiilen imkânsız olduğu bir noktada idarenin kamu yararını tesis edecek mahiyette işlem tesisine gitmesi sonrasında iç denetçinin etik bir ikilemde kalması.

Yukarıda yer verilen hususlar değerlendirildiğinde;

Pandemi nedeniyle özellikle belediyeler ile su ve kanalizasyon idarelerinde su faturalarının iki ay ödenmemesi halinde suların kesilmesi ilgili yönetmeliğe göre zorunluluk arz etmektedir. Ayrıca tahsil edilemeyen fatura bedelleri ile ilgili olarak da icra sürecinin başlatılması gerekmektedir. Ancak pandemi koşulları, ekonomik kriz ve özellikle yerel yöneticilerin vatandaşlara daha yakın olması sebebiyle mevzuatın gereği yerine getirilmemekte, bu konuda gerek iç denetçiler gerekse de dış denetim elemanlarının etik ikilem yaşadığı, akabinde de baskın bir şekilde kamu yararı adına bu bulguyu kaleme almadıkları anlaşılmaktadır.

Bir diğer örnek ise Kamu İhale Kanunundan kaynaklanan hususlardır. Mevzuat açıkça belirli bir durumda en uygun teklifi veren istekliye işin ihale edilmesini hüküm altına alınırken bazen şirketlerin kendi aralarında kurmuş oldukları kartellerin fiyat teklifleri üzerinde anlaşılmasına rağmen özellikle süreklilik arz eden işlerin aksatılmaması adına kamu yararı ile mevzuatın gerekliliği arasında bir etik ikilem yaşanmakta, ama yaygın bir şekilde mevzuatın gereği yerine getirilmektedir. Örnek olayda şirketlerin özellikle belirli iş kollarında ihaleleri kendi aralarında paylaşarak piyasa araştırmalarında fiyat teklifi vererek yaklaşık maliyeti yükselttikleri, ihalede de piyasa rayicine nazaran daha yüksek bir bedel vererek işi aldıkları, bu süreçte rekabeti ortadan kaldıracak şekilde sınırlı sayıda isteklinin ihaleye girdiği, dikkat çekmemesi adına bazı hallerde de birlikte çalışan şirketlerin ihaleye

teklif vererek eksik evrak vermek suretiyle ihalenin iptal edilmesine yol açacak “rekabetin sağlanamaması” gerekçesini de ortadan kaldırdıkları görülmektedir. Bu örneklerden hareketle KİK mevzuatı karşısında basiretli birer tacirden öte kamu yararını hiç edecek davranışlarda bulunan firmaların davranışları karşısında yaşanan etik ikilem neticesinde ağırlıklı olarak mevzuatın esas alındığı görülmektedir. Burada da iç denetçilerin vermiş oldukları yanıtlara göre bir ihaleyi alabilecek durumda olan bir istekli varken ihalenin iptal edilmesi halinde söz konusu işleme karşı KİK’e yapılan itirazın şikâyet veya akabinde de açılacak iptal davası neticesinde idare aleyhine verilecek bir karar karşısında isteklinin o ana dek yaşadığı maddi kaybın da bu kararın müsebbiplerine rücu edilmesi seçeneği bizzat akçeli işlerde etik ikilemin sürekliliğine sebep olmaktadır.

Mevzuatın uygulanmasının fiilen imkânsız olduğu bir noktada idarenin kamu yararını tesis edecek mahiyette işlem tesisine gitmesi sonrasında iç denetçinin bir etik ikilemde kaldığı hususuna değinilmiştir. Bu noktada bir örnek veren iç denetçi; “ulaşımda enerji verimliliği ile ilgili mevzuat gereği rejeneratif fren sisteminin kullanılması öngörülürken kamu kurumlarının alabileceği araçlar cetvelinde bu sisteme sahip araçların yer almaması” durumunu örnek olarak göstermiştir.

Netice itibarıyla iç denetçilerin önemli bir kısmının kamu yararı ve mevzuat ikileminde mevzuatın uygulanması noktasında bir kanaate varacağı hususu anlaşılmaktadır.

İç Denetçilere dördüncü olarak da “*Etik ikilem yaşamamıza sebep olan dışsal etkenler nelerdir?*” şeklinde açık uçlu bir soru yöneltilmiştir.

Bu soruya 40 iç denetçi yanıt vermiş olup, genel olarak etik ikilem yaşanmasına sebep olan etmenleri iç denetçiler; mevzuatta yaşanan sık ve anlamsız değişimler, mevzuatta yer alan muğlaklıklar ve hukuki boşluklar, mobbing, üst yönetici değişikliği, yerel ve genel seçimler, üst yöneticinin denetime bakış açısı, iç denetim birimi başkanının değişmesi, denetim yapılan yerin yöneticisinin üst yönetici ile olan yakınlığı ve etkinliği şeklinde sıralamışlardır. Bunlar arasında en baskın yanıtın yerel ve genel seçimler neticesinde

üst yöneticinin değişmesi ve buna bağlı olarak da üst yöneticinin iç denetime olan bakış açısının oldukça belirleyici bir dışsal etken olarak görüldüğü anlaşılmıştır.

İç Denetçilere beşinci olarak “İş ortamında yaşadığınız etik ikilemler karşısında nasıl bir tavır sergilediniz?” sorusu yöneltilmiştir. 54 yanıt incelendiğinde iç denetçilerin baskın bir şekilde mevzuat ile kamu yararı ve hizmet gerekliliği arasında bir etik ikilemde kalması halinde mevzuatı uygulamayı tercih ettikleri, içlerinden sadece dört iç denetçinin mevzuat değil de kamu yararını ve hizmetin gerekliliğini esas alacak şekilde davrandığını ifade ettiği görülmüştür. Yine bu kapsamda verilen yanıtlara göre iç denetçilerin etik olan davranışı esas aldıkları, mesleki etik kurallara uydukları, ancak üst yönetici ile de karşı karşıya kalmayacak şekilde hareket etmeye çalıştıkları da anlaşılmıştır.

İç Denetçilere altıncı olarak “Çalıştığımız idarelerde ayrıca teftiş kurulları veya diğer denetim birimlerinin de varlığına bağlı olarak çift başlı denetim mekanizmasının varlığına bağlı olarak da etik ikilem yaşadınız mı?” sorusu yöneltilmiştir.

Bilindiği üzere üniversitelerde İç Denetim Birimi Başkanlığı haricinde Teftiş Kurulu Başkanlıkları bulunmamaktadır. Bu yüzden üniversiteler dışında kalan idare-kurum ve kuruluşların iç denetçileri tarafından verilen 39 yanıt incelendiğinde 15 iç denetçinin iki başlı denetim sistemi nedeniyle teftiş ve iç denetim arasında görevlerin ifası noktasında etik ikilem yaşadıklarını ileri sürdüğü görülmüştür. Özellikle gerçekleşen etik ikilemin sebebinin ise büyük oranda üst yöneticinin değişmesi ve akabinde de teşkilatın genel olarak denetlenmesi noktasında bu iki denetim biriminden birini tercih etmesi olarak gösterildiği anlaşılmıştır. İç denetçiler tarafından verilen yanıtlar incelendiğinde üst yöneticinin teftiş sırasında uygun görmediği bir sonucun veya raporun ortaya çıkması halinde iç denetime yöneldiği, burada da yine denetimler sırasında uygun görmediği durumların yaşanması halinde de üst yöneticinin teftişe yöneldiği, bazen aynı konuda ayrı zamanlarda her iki denetim mekanizmasının da çalıştırıldığı verilen yanıtlardan anlaşılmıştır. Dolayısıyla iç denetim ve teftiş birimlerinin her ne kadar denetim ve teftiş yöntemleri ile

vakalara yaklaşım usulleri farklılık arz etse de bazı teşkilatlarda üst yöneticinin bu iki denetim birimini birbirinin muadili olarak gördüğü tespit edilmiştir.

İç denetçilere son olarak “İş ortamında yaşadığımız etik ikilemin ortadan kaldırılması için bireysel (kendiniz) ve örgütsel (yönetim/idare ve İç Denetim Koordinasyon Kurulu) düzeyde ne yapılmalıdır? Başka bir deyişle yaşanan bu etik ikilemi ortadan kaldırmak için size göre siz ve yönetim veya Kurul ne yapmalıdır? Yapılması gerekenleri kendiniz ve yönetim açısından yazar mısınız?” sorusu yöneltilmiştir.

İç Denetçiler tarafından bağlı bulunduğu üst yöneticiler tarafından aşağıda sıralanan hususların tatbik edilmesi gerektiği belirtilmiştir.

1. Yönetim, iç denetim kaynağından denetim ve/veya danışmanlık faaliyetleri özelinde yararlanmaya gayret göstermelidir.
2. İç denetim birimi başkanlarına, özellikle belediye ve bağlı idarelerin iştiraklerinde, tarafsızlıklarını ve bağımsızlıklarını ortadan kaldıracak ve iç denetçiler arasında çekişmeye sebep olacak şekilde ücret karşılığı yönetim kurulu üyeliği gibi görevler verilmemelidir.
3. Yönetim, iç denetçilerden beklentilerini mevzuatın kendilerine tanıdığı takdir yetkisi ile sınırlı tutmalıdır.

Görülebileceği üzere iç denetçiler, esasen birçok hususta etik ikilem yaşadıkları merci özelinde fazlaca bir talepte ve kanaatte bulunmadıkları görülmektedir. Yine aynı şekilde şahsi olarak da iç denetçilerin kendilerince yapılması gereken hususlarda da yeterince yanıtı veremedikleri görülmüştür. Aşağıda iç denetçilerin etik ikilem yaşamamak için yapılabileceklerle ilişkin cevaplara yer verilmiştir.

1. İç denetimin güvence ve danışmanlık faaliyetini üst yönetici ve diğer harcama birimlerine aktararak süreç içerisinde etkin bir rol oynamalıdır.
2. Üst yönetim ve harcama yetkililerinin de gereksinimlerini tespit ederek onların da öncelik verdiği konuları/süreçleri denetim ve

danışmanlık faaliyetleri kapsamına almalıdır.

3. İç denetime dair ikincil ve üçüncül mevzuat içselleştirilerek tatbik edilmeli, özellikle meslek ahlak kurallarına titizlikle riayet edilmelidir.
4. İç denetçilerin mesleki gelişimleri yönünde gerekli hassasiyeti göstererek idarelerin gereksinimlerine uygun bir mesleki yetkinlik kazanarak idareye değer katmalıdır.

İç denetçilerin etik ikilem yaşadıkları konuların ortadan kaldırılması için esasında İDKK'nın olabildiğince etkin çalışması ve herhangi bir iç denetçinin yaşadığı sorunu başka bir iç denetçi yaşamadan çözebilmesi gerekmektedir. Bu yüzden iç denetçiler tarafından en yoğun yanıtın bu konuda verildiği görülmektedir. Bu çerçevede alınan yanıtlara binaen iç denetçilerin iş ortamında yaşadıkları etik ikilemlerin ortadan kaldırılması için İDKK tarafından yapılması gerekenler aşağıda sıralanmıştır.

1. İç Denetçilerin süreç içerisinde kadrolarından ayrılarak farklı kadrolara ve kurumlara geçmeleri de dikkate alındığında İDKK bütün bunların sebebini araştırarak iç denetimin daha etkili olabilmesi için aksiyon alınmalıdır.
2. Kamu Konutları Yönetmeliği'nde iç denetçilere yer verilmemesi bir sorundur. Bu sorun en kısa sürede giderilmelidir.
3. Kamu İç Denetim Yazılımına (İçDen) yüklenerek İDKK'ya iletilen raporların incelenmesi sağlanarak geri bildirimde bulunulması ve rapor göndermeyen idarelerin raporlarını göndermesi temin edilmelidir.
4. İDKK, Devlet Denetleme Kurulu veya Sayıştay Başkanlığı'nın uhdesinde örgütlenmeli; bu yöndeki bir değişiklik akabinde iç denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlığı ile sistem içerisindeki yeri güçlendirilmeli ve bağlayıcı karar alabilmeleri sağlanmalıdır.
5. İç denetimin üst yöneticiye bağlı olması ve disiplin amirinin de üst yönetici olması nedeniyle yeterince bağımsız ve tarafsız olama-

yacağı için iç denetçilerin disiplin amirinin İDKK olması yönünde girişimde bulunulmalıdır.

6. İç denetimin etkinliğinin artırılması için iç denetçilerin atamaları İDKK tarafından merkezden yapılmalı ve bütün iç denetçi kadroları bu şekilde doldurulmalıdır.
7. İç denetim raporlarının söz konusu idare-kurum-kuruluşun varsa meclislerine veya bağlı-ilişkili oldukları idarelere de sunulması yönünde düzenleme yapılmalıdır.
8. İç Denetim Genel Tebliği'nde yer alan ve 23/04/2021 tarih ve 31463 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Kamu İç Denetim Genel Tebliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ ile mülga kılınan "İç denetim plan ve programının Aralık ayı sonunda onaylanması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağına dair" düzenleme tekrar yürürlüğe koyulmalıdır.
9. İDKK'nın uzun süreden beri yapmadığı iç denetçi eğitimleri uygulama birliğinin sağlanması ve iç denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması maksadıyla tekrar gerçekleştirilmelidir.

Yukarıda yer verilen talepler esasında güçlü bir İDKK tesis etmeye yönelik olup, neticede bağımsız ve güçlü bir İDKK'nın her bir idare, kurum ve kuruluş özelinde de iç denetçilerin daha bağımsız ve tarafsız denetim yapabilmelerine olanak sağlayacak ve bu durumun da hâlihazırda yaşanan etik ikilemleri olabildiğince azaltacağı düşünülmektedir.

7. SONUÇ

Tüm mesleklerde olduğu gibi, iç denetçiler görevlerini ifa ettikleri sırada çeşitli etik ikilemler yaşamaktadır. Bunun yanı sıra iç denetçiler örgütsel değişimin getirdiği yeni şartlara uyum sağlarken başka bir deyişle geleneksel iş yapma usullerinin dışına çıkmak zorunda kaldıklarında ortaya çıkan bu yeni durum karşısında nasıl davranmaları gerektiği konusunda bir ikileme düşmektedir. Bu nedenle iç denetçilerin

artık sıklıkla karşılaştıkları bu etik ikilemlerle yüzleşmeleri gerekmektedir. Görüldüğü üzere iç denetçiler artık günümüzde zaman ve bütçe baskısının yanı sıra etik ikilemlerle de başa çıkmak zorundadır.

İç denetçilerin yaşadıkları bu etik ikilemlerle başa çıkmaları için yönetimin, kendilerinin ve örgütün üzerine düşen birtakım sorumluluklar bulunmaktadır. İç denetçiler yönetimden kaynaklı etik ikilemlerle karşı karşıya kaldıklarında onların yönetimden kaynaklı bu baskıya dayanma güçlerini artırmak için kendilerine örgüt tarafından özellikle etik kodlar konusunda eğitim verilerek destek olunması gerekmektedir. İç denetçiler ise yönetimi iç denetimin rolleri, işlevleri ve sorumlulukları hakkında bilgilendirmeli ve yönetimin iç denetim işlevine yönelik farkındalıklarını artırmalıdır. Öte yandan iç denetçiler, gerekli hizmetleri yerine getirecek kadar özgüvenli ve hırslı olmalıdır. Aksi takdirde iç denetçilerin katma değerli denetim hizmetleri sunması mümkün olmayacaktır. İç denetim sırasında yönetimin nitelikli iç denetçileri ataması da son derece önem taşıdığı açıktır. Yönetimin ise iç denetim kalitesine değer katmak için gerekli kaynakları iç denetçilere tahsis etmesi, nitelikli ve bağımsız iç denetçileri görevlendirmesi yerinde olacaktır. İç denetçiler ile üst yönetimin birbiriyle uyumlu çalışabilmesi için her iki tarafın koordinasyonunu sağlayacak bilgilendirme toplantıları yapılması da var olan sorunların giderilmesi noktasında önemli olduğu değerlendirilmektedir.

İç denetçilerin etik ikilem yaşamaması için teknoloji-deki hızlı değişmeye bağlı olarak mevcut düzenlemelerin güncelliğini yitirmesi nedeniyle uygulanmakta olan mevzuatın yenilenmesi de gerekmekte olup, var olan muğlaklıkların ve hukuki boşlukların giderilmesi bu aşamada önem taşımaktadır. Ayrıca üst yönetim pozisyonunda bulunan yöneticinin sürekli değişmesi, mobbing uygulaması ve denetim faaliyetine yönelik yaklaşımı ve denetçilere olan yakınlığı iç denetçinin performansını etkilemektedir. İç denetçiler en çok ikilemi özellikle üst yönetimle karşı karşıya gelme konusunda yaşadığı anlaşılmaktadır. Bu önemli sakıncanın giderilmesi için iç denetçilerin bağımsızlığının daha nesnel mahiyetteki güvencelerle desteklenmesi yerinde olacaktır. Öte yandan iç denetçilere, kendi aralarında çekişmeye ve bağımsızlıklarını yi-

tirmeye neden olacak şekilde ücret karşılığı yönetim kurulu üyeliği gibi görevlerin de verilmemesi gerekmektedir. Başka bir deyişle iç denetçilerin mesleki ahlak kurallarına titizlikle riayet etmesini sağlayacak koşulların oluşturulması sağlanmalıdır. Bu öneriler kapsamında yaşanan veya yaşanması muhtemel etik ikilemlerin asgariye indirgenmesi adına iç denetimin etkinliğinin ve bağımsızlığının artırılması için iç denetçilerin atamalarının İDKK tarafından merkezden yapılması ve bütün iç denetçi kadrolarının bu suretle doldurulması da önemli bir düzeltici aksiyon olarak değerlendirilmektedir. İç denetim raporlarının söz konusu idare-kurum-kuruluşun varsa meclislerine veya bağlı-İlgili ve ilişkili oldukları idarelere de sunulması yönünde düzenleme yapılması da önem taşımaktadır. İç denetim plan ve programının Aralık ayı sonunda onaylanmaması halinde onaylanmış kabul edileceği ve uygulamaya konulacağına dair düzenlemenin tekrar yürürlüğe konulmasında da yarar görülmektedir. İDKK'nın uzun süreden beri yapmadığı iç denetçi eğitimleri uygulama birliğinin sağlanması ve iç denetim uygulamalarının yaygınlaştırılması amacıyla tekrar gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Çalışma kapsamında tespit edilen hususların giderilmesi noktasında yukarıda zikredilen aksiyonların alınması etik ikilemlerin asgariye indirgenmesine yardımcı olacaktır. Başka bir deyişle bu yöndeki çalışmaların, iç denetçilerin daha bağımsız ve tarafsız denetim yapabilmelerine olanak sağlayacağı ve bu durumun da hâlihazırda yaşanan etik ikilemleri olabildiğince azaltacağı değerlendirilmektedir.

Kaynakça

- Agustia, D., Nahartyo, E. & Sudaryati, E. (2018). The mediating effect of ethical judgment on the relationship between ethical orientation and ethical decision. *The 2018 International Conference of Organizational Innovation (ICOI-2018)*, 7-9 July 2018, Fukuoka University, Japan.
- Boatright, J. (2013). Confronting ethical dilemmas in the Workplace. *Financial Analysts Journal*, 69(5), 6-9.
- Figar, N. & Dordeviç, B. (2016). Managing an ethical dilemma. *Economic Themes*, 54(3), 345-362.

- Gökçelik, Ö. (2010). Etik kavramının kamu yönetimi ve iç denetim bağlamında değerlendirilmesi. *Denetişim Dergisi*, 2010/5, s.54-63.
- Gupta, R. (2019). Ethics and ethical dilemmas-a practical approach. *Vinimaya*, 40(1), 5-19.
- Güldüler, E. S. (2021). Kamuda denetim türleri. Ruveyda Kızılboğa Özaslan (Ed.), *Kamuda iç denetim ve aşamalarıyla bir iç denetim uygulama örneği* içinde (329-375. ss.). Ankara: Adalet Yayınevi.
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2021). “08.02.2021 Tarihi İtibarıyla Kamu İdarelerindeki İç Denetçi Kadroları”, (E.T. 28/05/2021) <https://www.hmb.gov.tr/kamu-idareleri-ic-denetci-kadrolari>
- Hazine ve Maliye Bakanlığı, (2021). “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”, (E.T. 29/05/2021) https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/09/meslek_ahlak_kurallari.doc
- IIA (Institute of Internal Auditors) (2000). Internal auditing: Adding value across the board. corporate brochure, Lake Mary, FL, U.S.A: IIA https://na.theiia.org/awareness/PublicDocuments/Internal_Auditing-Adding_Value_Across_
- İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (2006). T.C. Resmi Gazete (rega.gov.tr). Tarih/ Sayı: 12.7.2006/26226.
- Jachi, M. & Yona, L. (2019). The impact of ethics & Objectivity of internal audit personnel on transparency & Accountability case of Zimbabwe Local Authorities. *European Journal of Business and Management*, 11(7), 108-124.
- Karssing, E., Jeurissen, R. ve Zaal, R. (2017). *Moral Courage and Internal Auditors*. The Institute of Internal Auditors Netherlands, Nyenrode Business Universiteit.
- Kuhlen, R. (2014). Ethical Dilemmas in the Information Society (Ed. Preisig, A. V., Rösch, H. ve Stückelberger, C.) İçinde Discourse Ethics as a Means for Resolving Information Ethics Dilemmas sayfa 27-35.
- Nalbantoğlu, A. (2018). The Effect of Ethics on Management and Ethical Dilemmas Encountered in Enterprises. *Ekonomi ve Yönetim Araştırmaları Dergisi*, 7(2), 78-99.
- Nand, A. (2016). Five ethical dilemmas facing internal auditors-Find Out How You Can Help? (Part One). <https://fijisun.com.fj/2016/05/21/five-ethical-dilemmas-facing-internal-auditors-find-out-how-you-can-help-part-one/>
- 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.
- Puuu, S. (2015). Ethical dilemmas in the public sector. *Management and Marketing Journal*, (1), 57-62.
- Stewart, J. D. & O’Leary, C. (2006). Factors affecting internal auditors’ ethical decision making: Other corporate governance mechanisms and years of experience. In Proceedings Accountability, Governance and Performance Symposium, Brisbane, Australia.
- Stewart, J. D. & O’Leary, C. (2007). Governance factors affecting internal auditors’ ethical decision making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Stückelberger, C. (2014). Ethical dilemmas in the information society (Ed. Preisig, A. V., Rösch, H. & Stückelberger, C.) İçinde Globethics.Net Principles on Ethics in The Information Society. ss. 19-24.
- The Institute of Internal Auditors (IIA) (2020). Learn at Lunch: Ethical Dilemmas in Profession and Management: An Internal Auditor’s Moral Compass. https://iia.org.sg/News-and-Advocacy/Our-Presence/Past-Events/2018/Learn-At-Lunch-Ethical-Dilemmas-in-Profession-and-Managementthe_Board.pdf
- Tota, I. & Shehu, H. (2012). The Dilemma of Business Ethics. *Procedia Economics and Finance*, 3, 555-559.
- Uzun, A. K. (2009). The role of internal audit in internal control quality in corporate organizations, IX. *Türkiye Muhasebe Denetimi Sempozyumu*, 12-13 Ekim 2009, İstanbul.
- Yuhertiana, I., Patrioty, C. N. & Mohamed, N. (2019). The moderating effect of organizational changes on the influence of ethical decision making on public sector internal auditor performance. *Contemporary Economics*, 13(4), 480-493.