



T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI

**DIŞ DENETÇİLERİN ETİK VE MESLEKİ
DAVRANIŞ KURALLARINA BAĞLILIĞI VE
BUNUN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ
ETKİSİ: LİBYA ÖRNEĞİ**
(DOKTORA TEZİ)

HASEN MOHAMED ALBEKSH

DANIŞMAN

Dr. Öğr. Üyesi Tahir BENLİ

KASTAMONU 2019

**T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME ANABİLİM DALI
DOKTORA PROGRAMI**

**DIŞ DENETÇİLERİN ETİK VE MESLEKİ DAVRANIŞ
KURALLARINA BAĞLILIĞI VE BUNUN DENETİM KALİTESİ
ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: LİBYA ÖRNEĞİ**

Hasen Mohamed ALBEKSH

**Danışman
Jüri Üyesi
Jüri Üyesi
Danışman
Jüri Üyesi
Jüri Üyesi**

**Dr. Öğr. Üyesi Tahir BENLİ
Prof. Dr. Tolga ULUSOY
Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI
Doç. Dr. Mehmet İSLAMOĞLU
Dr. Öğr. Üyesi Mehmet APAN
Dr. Öğr. Üyesi Hüseyin ÖZDEMİR**

KASTAMONU-2019

TEZ ONAYI

Hasen Mohamed ALBEKSH tarafından hazırlanan “**Dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı ve bunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi: Libya Örneği**” adlı tez çalışması aşağıdaki jüri üyeleri önünde savunulmuş ve **oy birliği ile** Kastamonu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Ana Bilim Dalı’nda **DOKTORA TEZİ** olarak kabul edilmiştir.

Danışman Dr. Öğr. Üyesi Tahir BENLİ
Kastamonu Üniversitesi



Jüri Üyesi Prof. Dr. Tolga ULUSOY
Kastamonu Üniversitesi



Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI
Kastamonu Üniversitesi

Jüri Üyesi Doç. Dr. Mehmet İSLAMOĞLU
Karabük Üniversitesi



Jüri Üyesi Dr. Öğr. Üyesi Mehmet APAN
Karabük Üniversitesi



20/6/2019

Enstitü Müdürü Prof. Dr. Cevdet YAKUPOĞLU



Dr. Öğr. Üyesi Sevdâ ÖZKAYA SOFU
Enstitü Müdür Yardımcısı



TAAHHÜTNAME

Tez içindeki bütün bilgilerin etik davranış ve akademik kurallar çerçevesinde elde edilerek sunulduğunu taahhüt ederim. Ayrıca tez yazım kurallarına uygun olarak hazırlanan bu çalışmada bana ait olmayan her türlü ifade ve bilginin kaynağına atıf yapıldığını bildirir ve taahhüt ederim.

İmza

Hasen Mohamed ALBEKSH



TEŞEKKÜR

Öncelikle tez çalıőmam sırasında kıymetli bilgi, birikim ve tecrübeleri ile bana yol gösteren ve destek olan değerli danışman hocam sayın Dr. Öğr. Üyesi Tahir BENLİ'ye, sonsuz teşekkür ve saygılarımı sunarım.

Araştırma esnasında birikimlerini ve tecrübelerini paylaşmaktan asla imtina etmeyen değerli hocalarım, Prof. Dr. Tolga ULUSOY'a ve Dr. Öğr. Üyesi Faruk DAYI'ya, teşekkürü bir borç bilirim.

Bu alıőma, hedef bankalarda çalıőanların ve yöneticilerin işbirliği olmadan mümkün olmazdı. Onlara da göstermiő oldukları iőbirlięinden dolayı ayrıca teşekkür ediyorum.

Çalıőmalarım boyunca maddi manevi destekleriyle beni hiçbir zaman yalnız bırakmayan aileme sonsuz teşekkürler ederim.

Ayrıca, tüm Kastamonu Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi personeline de teşekkür ediyorum.

Son olarak, bu tez çalışması boyunca bir şekilde bana yardımcı olan tüm meslektaşlarıma ve arkadaşlarıma teşekkür ederim.

Hasen Mohamed ALBEKSH
Kastamonu, Haziran 2019

ÖZET

Doktora Tezi

DIŞ DENETÇİLERİN ETİK VE MESLEKİ DAVRANIŞ KURALLARINA BAĞLILIĞI VE BUNUN DENETİM KALİTESİ ÜZERİNDEKİ ETKİSİ: LİBYAÖRNEĞİ

Hasen Mohamed ALBEKSH

Kastamonu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü
İŞletme Anabilim Dalı

Danışman: Dr. Öğr.Üyesi Tahir BENLİ

Bu tezin amacı, Libya bankalarındaki denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının, denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup/olmadığının belirlenmesidir. Çalışmanın bir diğer amacı da denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının ve denetim kalitesine yönelik algılarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğini tespit etmektir. Araştırmada, anket yöntemi kullanılarak kolayda örnekleme yöntemi ile 148 denetçi ile yüz yüze anket uygulaması gerçekleştirilmiştir. Elde edilen veriler SPSS 22.0 programı kullanılarak analiz edilmiştir. Analizler neticesinde etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık faktörlerinden nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile mesleki davranış faktörlerinin denetim kalitesi üzerine etkisinin olduğu, dürüstlük ve tarafsızlık ve mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin ise denetim kalitesi üzerinde anlamlı bir etkisinin olmadığı tespit edilmiştir.

Anahtar Kelimeler:Dış denetçi, etik, meslek davranış kuralları, denetim kalitesi.

2019, 132 Sayfa

Bilim Kodu:

ABSTRACT

Doctoral Thesis

COMPLIANCE OF EXTERNAL AUDITORS WITH ETHICS AND RULES OF
PROFESSIONAL CONDUCT AND ITS IMPACT ON THE AUDIT
QUALITY:LIBYAN CASE

Hasen Mohamed ALBEKSH

Kastamonu University

Social Sciences Institute

Department of Business Administration

Supervisor: Assist. Prof.Tahir BENLİ

The purpose of this thesis is to determine whether the auditors' adherence to the rules of ethics and professional behavior in the banks of Libya have an impact on audit quality. Another aim of the study is to determine whether the auditors' adherence to ethical and professional behavior rules and their perceptions about audit quality differ according to demographic characteristics. In the research, face to face surveys with 148 auditors were conducted by using the survey method and easy sampling method. The data obtained were analyzed using SPSS 22.0 program. As a result of the analysis, it was found that the factors of objectivity independence and confidentiality and professional behavior factors which are adherence to ethical and professional behavior rules had an effect on audit quality, honesty and impartiality and professional competence and necessary care factors had no significant effect on audit quality.

Key Words:External auditor, ethics, rules of professional conduct, audit quality.

2019, 132 Pages

Science Code:

İÇİNDEKİLER

TEZ ONAYI.....	ii
TAAHHÜTNAME.....	iii
TEŞEKKÜR.....	iv
ÖZET.....	i
ABSTRACT.....	ii
İÇİNDEKİLER	iii
SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ	vi
ŞEKİLLER DİZİNİ.....	vii
TABLolar DİZİNİ	viii
1.GİRİŞ	1
2. TEMEL KAVRAMLAR, KURAMSAL AÇIKLAMALAR VE İLGİLİ YAZIN ..	6
2.1.Terimlerin Tanımları	6
2.2.Mesleki Etik.....	8
2.2.1.Etik Kavramı	10
2.2.2.Etiğin Önemi	12
2.2.3.Denetim Mesleğinde Etik.....	13
2.2.4. Mesleki Etikte Temel Faktörler.....	14
2.2.5. Mesleki Etik ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki.....	15
2.2.6. Felsefi Etik Teorileri	17
2.2.7.Denetim Mesleğinin Etik Kuralları (Kavramlar, İlkeler, Kurallar).....	18
2.2.8.Etiğin Kaynakları	20
2.2.9.Mesleki Etiğin Gelişimi.....	21
2.3.Denetime İlişkin Mesleki Davranış Kuralları.....	22
2.3.1.Mesleki Davranış Kurallarının Tanımı.....	22
2.3.2.Mesleki Davranış Kurallarının Önemi	24
2.3.3.Mesleki Davranış Kurallarının Amaçları	24
2.3.4.Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Tarafından Yayımlanan Denetime İlişkin Mesleki Davranış Kuralları	25
2.3.4.1.Amerikan serbest muhasebeci mali müşavirler enstitüsü tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları.....	25

2.3.4.2. <i>Uluslararası muhasebeciler federasyonu tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları</i>	29
2.3.4.3. <i>Uluslararası etik standartları yönetim kurulu (iesba) tarafından yayımlanan etik kurallar</i>	31
2.3.4.4. <i>Uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu (IAASB)</i>	32
2.3.4.5. <i>Uluslararası muhasebeciler etik standartları kurulu (IESBA)</i>	32
2.3.4.6. <i>Uluslararası yüksek denetim kurumları örgütü (INTOSAI)</i>	33
2.3.4.7. <i>İç denetçiler enstitüsü tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları (IIA)</i>	33
2.3.5. <i>Mesleki Davranış İlkeleri</i>	35
2.3.6. <i>Etik Kriz ve Etik Olmayan Davranışa Başvurmanın Nedenleri</i>	42
2.3.7. <i>Modern Dönemde Mesleki Etiğin Ortaya Çıkmasının Nedenleri</i>	44
2.3.8. <i>Mesleki Örgütlerin Meslek Etiği Bağlılığı Teşvik Etme Rolü</i>	47
2.4. <i>Denetim</i>	48
2.4.1. <i>Denetim Sürecine Göre Denetim Türleri</i>	51
2.4.2. <i>Denetim Kalitesi</i>	54
2.4.3. <i>Denetim Kalitesinin Önemi</i>	56
2.4.4. <i>Denetçilerin Davranış ve Tutumları</i>	57
2.4.5. <i>Denetçi Bağımsızlığı</i>	58
2.4.5.1. <i>Teknik yeterlilik ve bağımsızlık</i>	62
2.4.6. <i>Denetçinin Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki</i>	62
2.4.7. <i>Denetimin Geliştirilmesinde Mesleki ve Akademik Kuruluşların Rolü</i>	64
2.5. <i>Yapılan Çalışmalar</i>	65
2.5.1. <i>Çalışmanın Katkıları</i>	74
3. <i>YÖNTEM</i>	75
3.1. <i>Araştırmanın Yöntemi</i>	75
3.2. <i>Çalışmanın Sorunsalı</i>	75
3.3. <i>Çalışmanın Amaçları</i>	76
3.4. <i>Çalışmanın Önemi</i>	76
3.5. <i>Libya’da Denetim Uygulamaları</i>	76
3.6. <i>Libya Bankacılık Sektörüne Genel Bakış</i>	79

3.6.1. Libya Bankacılık Sistemindeki Bankalar	79
3.7. Çalışmanın Sınırlılıkları.....	81
3.8. Veri Toplama Yöntemleri.....	82
3.8.1. Anket Tasarımı	83
3.8.2. Veri Kaynakları	83
3.8.3.Evren ve Örneklem.....	83
3.8.4. Çalışma Aracı	84
3.8.5. Geçerlilik ve Güvenirlik.....	85
3.8.6. Verilerin İstatistiksel Analiz.....	86
3.9. Araştırma Modeli.....	86
3.10.Araştırmanın Hipotezleri	87
4. BULGULAR.....	88
4.1. Demografik Özelliklerin Analizi	88
4.2. Geçerlilik Analizi.....	89
4.3. Cronbach Alfa Güvenilirlik Analizi	91
4.4. Normal Dağılım Testi	92
4.5. Korelasyon Analizi	93
4.6. Regresyon Analizi	94
4.7. T-testi Sonuçları.....	95
4.7.1. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık & denetim kalitesi / görev türü	95
4.7.2. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık & denetim kalitesi / cinsiyet	96
4.8. Hipotez Sonuçlarının Özeti.....	97
5. SONUÇ VE ÖNERİLER	98
5.1. Öneriler	100
5.2. Gelecek Çalışmalar İçin Öneriler	101
KAYNAKLAR	102
EKLER	115
EK 1. Anket (İngilizce).....	115
EK 2. Anket (Türkçe)	123
EK 3. Jumhouria Bankasının Libya'daki Şubelerinin Listesi	131
ÖZGEÇMİŞ	132

SİMGELER VE KISALTMALAR DİZİNİ

AICPA	Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü
IFAC	Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu
IESBA	Uluslararası Muhasebeciler için Etik Standartları Kurulu
SOX	Sarbanes Oxley Yasası (2002)
CPA	Yeminli Mali Müşavir
LAAA	Libya Denetçiler ve Muhasebeciler Derneği
LBL	Libya Bankacılık Kanunu
ACPA	Arap Yeminli Mali Müşavir
IAASB	Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu
IIA	İç Denetçiler Enstitüsü
ISA	Uluslararası Standart Denetim
SAS	Muhasebe Denetim Standartları Beyannamesi
PCAOB	Kamu Muhasebe Gözetim Kurulu
AAA	Amerikan Muhasebe Birliği
APB	Muhasebe İlkeleri Kurulu
GAAP	Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri
ISQC	Uluslararası Kalite Kontrol Standartları
FASB	Finansal Muhasebe Standartları Kurulu
SPSS	Sosyal Bilimler İstatistik Paketi
CBL	Libya Merkez Bankası

ŞEKİLLER DİZİNİ

	Sayfa
Şekil 2.1. Denetim Etiğinin Denetim Kalitesine Etkisi.....	16
Şekil 2.2. Mesleki Etiğe Bağlılığın Finansal Raporların Niteliksel Özellikleri Üzerindeki Etkisi.....	16
Şekil 2.3. AICPA Denetçileri İçin Mesleki Davranış Kurallarının Kapsamlı Çerçevesi.....	28
Şekil 2.4. Kamu Yönetimi ve Etik Sistemine Göre Ülkeler	47
Şekil 2.5. Gerçekte Bağımsızlık ve Görünüşte Bağımsızlık	59
Şekil 2.6. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi Çerçevesi.....	60
Şekil 3.1. Çalışmanın Modeli (Araştırmacı)	87

TABLULAR DİZİNİ

	Sayfa
Tablo 2.1. Amerikan Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları	28
Tablo 3.1. Analiz İçin Dağıtılan, Toplanan ve Geçerli Anketler	84
Tablo 3.2. Beşli Likert Ölçeği.....	85
Tablo 4.1. Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine yönelik bulgular.....	88
Tablo 4.2. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeğinin faktör analizi sonuçları	89
Tablo 4.3. Denetim kalitesi ölçeğinin faktör analizi sonuçları	91
Tablo 4.4. Güvenilirlik analizi testi tablosu	92
Tablo 4.5. Normal dağılım testi tablosu.....	93
Tablo 4.6. Pearson korelasyonu tablosu.....	93
Tablo 4.7. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığın denetim kalitesi üzerine etkisi: çoklu regresyon analizi sonuçları	94
Tablo 4.8. Görev türüne göre T-testi tablosu	95
Tablo 4.9. Görev türüne göre T-testi tablosu	96
Tablo 4.10. Hipotez Sonuçlarının Özeti.....	97

1.GİRİŞ

"Dilbilimsel" olarak denetimin anlamı, herhangi bir işin doğru olup olmadığını kontrol etmek ve incelemektir. Aynı zamanda genelde denetleme denilen, ekonomik şirketlerin ve dünya ticaretinin gelişmesinde ve gücünde büyük rol oynadığı bir muhasebe ve finansal çalışmalar dalı da vardır. Denetçilerin görüşleri ve mali tabloların dürüstlüğü ve denetçilerin mali verilerin hazırlanıp üretilmesine ilişkin görüşlerini dikkate alındığında, denetimin asıl amacı, uluslararası muhasebe standartlarına göre gerçek bir resim vermektir. İlgili etik gereklilikler, denetçinin finansal tabloların kullanıcılarının güven düzeyini güçlendirmesini ve görüş bildirmesini sağlar (Al-Khaddash, Nawas ve Ramadan, 2013: 206).

Toplumun Denetçiler hakkındaki algısı, öncelikle denetçilerin mesleki davranış kurallarını özümsemelerine ve mevzuata, kanunlara, sorumluluk duygularına ve gönüllü çalışmalarına sadakatlerine ve onları anlama ve ayrıca meslektaşları ile ilişkilerini güçlendirme konusundaki çabalarına bağlıdır.

Şirketlerin çöküşü, iş usulsüzlükleri, örgütsel başarısızlıklar ve çevresel felaketler gibi bir değişim dünyasında çağdaş işletme ortamı, organizasyonların yüzleştiği birçok krizin ortaya çıkması ile karakterize edilmiştir. Bu noktada dikkat çeken, profesyonel denetçilerin kısmen tüm dünyadaki şirketlerin çöküşünden sorumlu olmasıdır (Low, Davey ve Hooper, 2008: 223).

Muhasebe ulusal ve uluslararası bazda her kuruluşun ihtiyaç duyduğu sistemdir. İşletmelerin karar alma sürecinde bilginin ve bilgi sisteminin önemi büyüktür (Benli, Dengel ve Civek, 2016: 147). Denetim sürecinde bazı zorluklarla karşı karşıya kalınmıştır.Geçtiğimiz on yıllarda, birçok kuruluşun dünyadaki ulusları etkileyen para ile ilgili çöküşler ve sıkıntılar yüzünden daha çok sorun ortaya çıkmıştır. Örneğin, Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık, İtalya, Japonya ve Doğu Asya Devletleri"nden söz ederken," Enron'un 2 Aralık 2001'de iflas etmesinden söz edilmelidir. Şirketin denetim sorumlusu Arthur Andersen şirketin çöküşünden dolayı suçlanabilirdi. Hataları açığa vuran ve görevlerini tamamlamayan ve hatta hile ile dünya çapındaki iflas davalarında olağanüstü bir olaylar silsilesi sıralanabilir;

Worldcom, one-tel Avustralya, Parmalat İtalya gibi örnekler bunların arasındadır (Albeksh, 2016: 4). Bu sebeple, alışlagelmiş denetim tekniklerinin hayal kırıklığı yarattığı söylenebilir. Yükselen bir etkiye ihtiyaç duyan parasal sıkıntılar, paydaşları tahrik etmeye ihtiyaç duymakta ve davranış seviyesindeki derin araştırmalar genellikle krizlerin ve çöküntülerin arkasındaki temel muhasebe unsurlarıyla ilişkili olan temel motivasyonlarını belirlemelidir. Bu, etik konusunda bir konsantrasyon isteği ve denetimde mesleğin direktörü, özellikle Birleşik Devletlerin muhasebesinin öne sürdüğü orijinal kısmı takip etmesini sağladı. Dahası, iş ayarlarının denetlenmesi ve özellikle şeffaflık ve açık stratejiler bu ilkelerin etrafında sıralanmalıdır(Larsson ve Wennerholm, 2006: 22; Karajeh, 2004: 23).

Finansal skandallar, küresel iş dünyasındaki yeni bir dönemin başlamasının ve muhasebe standartlarının belirlenmesinin başlangıcı olmuştur. Uluslararası düzeyde birçok uluslararası meslek örgütü, denetlemenin ve muhasebe denetimi ve mesleki davranış kurallarının çeşitli özel sürümlerini yayımlamıştır. Amerikan Muhasebe Meslek Mensupları Enstitüsü (AICPA), denetim ve muhasebe mesleğinde mesleki davranış kuralları ve 2003 yılında yayınlanan uluslararası muhasebeci federasyonu kurallarına ilişkin bir rehber yayımladı. Bu kurallar, hem muhasebeci hem de denetçi tarafından mesleki ahlak kurallarına ilişkin bir açıklama getirmektedir. Uluslararası muhasebeciler federasyonu etik kuralların ve üye organların koyduğu ve uyguladığı kuralların temelini oluşturmaktadır. Bu kurallar nesnellik, dürüstlük ve profesyonellik kavramlarını benimser ve tüm muhasebecilerce uygulanır (IFAC, 2010).

Tüm profesyonel denetçiler, eğitim, öğretim ve topluluk hizmetinde öğrenme ile kazanılan deneyime sahip olmalı ve aynı zamanda mesleklerinde mesleki davranış kurallarına uymayı ve bu mesleğin özerkliğine ve gözetimine katılmayı kabul etmelidir. Topluluk, deneyimin kamu yararı için kullanılması ve üyelere ahlâki tüzüğü ile bağlılık göstermesi ve bunu "sosyal sözleşme" olarak nitelendirmesi şartıyla kendi bağımsızlığını verir. Topluluk, tecrübenin kamu yararına kullanılması ve üyeleri ahlaki sözleşmeye bağlılık göstermesi şartıyla kendi bağımsızlığını verir ve bu durum yüksek standartlarla çalışma konusunda bağlılık gerektiren bir "toplumsal sözleşme" olarak tanımlanır. Deneyim, verimlilik ve tarafsızlık, meslekte bu

standartları korumazken toplumsal sözleşmeye aykırı düşer ve toplum mesleğin rolünü veya kendine bağımsızlığını azaltmaya karar verebilir (Mansouri, Pirayesh ve Salehi, 2009: 18-19).

Birçok şirkete ve bazı devletlerin ekonomilerine zarar veren büyük skandallar göz önüne alındığında, farklı ülkeler bu meslekleri denetleyen ve düzeylerini yükseltmek için eklenen çeşitli yasaları ve yönergeleri yayınlayarak meslekleri değerlendirme ve musahebelerin ilerletilmesi üzerine yoğunlaşmışlardır. Bu ülkelerdeki yetkin dernekler tarafından, yetkin çalışmayı yöneten kılavuz ve standartları ilan etmek için çaba harcanmıştır. Ahlaki denetim ve denetçilerin önderliğinde bu endişenin en iyi teklifini verdiler ve bu da, hakemlerin emirlerini yerine getirme konusundaki genişletilmiş görevlerine vurgu yapmıştır (IFAC, 2010).

Libya'da, bölgedeki diğer birçok ülkede olduğu gibi, bankacılık sektörü son yıllarda önemli değişiklikler ve reformlara tanık olmuştur. Avrupa bankası "BNP Paribas" ve Ürdün bankası "Arab Bank" gibi yabancı bankaların ülkeye girişi buna bir örnektir. Buna ek olarak, Basel Komitesi, bankacılık denetiminin bozulmamış bankacılık uygulamaları için belirlenmiş standartları koyma anlaşmasıyla ilgili tavsiyelerden istifade etmiştir. Bankacılıktaki bu değişiklikler, baskıları artırmaya ve yerli bankalar arasında rekabetin artmasına yardımcı oldu (Abdulsaleh, 2014: 592).

Bu açıdan, Kilani'nin (1988) görüşleri şöyledir: Muhasebe ve denetim meslekleriyle ilgili olarak, gelişmekte olan ülkelerin tümünde mesleki davranış kuralları bulunmamaktadır. Herhangi bir kuruluş tarafından verilen gelişmiş bir kuralların kullanılması söz konusudur.

Ayrıca, Libya'da yerel düzeyde, muhasebeciler ve denetçiler için profesyonel davranış kuralları bulunmamaktadır. Aynı zamanda Libya dernekleri ve birlikleri mesleki davranış kurallarını ilk başta benimsememiş, ancak Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebesi Enstitüsü (AICPA) kodu kabul edildi ve bu Kuralların etkili bir uygulaması yoktur. Bu nedenle, mesleki davranış kuralları ve ilkeleri ile denetçilerin uyum konusundaki farkındalıklarını içeren Libya ortamında meslek için daha

kapsamlı bir etik kod geliştirilmesi gerekmektedir (Kilani, 1988; El-Firjani, Menacere ve Roger, 2014: 22).

Yukarıdakilere dayanarak, denetçilerin ahlaki kuralara, mesleki davranış denetleme kurallarına bağlılıklarını ve sonuçlarını anlama noktasında çalışmamızın problemini belirleyebiliriz. Denetim kalitesi etrafındaki bu bağlılığı ve denetçi etiğinin etkisini ve mesleki davranış kurallarına olan bağlılıklarını Libya bankalarında denetim kalitesi etrafında tanımlayabilecek saha çalışması yoluyla belirleyebiliriz. Libya ekonomisinin ana direği olarak büyük önemi nedeniyle bu sektör için bir araştırma seçimi yapılmıştır. Araştırmacı, araştırmasını denetim mesleğinin kalitesi üzerine etik ve mesleki kurallar üzerinde büyük bir etkisinin varlığına dair alternatif bir hipotez üzerine kurmuştur.

Çalışma, dışdenetçilerin davranışlarını düzenleyen ve müşterileri ve paydaşları ile olan ilişkilerini organize eden profesyonel meslek kuruluşları tarafından tavsiye edilen mesleki ahlak kurallarına ve mesleki etik kurallarına Libyalı bankalardaki denetçilerin yükümlülüklerini belirlemeyi amaçlamaktadır. Etik normlar kavramını, mesleki davranış kurallarını, denetim mesleğine ve kalite denetleme kavramlarını inceleyerek ve araştırma sorularını cevaplamak ve hipotezleri test etmek suretiyle, denetçilerin ahlaki ve mesleki davranışları ile yükümlülüklerini ölçmek ve test etmek ve denetim çevresindeki sonuçları etkileyecek kaliteyi artırmak ve denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlıklarını destekleme konusundaki rollerini artırmak ve Libya bankalarındaki profesyonel performans düzeyini ve verimliliğini kontrol etmektir.

Bu çalışma, araştırmacı tarafından, analitik tanımlayıcı yöntem kullanılarak Libyalı bankalardaki denetçilerin ahlaka ve denetim mesleğine ilişkin kurallara bağlılığını, bankalardaki iç denetçilerin ve finans yöneticilerin bakış açısından incelemek amacıyla saha çalışması içerir.

Denetçilerin kişisel değerlere ve ahlaka olan bağlılığını yansıtan mesleki davranış kuralları, olumlu etkileri gösterme noktasında mesleğin performansına yansır ve toplumsal statüyü teşvik eder ve toplumun güvenini güçlendirir. Bu güven, mesleğin gücünün ve devamlılığının ana kaynağı olduğu için, topluluğun muhasebe mesleğine

olan güveninin zayıflığını ortadan kaldırır ve denetim mesleği ve personel üzerinde olumsuz etkiyi azaltır. Dolayısıyla, bu çalışmanın önemi bankalardaki iç denetçilerin ve finans yöneticilerinin bakış açısından, bu konunun denetçilerin ahlaka uygunluğunu ve mesleki davranış kurallarına olan bağlılıklarını temsil eden bir denetim mesleği, denetleme kalitesinin geliştirilmesi gibi konularda ne gibi etkileri olduğunu ortaya çıkarmasında yatmaktadır. Çalışma, mesleki kuralların Libya'daki ekonomik çevrede uygulanmasını, muhasebe uygulamasını, denetim mesleğinin gelişimini ve denetimin kalitesini sağlamak için genişlemenin önemini ortaya koymaktadır.

Bu çalışma, başarısız şirket sayısının giderek artmasıyla büyük önem kazanmaktadır. Mesleki sorumluluklarının ihmal ve mesleki davranış kurallarına uymamaları nedeniyle sorumluluğu denetçilere yüklemeyi ya da onları en azından sorunun bir kısmıyla sorumlu tutmaya çalışmaktadır. Enron şirketinin çöküşü ve bununla birlikte en büyük denetleme şirketlerinden biri olan Arthur Andersenin bundaki sorumluluğu, zayıflığa neden olan bu tür boşlukların tekrarını önlemek için düzenlemeleri ve kanunları geliştirme ihtiyacı konusunda güçlü ve net bir yankı uyandırmıştır. Denetim mesleğinin ahlaki ve mesleki yönlerinin sapmasını önlemek için birçok kısıtlama ve kontrol içeren bir kanun (Sarbanes-Oxley) ortaya çıkmıştır.

Bu çalışmada, ikincil kaynaklar ve birincil kaynaklar olarak iki tür bilgi kaynağına başvurulmuştur ve araştırmacı, çalışmanın değişkenlerine hizmet eden yazılı bir anket tasarlamış ve istatistiksel bir yöntemle toplanan verileri (SPSS) kullanarak, incelenen örneği alan çalışmasıyla elde ettiği verileri işlemiştir. Bu araştırma, teorik çerçeve, ampirik çalışmalar, bulgular ve öneriler de dahil olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır.

2. TEMEL KAVRAMLAR, KURAMSAL AÇIKLAMALAR VE İLGİLİ YAZIN

2.1. Terimlerin Tanımları

Bu çalışmada en çok kullanılan terim kümeleri şu şekilde tanımlanabilir:

Denetim: Ekonomik faaliyet sonuçlarıyla ilgili kanıt ve ipuçlarını toplamak ve nesnel olarak değerlendirmek ve bu sonuçlar ile mesleki standartlar arasındaki uyumu belirlemek amacıyla daha sonra elde edilen sonuçlarla ilgili tarafları bilgilendirerek, kurumun varlıklarını korumaya katkıda bulunan ve verilerin bütünlüğünü temin eden ve amaçlarını etkin bir şekilde yerine getiren sistematik ve düzenli bir süreçtir. (Ruppert, 2012). Dolayısıyla bu süreç, denetleme alanındaki tarafsız, dürüst ve nesnel yetkili kişiler tarafından yapılmalı ve bu kişiler denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi ve doğrulanması gereken iddiaların doğruluğunun ispatlanması için deneyimlerini kullanarak ve bunları uygun hale getirmek için profesyonel şüphecilikten hareket etmelidir. En önemli özellik, gerekli görülen durumlarda finansal tablolarda arzulanan değişikliklerin yapılmasını sağlamak için gayret ve sağlamlıktır. Bu tür değişikliklerden istenmeyen durumlarda, denetim sürecinde toplanan tüm bilgileri içeren denetçi raporu net ve adil olmalıdır (Vanel, Balingit ve Archondo, 2000: 5).

Finansal tabloların denetimi: Denetlenen şirketin mali durumunun, şirketin veya denetlenen kişinin mali durumuna sertifikalı bir denetim görüşü sunması için incelenmesidir. Denetçilerin finansal tabloları finansal raporlama yöntemlerine uygun olarak adil, gerçek ve önemli yanlışlar içermeksizin göstermelerini garanti eder. Denetim sürecinin amacı, bu finansal tablolarla ilgilenecek olanlara güven vermektir, örneğin herhangi bir şirket bankadan bir kredi almak istediğinde, finansal durumunun eksiksiz bir raporunu sunar (www.accountingtools.com).

Etik: Özellikle çevredekilerle ilişkiler açısından, çalışmalarını gerçekleştirirken geliştirdiği, edindiği ve uyguladığı davranışları yönlendiren iyi davranış ve ahlakın bir karışımıdır. Etik, doğru insan davranışını yanlış insan davranışından ayırma noktasında sosyal çevre ve dini inançlarla şekillenir. Etik, insanlara birbirlerine ve

topluma nasıl davranacaklarını göstermek için bir araç olarak değerlendirilir. Meslek etiği genellikle, mesleğin sahipleri tarafından kullanılır, bu da, uygulayıcılardan, mesleki ve onurunu korumak için tuttuğu, sadakati temel alan belirli davranışlar yürütmesini gerektirir. Mesleki onura yönelik iki ilke üzerinden ilerler: Birincisi, meslek mensuplarının daha iyi korunması ve ikincisi halkın daha iyi korunması (www.boundless.com).

Mesleki davranış ve ahlak kuralları: AICPA'nın mesleki davranış ve ahlak kuralları, kuralların altında yatan ilkeleri ve bu ilkeler ile değerler arasındaki bağlantıyı netleştiren bir giriş niteliğindedir. İlkeler mesleki davranışın ideal ölçütleri olan etik değerler dizisine dayanır. Kurallar, üyenin uyması gereken minimum bir takım davranışsal özelliklere dayanmaktadır. Davranış kuralları, etik ve diğer mesleki standartlar arasındaki ilişki, bir uygunluk ve tamamlayıcılık ilişkisidir. Genel hükümler mesleki standartlara yansiyebileceğinden, kurallar genellikle tamamlayıcıdır ve yorumlanır. Bağımsızlık konusu gibi denetim kriterlerine dahil olabilecek şeyler - davranış kuralları ve etik, ayrıntılı hükümleri belirler. Davranış Kuralları ve Etik, aynı zamanda, genellikle komisyon ve reklamcılık gibi standartlar tarafından kapsanmayan belirli konular için ayrıntılı hükümler içerir (Code of Ethics and Professional Conduct, CFA Institute, 2013; Brown, Stocks ve Wilder, 2007: 41).

Bağımsızlık: Bağımsızlık, tarafsız ve adil davranma yeteneği anlamına gelir. Denetçi, görevine ilişkin her konuda düşüncesinin bağımsızlığına her zaman bağlı olmalıdır. Düşüncede bağımsızlık esasen entelektüel bir durumdur. Denetçi, düşüncesinde ve çalışmasında bağımsızlığı ile görüşünü oluşturmalıdır (Saputra, 2015). Denetim Standartları Kurulu'nun 101. maddesi uyarınca bağımsızlık ayrıca: "denetimi gerçekleştirirken, sonuçların değerlendirilmesi ve incelenen varlığın raporlarının hazırlanması aşamalarında denetçinin tarafsız bir duruş sergilemesi" anlamına gelir (Arens ve Loebbecke, 1997: 22; DeAngelo, 1981a: 114).

"Bağımsızlık" terimi, denetimin entelektüel çerçevesine dahil edilmekte olup, denetim ve bağımsızlık için genel ölçütlerden biri olarak yer almaktadır. Bu bağlamda, "denetimcinin bağımsızlığı ve önyargısızlığı, idareye veya belirli bir grup

mülk sahiplerine veya paydaşlara" bağımsızlığı ifade etmektedir (Enofe, Nbgame ve Ediae, 2013: 133-134). Bu nedenle bağımsızlık yönetimin herhangi bir baskısı veya etkisi olmaması olarak düşünülmelidir. Aksi takdirde denetim sürecinin sonuçları değerli olmaz. Denetçi her zaman düşünce ve çalışma alanındaki bağımsızlığını sürdürmelidir (Holmes ve Owermyer, 1971: 63).

Denetim kalitesi: Muhasebe bilgisine veya denetim kalitesine erişmek için onaylanacak kurallardır. Muhasebe bilgi özelliklerinin tamamının belirlenmesi, muhasebe standartlarının hazırlanmasına, denetimin ana hedefini gerçekleştirmek için denetçinin yeteneği (denetçinin verimliliği ve bağımsızlığı) temel alınarak denetim kalitesinin sağlanmasına yardımcı olur ve mali raporlama yöntemlerine ve denetçilerin mesleki standartlara ve mesleki ahlak kurallarına uygunluğuna uygun olarak genel hatalar içermez.Öte yandan, denetçiler, ifşa edilen veya bildirilen eksikliklerin denetim raporu ile ele alınmasını sağlamalıdır (DeAngelo, 1981b: 183; Suseno, 2013: 124).

Dolayısıyla, aşağıdaki denetim kalitesi tanımına ulaşılabilir: Denetim performansı, denetim standartlarına, tespit edilen önemli hataların ve usulsüzlüklerin ifşa edilerek ve finansal tabloların kullanıcılarının ihtiyaç ve isteklerini karşılamak üzere çalışarak etkin ve verimli bir şekilde gerçekleştirilmelidir (Bırjandı, Kaveh ve Khorrami, 2015: 27).

2.2.Mesleki Etik

Denetim mesleğinin ahlaki yükümlülükleri son zamanlarda araştırmacılar, yazarlar, organizasyonlar ve yetkili meslek kuruluşları tarafından büyük ilgi görmüş ve etkileri muhasebe literatürüne yansımıştır. Bu ilgi, bazı uygulayıcıların bu etik kurallara uymak için, gözlemledikleri uygunsuz davranışlarından vazgeçmesi ve yarattığı olumsuz etkilerin farkındalığından kaynaklanmaktadır. Mesleki ve etik yükümlülükler arasında kurallar ve etik ilkeler ve ahlak kuralları bulunmaktadır ve yetkili kuruluşlar ve meslek organları tarafından meslek mensuplarına sorumluluklar yüklenmektedir (Ardelean, 2013: 55).

Etik normların ve direkt prensiplerin kullanılması değerlendiricilere, müvekkillerin kar amacı gütmeye dayandığı uzman görüşünü dikkate alarak doğru davranış kararını ve ayrıca müfettişleri bilgilendirerek toplumukarıştıracı ahlaki durumları aşmalarına yardımcı olur. Değerlendiricilerin, hizmet verdikleri müşterilerine, topluma ve kendilerine karşı ahlaki davranışın en yüksek ilkelerini takip etmeleri konusunda bir bağlılıkları vardır. Denetçiler gizlilik, doğruluk ve nesnellik gözetmek ve bunları sürdürmekle yükümlüdürler.

Denetim mesleğinin yaygınlaşmasından ve dünyanın birçok ülkesindeki tüm farklı şirketler ve kurumlar için zorunlu ve gerekli olmasından sonra bu meslek büyük önem kazandı ve denetim şirketleri ve denetçilerinin sayısı arttı. Bunun yanında çeşitli beceri, tecrübe ve vasıflar geliştirildi ve böylece yalnızca bu meslek, standartlar ve ilkelerin varlığı ile güçlendirilerek toplumun desteğini aldı.

Denetim raporunun yayımlanmasından önce ve mali tabloların doğru olup olmadığından emin olmak için denetim, uygulanabilir iç kontrol sisteminin değerlendirilmesi, risk değerlendirmesi, analitik prosedürler gibi delillerin toplanması gibi bir dizi karar alma süreçlerini içermektedir.

Denetleme sürecinin kalitesi, "Risk değerlendirmesi" aracılığıyla ortaya çıkan yargıların kalitesine bağlıdır. Denetim prosedürlerinin niteliğini ve iç kontrollerin değerlendirilmesini etkileyen tüm inceleme süreci için hayati önem taşımaktadır. Bununla birlikte, kararlar denetçilerin karşılaştığı çeşitli koşullardan etkilenir. (Knechel, 2013).

Dolayısıyla bu bölümde araştırmacı, denetim mesleğinin etiğini ve etik davranışta etkili faktörleri inceleyecektir. Mesleki davranış kurallarının önemi ve hedefleri tartışılacak, yerel meslek kuruluşları tarafından verilen mesleki davranışın en önemli ilkelerine ve kurallarına, son dönemlerde etik konusunun ortaya çıkmasına yol açan nedenlere değinilecektir. Daha sonra denetim kavramı ve gözden geçirme sürecinin kalitesi belirlenecek ve denetçinin denetim mesleğinin performansındaki bağımsızlığı ve denetim kalitesi ile olan ilişkisi ortaya koyulacaktır. Ayrıca, bu bölüm denetim mesleğinin geliştirilmesinde mesleki ve akademik kuruluşların rolünün

netleştirilmesi ile sonuçlandırılacaktır. Bu bölümde, alan çalışmasının temelini oluşturan entegre bir kavramsal çerçeveye erişmek için, mevcut çalışma konusundaki daha önce yapılmış çalışmaların içerdiği literatür gözden geçirilecek ve bu çalışmanın önceki çalışmalardan ayrıldığı yönleri ele alınacaktır.

2.2.1.Etik Kavramı

Etik'in çeşitli tanımları vardır. Etik, ruh hali ve mizaç anlamına gelen kelimenin çoğul haldir. Ruh hali alışkanlık ve davranış biçiminde kendini gösterir. Webster Sözlük'de bahsedilen İngilizce eşdeğer terim, insan davranışı üzerine doğru ve hatalı olanın çalışılması anlamına gelir. Etik, bir toplumun temelini oluşturan temel ilkelerdir. Herkes toplumun şemsiyesi altında yaşar, güçlü ve sağlam kalabilmesi adına toplumun belirli kurallar ile düzenlenmesi gerekmektedir (Kaveh, Khalili, Ghorbani ve Soroush, 2014: 85; Talebian, 2013: 519).

"Karakter" i ifade eden Yunanca "Ethos" kelimesinden "Etik" elde edilmiş ve etikle eşanlamlı bir terim Yunanca olarak "mores" kelimesinden ve "custom" kelimesinden gelenek anlamına ulaşılmıştır. Düşünceyle bağlantılı ve insan davranışının inançla uyumlu hareketlerine atıf yapılmaktadır (Alwan ve Samara, 2013: 109).

Etik, insan hayatının tüm yönleriyle yakından ilişkilidir. İnsanın eylemleri ahlaki karakterini yansıtır. Dış biçim, suret olarak adlandırılır ve bunu herkes görür; oysa iç biçim (siret) ancak kişiyle bir süre beraber bulunulduktan sonra anlaşılabilir. Etik, yolsuzluk ve dolandırıcılık vakalarının yaygınlığının artmasına bağlı olarak iş dünyasında giderek daha fazla ilgi görmesi ile birlikte, "bir şahsın veya grubun sahip olduğu doğru ya da yanlış ile ilgili ilkeler dizisi" olarak tanımlanan bir konu olmaya devam etmektedir (Rebich, 2013: 1).

Passu'nun (2012) belirttiği gibi, ahlak, ahlaka teşvik eden standartların düzenlenmesi olarak karakterize edilebilir ve halkın birleşik bir şekilde hareket etmesini sağlayan etik davranıştır. Ve, ahlaka duyulan gereksinim, düzenlemelere dahil edilme noktasında çeşitli ahlaki değerlerin olması için hayati önem taşır. "AICPA", Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü, pratik uygulamayı mesleki davranış ve davranış standartlarının genel ilkelerine uygulamıştır (Passu, 2012: 797).

Shaw'a göre (2008) "ahlak, içsel duygularını ahlaki davranışa dönüştüren her insanda başlar. İnsanlar, toplumsallaşma prosedürleri, eğitsel buluşmalar ve temel düşünce ve birbiriyle olan belirli kültür standardı aracılığıyla ahlak standartlarının nasıl ayarlanacağını anlamışlardır ".(Shaw, 2008). Bishop (2013) tarafından açıklandığı üzere ahlak, topluluğun birikmiş ve aktarılan standardı ışığında insanların ahlaki davranışlarıyla ilgilidir, bu, tek başına bir dizi insan değeridir (Bishop, 2013: 2).

Saat (2010) ahlakın iyi ve kötü davranış standartları hakkında endişe duyduğunu gösterirken, ahlak, iyi standartların bir düzenlemesi olarak nitelendirilen teorinin bir dalıdır ve ahlakın hem iyi hem kötü standartları yönettiğini iddia etmektedir, ahlaki olarak doğru veya yanlış olan şey, yaygın ahlaka bağlıdır, ancak etik veya sömürücü olan şey, belirli bir kültür, organizasyon veya kariyer tarafından onaylanan kuralların standart bir düzenlenişine dayanacaktır (Saat, 2010: 18).

Şimidy'e kadarki tanımlara dayanarak etik,"neyin doğru neyin yanlış olduğunu netleştiren ve karakterize eden insanların davranışlarını denetleyen ahlaki kurallar ve nitelikler düzenlemesi"olarak belirlenebilir.

Ahlak, insan hayatının tüm bölümleri için genel bir konudur. Aynı zamanda ahlak, belirli bir mesleğin mensupları arasında sözlü veya yazılı olarak tanınan ve faaliyette bulunduğu yasalara ve düzenlemelere dayanan bir dizi koşul ve nezakettir. Buna meslek etiği denir. Bir mesleğin etiği, özel çıkarın korunması için içinde olduğu için genellikle başka bir mesleğin etiği ile uyumsuzdur. Bir mesleğin etiği bir mesleğin veya diğer mesleklerin ahlakıyla veya. Ahlak, kişisel davranışta ve kişilikte, genel ve maddi olmayan, hak ve sorumluluklar temelinde temsil edilir (Kaveh, 2014: 86).

Larsson & Wennerholm (2006), denetim mesleğindeki etiğin diğer mesleklere göre daha kritik olduğunu iddia etmektedir. Bu, güvenilir olmayan bir denetçinin piyasada var olamaması ve aldatıcı davranışın denetim firması ve değerlendirme mesleğini inciteceği gerçeğinden kaynaklanmaktadır. Bu şekilde, denetim mesleğinin göze çarpan özelliklerinden biri, kamu yararına hareket etme görevini kabul etmektir. Bu nedenle denetçinin sorumluluğu yalnızca müşterilerin ihtiyaçlarını karşılamak değildir. Etik, bağımsız denetçileri kamu yararına yönlendirir. Etik veya kurallar bu

kurallara uyulup uyulmadığını denetleyecek ve inceleyecektir. Bu kurallarda yer alan hükümlerin yürürlükteki mevzuatında öngörülen daha kısıtlayıcı hükümler ilgili mevzuat denetçileri sınırlandırmaktadır (Larsson ve Wennerholm, 2006: 12).

2.2.2.Etiğin Önemi

Gerek mesleki gerekse belirli bir meslek, grup veya işletme organizasyonunda etik ilkelere ve davranışa olan bağlılık, örgüt kültürünün unsurlarının oluşturulması ve örgütsel kimliğin sağlanması, doğru ve dürüst çalışma ilkelerine bağlılığı güçlendirdiği için toplumun farklı kesimleri için büyük önem taşır. Ancak belirli kriterleri karşılayacak dar bir perspektifle örgütün menfaatlerini görmesini engelleme, kısa vadeli faydaları olan finansal hususlara yansır ve kesinlikle uzun vadede olumsuz bir etkisi olacaktır (Rebich, 2013: 2).

İş örgütlerinin, işe ahlak ve değer perspektifine olan bağlılıklarından dolayı ki bu bağlılığı önemsiyorlarsa, elde edebilecekleri en önemli faydaları belirtmek istersek aşağıdakileri işaret edebiliriz:

- Birçok çalışma, ulusların ve toplumların korunmasının ilk ayağı olduğu için etiğin önemine atıfta bulunmaktadır. Etik, kısa vadede önemli ve yararlı olmasa da, en azından uzun vadede de önemli ve faydalıdır. Etiğin çoğu zaman kurumların uzun vadeli başarısı ve gelişmesinin anahtarı olduğu söylenir (Al qtaish, Baker ve Othman, 2014: 249).
- Geleneksel görüş açısından verimliliği azalttığı gösterilen, maddi kârın ticaret organizasyonunun çıkarlarının gerçekleştirilmesi ile ahlaki standartlara olan bağlılığı arasında bir çelişki gören geleneksel iş görüşü kabul edilemezdir. Modern perspektifte, ahlaki yükümlülük ile kuruluşun sağladığı finansal getiriler arasında pozitif bir ilişki kısa vadede yoksa uzun vadede olacaktır.
- İş organizasyonları, etik standartları gözardı ettiklerinde çok şey kaybedebilirler. Örgütler, etik dışı davranışlarında birçok dava ile karşı karşıya kalabilirler, özellikle sosyo-ekonomik ve ahlaki yönünden ziyade rasyonellik ilkesine ve ekonomik modele çok fazla odaklanmaya devam etmesi durumunda (Geeta, Pooja ve Mishra, 2016: 2).

- Son zamanlardaki eğilimler, Etik olmayan davranışa yönelik olumsuz tepkilerin, organizasyonun uzun vadeli itibarındaki rakipleri, hükümet ve diğer toplum grupları tarafından kullanılabileceğini göstermektedir (Trevino, 1986: 602).

Bu bağlamda birçok muhasebe paketi iş ahlakının korunmasına yardımcı olmuş ve sayısız kurumsal iş kültürüne iyi standartlar ve görevler sağlamıştır. Ve ahlakın önemini anlamak yoluyla bunu hem iş dünyasında, hem kurumsal hem de spesifik mesleklerde uygulanabilir kılmıştır. Uzun vadede, ahlakî önlemleri değerlendirebilen, bunları günlük normal varlığa uygulamanın gerekliliğini bilen ve belirli bir durumda en iyi karara oturabilen bir ahlak sınavı olarak etik hayati önem taşımaktadır (Rebich, 2013: 1).

2.2.3.Denetim Mesleğinde Etik

Denetim, operasyonların objektif kanıtlarını doğrulamak, operasyonların başarısını ve hedef seviyelere ulaşmanın etkinliğini değerlendirmek ve herhangi bir kurumun sorunlarını azaltmak için kanıt sunmak için kullanılması gereken gerekli yönetim araçlarından biridir. Bu sürecin başarısı için, denetçi düşüncesinde tarafsızlık olmalı, profesyonellik ve bağımsızlık üzerine kurulmuş ahlaki davranışları sürdürmelidir. Bir denetçi aynı zamanda iyi uygulamalara yönlendirebilmelidir. Bu sayede, diğer bölümler, bilgi paylaşabilir, uygulamalarını ayarlayabilir ve kalite ve uygunluk elde etmek için sürekli gelişime katkıda bulunabilir.

Birçok ülke, meslek kuruluşlarının mesleki çalışmaları düzenleyen standartları ve yönergeleri yayınlama çabalarına ek olarak, mesleği düzenleyen ve geliştiren bazı mesleki yasalar ve yönetmelikler çıkartarak denetim mesleğini geliştirmeye çalışmaktadır. Bu çabanın büyük bölümü denetçinin performansını ve denetçileri, toplumda avantajları daha sonra görülecek olan ahlaki davranışlara odaklanarak iş yaparken dikkat etmeleri ve gözlemlemek zorunda oldukları çeşitli sorumluluklara yönlendirmektedir (Pierce,2007: 44).

Denetim mesleği güven yetersizliğinden dolayı güvensizlik ve belirsizlikle karşı karşıya kaldığı iddia edilmektedir. Denetçilere, son yıllarda genişleyen bir ilgi ile

bakılmaktadır. Etik dışı davranışları içeren çeşitli ticaret hayal kırıklıkları nedeniyle, denetim mesleği, denetçilerin ahlaki düşüncesini arttırarak halkın güvenini arttırmayı öneren değişime mecbur kalmıştır.

Denetçilerin yanıltıcı davranışlarının çok çeşitli nedenlerden kaynaklandığı gösterilmiştir. Denetim uzmanlarının muhasebe firması içinden üretilen uygunsuz sosyal etki açısından etkilenmesi konusunda yoğunlaşmaktadır. Denetçilerin, değerlendirilen firma içindeki patron ve iştirakçilerden gelen sosyal etkilere uygun olmayan bir eğilim gösterdikleri ispatlanmıştır. Denetçiler, mücadele koşullarında sıkı durma kapasitelerini büyük oranda etkileyen çok çeşitli etkilerle yüzleşirler. Partnerleri tarafından ahlaki bir durumla bakılan denetçiler, buradaki potansiyelini, faaliyetlerinin mevcut ve uzun vadeli uygulama sonuçlarını, yetkili ve uzman bakış açısıyla değerlendirebilmeli ve etkilerden kurtulmaya çalışmalıdırlar (Larsson ve Wennerholm, 2006: 26).

Libya'da yapılan değişikliklerle planlı bir ekonomiden pazar ekonomisine geçiş süreci vardır. Bu değişiklikler, finans ve ticaretin serbestleştirilmesi, doğrudan yabancı yatırımların girişi ve devlete ait işletmelerin özelleştirilmesi yoluyla yeniden yapılanma yapan şirketler tarafından benimsenmiştir. Bu tür değişikliklerin, muhasebecilerin planlı bir ekonomiden pazar ekonomisine geçiş döneminde ortaya çıkabilecek etik konular üzerine yoğunlaşmaları için muazzam bir baskı oluşturması yüksek ihtimaldir. Buna göre, denetçilerin "etik karar alma süreci" ni araştırmak ve etik konularla karşı karşıya kalırken bu kararlarla ilişkili değişkenleri incelemek önemlidir. Bu bağlamda, bir denetçinin karşılaşılabileceği etik ikilemlerin çeşitlerini anlamak ve hissedarların çıkarı ve menfaati için etik duyarlılığı ve etik kararları etkileyen ana değişkenleri belirlemek önemlidir (Alteer ve Ben Taher, 2015: 4).

2.2.4. Mesleki Etikte Temel Faktörler

İnsan toplumundaki her meslek, çalışanları için etik ve mesleki temellere sahiptir. Bu mesleki etik, temelde insan ilişkilerinde güven, karşılıklı yardım ve adalete ulaşma ile ilgili çeşitli faktörlere bağlılığın bir parçasıdır. Stephen Ivens'in bir makalesinde,

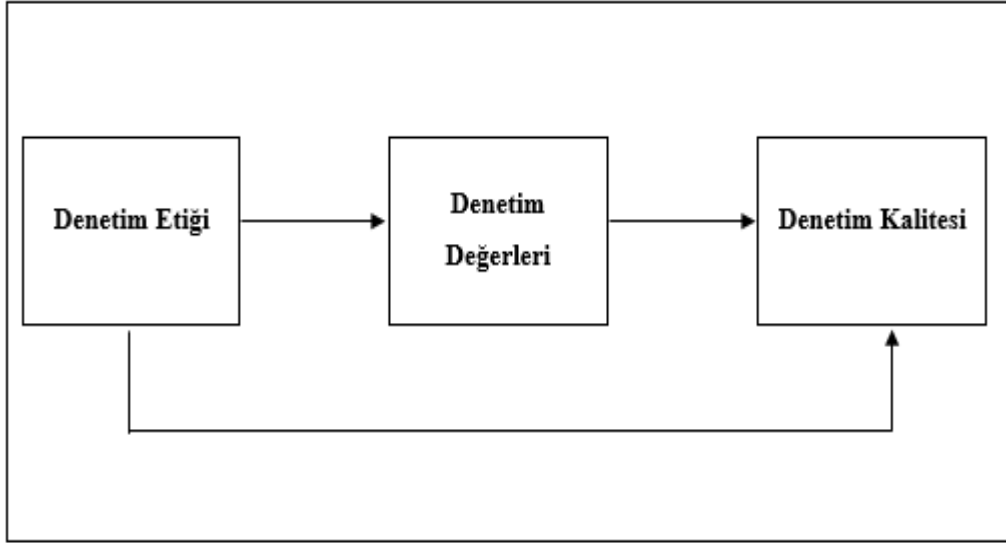
mesleki etikler için temel faktörler olarak bazı faktörlerden bahsedilmektedir ki bunlar arasında şunlar yer almaktadır: (Kaveh vd., 2014: 88).

- Herhangi bir meslek etiği gibi bilimsel etiğin bağımsızlığı; bu faktör meslek personeli ve uzman kuruluşları tarafından meslekler arası normları ve etik sadakat duygusunu yansıtmalıdır.
- Mesleki benlik kavramı etiğin temelidir. Bireyler, ahlaki algılamayı yalnızca kendi profesyonel iş ve etik kavramı ve insan hayatına ilişkin felsefeleri ile elde edebilirler ve sonuçta doğa ve çevredeki dünya ile olan ilişkilerinde bu değerlere içsel bir bağlılık duygusu kazanırlar.
- Nesnellik, tarafsızlık ve adam kayırmama, bilimsel mesleki etiğe ilişkin birçok belgede ve yasalar vurgulanan en temel ilkelerden biridir. Mesleki yaşamında mesleki etiği edinen kişi ahlaki olmayan özelliklerin kaynağına karşı irrasyonel kayırmacılık göstermemelidir.
- Geçim kavramının ötesine geçebilmek; İnsanlar mesleki ve ticari faaliyetlerinde maddi düşüncenin ötesine geçtiklerinde temel konsepti ile mesleki etik anlayışı ortaya çıkmaktadır (Talebian, 2013: 524; Kaveh vd., 2014: 88).

2.2.5. Mesleki Etik ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim etiği, denetçileri denetim kalitesini gerçekleştirmek, yürütmeyi denetlemek ve denetimi başarmak nihai hedeflerini akılda tutarak en iyi denetim uygulamalarını yapmaya yönlendirmede kritik bir rol üstlenir; burada Ussahwanitchakit (2012), bağımsız değişken olarak denetim etiği, arabulucu değişken olarak denetim değerleri ve çalışmanın bağımlı değişkeni olarak denetim kalitesi aracılığıyla sertifikalı kamu muhasebecilerinin denetim etiği, denetim değerleri ve denetim kalitesi arasındaki ilişkileri incelemeye çalışmıştır. Sonuçlar, denetim etiğinin denetim itibarını etkilediğini ve ek olarak denetim kalitesini olumlu etkilediğini ortaya koymuştur. Benzer şekilde, denetim değerlendirmeleri denetim kalitesini olumlu yönde etkilemektedir.

Şekil 2.1. Denetim Etiğinin Denetim Kalitesine Etkisi

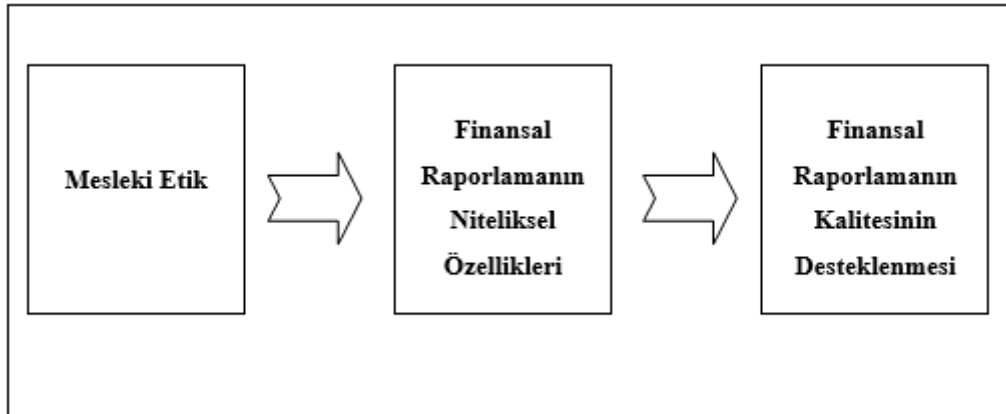


Kaynak: (Ussahwanitchakit, 2012: 106).

Üstelik, mesleki etiğe bağlılık ve raporların kalitesi arasında bir ilişki vardır. Finans alanında finansal raporların kalitesini artırdığı için mesleki etik'e sadık kalma etkilidir.

Aşağıdaki şekil, mali raporlamanın kalitesini artırmayı sağlayan raporlar için nitelikli özellikler üzerinde mesleki etiğe bağlılığın etkisini göstermektedir (Meihami, Varmaghani, Meihami ve Khaledian, 2013: 41).

Şekil 2.2. Mesleki Etiğe Bağlılığın Finansal Raporların Niteliksel Özellikleri Üzerindeki Etkisi



2.2.6. Felsefi Etik Teorileri

Etik düşünceleri anlamada ve bazı kararların neden alındığına dair fikir verilebilmesi için kullanılabilir bir kaç teorik temel vardır (Cabrera, 2012). Bu nedenle, iyi bir yargıya varabilmek için, etik karar vermede kriterler gerekir. Ahlakın felsefi kuramları, iyi ve doğru etik yargılar için farklı ölçütler sağlar (Senaratne, 2011). Bu, her etik teorinin, yaşamdaki her ahlaki soruna bir yanıt verebilmesi gerektiğini söylemek anlamına gelmez. Bununla birlikte, bu teorilerin her biri, etik akıl yürütme mekanizmasının, bireylerin karar almasına ve rasyonalizasyona nasıl yol açtığına daha iyi anlaşılması için ayrı bir çerçeve sağlayabilir ve karmaşık durumların anlaşılması için araçlar olarak görülebilir (Cabrera, 2012: 12).

Etik teorileri hem kural olarak hem de denetim ortamındaki etik konularda bir araç olarak kullanılabilir (Rong, 2011: 10). Etikde üç temel felsefe teorisi vardır. Bu teoriler, bir insanın bir işin doğrusuna ve yanlışına bakarak başkalarına nasıl davranması gerektiği konusunda standart veya temel sağlayan ahlak standart teorileridir. Bu normatif teoriler iki kategoriye ayrılır: sonuçlarına göre hareket eden kuramlar, örneğin faydacılık teorisi ve özüne bakan kuramlar, hak ve adalet teorisi gibi. Aşağıda bu teorilerin bir açıklaması bulunmaktadır:

- **Faydacılık Teorisi:** Bu teori, sonuççuluk (bir davranışın iyi veya kötü olduğunu, sonucuna bakarak kararlaştıran akım) okuluna ait olduğu için en ünlüsüdür ve en basit biçimiyle anlaşılması kolaydır (Senaratne, 2011). İngiliz felsefeci Jeremy Bentham, 1789'da Batı felsefesinde ilk kez çıkar teorisini ortaya atmıştır. Bentham "Ahlak ve Yasama İlkeleri" başlıklı eserinde bu teoriyi ilk olarak yazmıştır. İyi ya da kötü eylemlerin sonuçları bir yandan üretilen mutluluk, zevk, fayda miktarına bağlıdır, öte yandan üretilen acı, çaba, mücadele miktarı önemli değildir. Bentham fikrini fayda üzerine kurmuş ve eylemin sonunda üretilen zevk veya acı, mutluluk veya çileyi eylemin sağladığı fayda olarak tanımlamıştır (Duska, Duska ve Ragatz, 2011; http://en.wikipedia.org/wiki/Jeremy_Bentham).
- **Adalet Teorisi:** Kurucusunun adından yola çıkarak Rawls teorisi de (Rawls John) denir ve çoğunlukla siyasal düşünceye, ekonomik ve sosyal çağdaş dünyaya

egemen olan Bethnam'ın faydacı teorisine bir alternatif olarak ortaya çıkmıştır. Bu teoriyi anlamak, farklı eşitlik düşüncelerini anlamayı gerektirir. Rawls, bu çerçevede "adalet teorisinin eşitlikçi bir demokrasinin vizyonu olduğunu, sistematik, makul ve nitelikli olduğunu, çünkü faydacılığa alternatif oluşturduğunu, bu nedenle bu teorinin anayasal ilkeler, temel hak ve hürriyetler için daha güvenilir ve kabul edilebilir bir temel oluşturduğunu" iddia etmiştir. Dolayısıyla, adalet teorisi dağıtımsal adalet ilkesine bağlıdır. Bu teori gerçekten kişinin seçimlerinin toplumdaki bireyler arasındaki avantajları nasıl dağıttığı üzerine yoğunlaşmaktadır.

- Haklar Teorisi: Bu teoride Immanuel Kant, en büyük mutluluğu ürettikten sonra ortaya çıkan hakların suistimale karşı savunmasız kaldığını savunmaktadır. Daha derin bir sorun vardır: Sahip olduğumuz arzuların ahlak ilkelerini türetmeye çalışmak, ahlak hakkında yanlış bir düşünce biçimidir. Kant'ın demek istediği, özgürlüğü anlamak yeteneğine sahip olduğumuzdur. Haklar iki grupta sınıflandırılabilir: (1) düzenli (herhangi bir yasal yapıdan özerk bir şekilde varolan haklar) ile (2) Yasal haklar ve yetkiler (toplumsal rıza ile yapılan haklar). Normal haklar genel olarak insan hakları veya yerleşmiş haklar olarak bilinir (Senaratne, 2011; Rong, 2011: 9).

2.2.7. Denetim Mesleğinin Etik Kuralları (Kavramlar, İlkeler, Kurallar)

Etik kavramını ve etik davranışı gerektiren standartları tanımlamaya çalışırken, birçok bilimsel bir tartışma yapılmıştır. Etik, insan davranışını ve hareketini, doğrudan yanlışa düşünürken rehberlik etmek noktasında değerler yapısına yönlendiren bir ilkeler sistemi olarak tanımlanabilir. Ancak, etik alanında çeşitli karmaşıklıklara, bağımlılıklara ve belirsizliklere dayanan çok fazla anlaşmazlık vardır. Bu özellikle iş etiği konusunda geçerlidir (Cabrera, 2012: 62).

Etik, insana iyilik ve kurtuluş getirecek ilke ve kurallar arayışıdır. İslam Peygamberinin asıl amacı, insanoğlunun varlığının ve eylemlerinin arındırılması ve iyi ahlakın geliştirilmesi olduğu için ilahi ayetlerin (Kur'an) ve işaretlerin, etiğin temel hedefi olan ruhun saflığa ulaşması ve eğitilmesine giriş olarak kabul

edilmelidir. Mesleki etik, etiğin ögelerinden biridir ve bir mesleğe uyarlanmış iyi kural ve yöntemleri içerir.

Alteer ve diğeri (2013), muhasebe ve denetlemedeki ahlakın, muhasebecilerin ve denetçilerin kendileri tarafından, muhasebe ve denetim mesleğini istikrarlı bir şekilde icra etmeyi garanti etmeyi amaçlayan ahlak kurallarına uyarak uyguladıkları, özellikle belirlenmiş bir dizi kural olarak görürler. Onaylanmış bir muhasebeci olmak için, meslek sahipleri etik kurallara uymak zorundadır. Meslek sahibi ahlak kurallarına uymayı ihmal etmesi durumunda, genel toplum tarafından yaptırımlara maruz kalır. Çoğu muhasebeci, ahlaki standartlara uymak noktasında sınırı aşmama nihai hedefini akılda tutan uzmanlardır ve sınırı aştıklarında meslekten ihraç edileceğini bilmektedir. Bu durum ahlaki standart ve ilkelerin toplumsal davranışı yönlendirdiğine yönelik bir göstergedir. Aynı şekilde, tekil ahlak ve sosyal durum arasında sağlam bir bağ vardır (Alteer, Yahya ve Haron, 2013: 862).

Mesleki davranış kuralları iki temel ögeden oluşur: İlkeler ve kurallar, her biri bir dizi alt öge içerir. Denetim sürecinde kalitenin sağlanması ve denetim gerekliliklerinin karşılanması için, denetçi bunları takip etmelidir. İlkeleri, uygun bir şekilde davranmak amacıyla bağlayıcı bir ahlaki kural olarak görmek mümkündür (Rong, 2011: 20).

Davranış Kurallarının avantajlarından birisi, sadece pratikte ve denetçilerin doğrudan veya dolaylı olarak denetlemede değil, denetimde yer alan tüm taraflarla nesnel olarak ilgilenmelerinde, denetçilere yardımcı olmasıdır. Bu noktada davranış kuralları denetçilerin gözlemlerinde ve müteakip analizlerde objektif olması için yardımcı olurlar. Kurallar, denetçinin çalışmasının her zaman baştan sona denetim süreci boyunca ikna edici bulgulara dayanması gerektiğini belirtmektedir. Bu kurallar güven ve destek kaynağı olarak kabul edilir. Denetçi mesleki yeterlilik görevlerini yerine getirirken profesyonel bir şekilde şüpheden uzak icra eder ve böylece kendisi ile sektör ve kamu arasındaki karşılıklı güveni artırır. Başkaları ile ilişki kurma davranışı "ahlak" kavramının temelidir (Intosai, 1998).

Muhtelif mesleklerin uygulanmasında, özellikle muhasebe ve denetim mesleği için düzenlemeler ve kuralların oluşturulması, mali skandallar ve iş şirketlerinin faaliyetleri üzerindeki kısıtlamalar ışığında, acil bir zorunluluktur. Bu kurallar ve yönetmelikler, iş adamlarını etiğe çeviren bir işletmenin pratikte gözlemlenmesi gereken tüm faaliyetleri ve ilkeleri, hakları ve görevleri içerir. Bu kurallar ve ilkeler, çalışanlar, yöneticiler ve yönetim kurulu üyeleri için paylaşılan değerler sistemi yoluyla düşünmek ve karar vermek için temel bir teşvik olarak benimsenmeye yol açtı (Jelic, 2012: 333). Bu konu daha sonra profesyonel davranış kurallarında kısaca açıklanacaktır.

2.2.8.Etiğin Kaynakları

Etik genellikle iyi ve kötü, ahlaki ve ahlaki olmayan, adil ve adaletsiz bir sistemi ifade eder ve üç kaynaktan oluşur - kültür, din ve devlet yasaları. Bu üç faktör, insanlarda değişen oranlarda etkiler yaratır ve bunlar organizasyonun ahlakına sonuna kadar yansır.

- **Din:** Ahlakın ilk mevzuat kaynağıdır. Din, iyi insan davranışının en eski ve ilham verici kaynağıdır ve birden fazla etik ilham kaynağı vardır. İşn konusunda ve yaşamın diğer yönlerinde neyin doğru ve neyin yanlış olduğunu ifade eder. Dinler genel sosyal refaha katkıda bulunmak amacıyla toplumsal sorumluluğu vurgulayan yapılandırılmış bir sosyal sisteme ihtiyaç olduğuna işaret eder. Bu temellerle her din kendi davranış kurallarını oluşturur.
- **Kültür:** Toplum üyeleri tarafından kabul edilen bir inanç, değer ve kurallar dizisi. Kültür, değerler, fikirler ve algılamalar, tercihler, etik kavramı ve davranış kuralları vb. gibi temel kurallar dizisinden oluşur ve böylece insan grupları arasında bir ayırım yaratır. Kültür hakkında konuştuğumuzda, genellikle bilgi toplumunun, ideolojisinin, değerlerin, yasaların ve sosyal normların modelinde yansıtılan gelişim biçimini ifade eder. Kültür gelişim türüne ve aşamasına bağlı olup bir topluluktan diğerine değişiklik gösterir.
- **Kanun:** Hukuk, devletin yasal sistemi tarafından belirlenen bireylerin uymak zorunda olduğu davranış kurallarıdır ve kanunlarda toplum çıkarlarına saygı

gösterilir. Kanunlar ahlaki davranışa uymak için uyulması gereken sıkı kurallar ve prosedürlerdir.

Dolayısıyla, mesleki etik bu kaynaklardan etkilenmekte ve bir şirketten diğerine ve bir ülkeden diğerine farklılık göstermektedir ve bu nedenle etik kuralların tüm dünyada farklı olmasının nedeni budur (www.managementstudyguide.com/sources-of-business-ethics.htm).

2.2.9.Mesleki Etiğin Gelişimi

Etik düşünceyi konuşurken bir zorunluluk faktörü olarak bir kişinin ahlaki konularda başvurabileceği çeşitli düşünce seviyelerine işaret eden denetçi ahlakının geliştirilmesinden bahsedilmelidir. Mesleki etik ilkelere bağlılık düzeyi ne kadar yüksek olursa olsun farklı bilişsel etik muhakeme seviyeleri tanımlanmıştır (Larsson ve Wennerholm, 2006: 17). Muhasebe ve denetleme mesleğinin gelişimindeki ana faktör, yüksek mesleki ahlaka sahip, bilimsel olarak nitelikli ve pratik olan muhasebecilerin, denetçilerin hazırlanmasında temel taş olan iyi ve entegre bir eğitim sisteminin varlığıdır. Bu sıfatlara sahip muhasebeciler, örgüt seviyesinde veya ulusal düzeyde ekonomik kalkınmadaki rolünü oynamak için mesleği, etkili bir kontrol ve planlama aracı haline getirirler. Dolayısıyla, dünyanın birçok ülkesindeki meslek örgütleri, kuralların ve standartların geliştirilmesi ve Davranış Kurallarının araştırılması yoluyla muhasebecilerin ve denetçilerin mesleki etiğini geliştirmeye ve muhasebecileri ve denetçileri onlara uymaya çağırır. Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (GATT) ve adil rekabet koşullarının sağlanması ve yeni pazarlar, muhasebe ve denetim mesleklerinin gelişiminin esaslarından biridir ve Mesleki Davranış Kurallarının geliştirilmesinde faydalı olabilir (Kaveh vd., 2014: 87).

Etik konulardaki büyük meseleler, muhasebe ve denetim mesleğinin bölümlerini, yönergeler ve etik önlemlerle tutarlı bir vurgu ile yenilemek için olumlu bir ihtiyaç olduğunu göstermektedir. Bireysel ahlaki değerlere ve sonrasında alınacak önlemlere sahip olmak yararlı olmasına rağmen, belirlenmiş standartlar tarafından belirtildiği üzere, uzmanlaşmış muhasebeci ve denetmenlerin daha yüksek miktarlarda olması esastır (Rebich, 2013: 9).

Mesleki etiğin gelişimi ve büyümesi, mesleki ahlakın başarılı bir şekilde uygulanması ve esnekliğine bağlıdır. Mesleki etiğin göz önüne alınması arttıkça, etik ilkelerine bağlılık düzeyi artacaktır. Aynı zamanda, mantıksal kısıtlamalar ve etkili bir örgütsel gelişme ile mesleki ahlak kurallarının uygulanması bu kurallara daha güçlü bir bağlılık sağlayacaktır. Bu ilkelerin belirli mesleklerde büyümesi ve geliştirilmesinde temel faktör, kümülatif entegrasyondur. Kümülatif entegrasyon, tabii ki diğer faktörlerden de etkilenmektedir. Bazı araştırmacılar, mesleki memnuniyetin mesleğin etik ilkelerine olan bağlılığını artırabileceğini iddia etmektedir. Bununla birlikte, iş tatmininin mesleki tatmin karşısında olduğu iddia edilebilir. Üyelere en son gelişmeleri iletmek, bilgilendirmek, mali netlik üzerinde odaklanmak ve genel kuruluşlar ile sivil toplum arasındaki ilişkileri belirlemek ve anonim olarak çoğunluk tarafından kararlaştırılan kararları kabul etmek bu noktada önemlidir. Bununla birlikte, asıl önemli olan, yeni pazarlara girmek için gerekli zemini ve adil rekabet ortamını sağlamaktır. Bunlar mesleki etik davranış geliştirme konusunda yararlı olacaktır (Talebian, 2013: 522).

2.3.Denetime İlişkin Mesleki Davranış Kuralları

2.3.1.Mesleki Davranış Kurallarının Tanımı

Birçok araştırmacı, mesleki davranış kurallarının birkaç tanımını ele almıştır. Mesleki Davranış Kuralları şu şekilde tanımlanmıştır: "Kamunun meslek mensubu üyeleri takip etmesini beklediği mesleğin kendi kendine dayatılmış kısıtlamalarıdır"(Bik, 2010: 17).

Stevens (1994), mesleki davranış kuralını şöyle tanımlamıştır: "Mesleklerini ve sorumluluklarını yerine getirirken toplumda bireyler, meslektaşlar, müşteriler ve diğerleri ile etkileşim içinde olan tüm grupları bağlayan ahlak prensipleri ve değerleri" (Stevens, 1994: 64).

Mesleki davranış kurallarının bir başka tanımı ise şöyledir : "İnsanlarla olan ilişkilerinde ve kariyerinde başarılı olmak ve müşterilerini, meslektaşlarını ve üstlerini kazanmayı mümkün kılan profesyonel bir kişinin çalışırken bağlı kalması gereken temel ve kurallar" (George ve Robert, 2006: 97).

Araştırmacı ise mesleki kuralları denetleme mesleğini yaparken uyulması gereken ve mesleğin icra edilmesinde rehberlik ederek yardımcı olan kıstaslar ve ilkeler olarak görmektedir.

Davranış Kuralları, belirli davranış türlerini önceden tahmin etmek ve önlemek için tasarlanmıştır; örneğin. çıkar çatışması, kendi kendine işlem, rüşvet ve uygunsuz eylemler. Davranış kuralları kısa olabilsen da, çoğu zaman oldukça uzun ve ayrıntılıdır (Gilman, 2005: 3).

Ahlak kuralları "Kurum itibarını ve marka imajını geliştiren faktörlerden biri olarak düşünülür. Etik kurallar, mesleğin toplumsal yükümlülüklerini tanımladığı toplumsal bir çimento işlevi görür ve doğrudan belirli bir amaç için kuruluşun istediği hedefleri belirlerler" (Singh, Carasco, Svensson, Wood ve Callaghan, 2005).

Kilani (1988) ayrıca şunu belirtmektedir: "Gelişmekte olan veya gelişen bütün ülkeler muhasebe mesleği için resmi bir etik kurallarına sahip değildir" (Kilani, 1988: 226-227). Bununla birlikte, resmi etik kurallara sahip olmayan ülkelerde, profesyoneller oldukça gelişmiş etik kuralları üzerinde gayri resmi olarak hemfikir olabilirler. Bu doğrultuda, bazı araştırmacılar, etik kurallarının çoğunun örgütler içindeki davranışlarla özdeşleştiğini belirtirken, diğerleri örgütlerin ahlak kurallarının olup olmamasına ve hangi dereceye kadar güçlü olduklarına bakmak için yoğunlaştığını iddia etmektedir (Webley ve Werner, 2008: 405).

Muhasebe ve denetim uzmanlarının dünya çapında ahlak kurallarına sahip olmaları nedeniyle, faaliyetlerini değiştirmeleri ve teftiş işlevinin temel standartlarına tekrar konsantre olmaları gerekir. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu IESBA'nın mesleki davranış kuralları, ilkeleri ve standartları olarak ortaya koyduğu temel ahlaki standartlar, ahlaki bir temel oluşturmak için bir başlangıç olarak görülmelidir. Sonra, "tekil etkinliklerin yönlendirilmesi için standartlar ve kurallar" koymayı içeren ahlaki bir sistemin temeli gelmektedir. Aşağıdaki ahlak kuralları, neyin tatmin edici davranışlar olarak düşünüldüğünü açıklığa kavuşturmaktadır (Bailey, 2014).

2.3.2.Mesleki Davranış Kurallarının Önemi

Davranış göster sosyal düzeni korumak için önemlidir ve yönetim kararlarında önemli bir rol oynar (Dayı, Esmer ve Kukus, 2019). 1990'da, Federal Muhasebe (IFAC) geniş çapta toplanarak bundan sonra unvanını değiştiren (muhasebe mesleğinin kurallarını koyan) master direktörün temellerini aktardı. Amaçları, mesleğin icra edilirken meslek sahiplerinden beklentilerin modellerini ortaya koymaktı. Böylelikle mesleğin icrası, ortaya konan standartların garanti altına alınmasını gerektirdi. Buradan sendikaların mevcut ve gelecekteki insanlara bağlılığı ve muhasebe ile denetim arasında bir ilişki olduğu, meslek etiği ve ahlak kurallarının değerlendirilmesinde muhasebe ve denetçi sendikalar tarafından bu kuruluşların birliklerinin sorumlu olduğu anlaşılmaktadır. Bu kurumları ve sendikaları işleten üyeler, birbirleriyle bağlantılı her Yeminli Mali Müşavir ile diğerleri arasındaki ilişkiyi ve genel olarak halkla olan ilişkilerini düzenlemek amacıyla, meslek düzeyini yüksek düzeyde korumak için, üyelerinin dikkatlice göz önüne alınması gerekir.

Muhasebe ve denetim mesleğinin tanınması, genel anlamda insanlara yardım etmek için meslek yükümlülüğünün kabul edilmesinden geçer. Bu nedenle muhasebeci ve denetçinin görevi sadece müşteri veya iş konusunu ele almakla sınırlı kalmaz, bunun yanında genel olarak kamunun çıkarlarını da korumayı barındırır (IFAC, 2013: 11).

Mesleki davranış kurallarının varlığını haklı kılan şey, halkın güveninin kazanılması ve mesleğin seviyesini diğer meslekler gibi yükseltilmesi, muhasebeciler ile denetçiler arasında işbirliği ruhunun geliştirilmesi ve ahlaki, maddi çıkarların gözetilmesi,yasa koyucu tarafından geliştirilen yasal hüküm ve metinleri güçlendirmek için denetçilerin mesleki ve bilimsel niteliklerinde yetkinliklerinin sağlanması ile ilgili taraflara,iş dünyasındaki ve ihtiyaç duydukları hizmetlerdeki teknik ve mesleki standartlara bağlı olacaklarına dair güvence verilmesidir (Jarbou, 2003: 303).

2.3.3.Mesleki Davranış Kurallarının Amaçları

Bu kurallar, muhasebeciler ve denetçiler arasındaki işbirliği ruhunu geliştirmeyi ve denetçilerin mesleki ve bilimsel yeterliliğinde yeterli bilgi sağlamak üzere yasa

koyucunun geliştirdiği hükümleri ve yasal metinleri gclendirmenin yanı sıra, maddi ve edebi çıkarları ile ilgilenmeyi amaçlamaktadır. Ayrıca ilgili tarafları, ihtiyaç duydukları iş ve hizmetlerde teknik ve mesleki standartlara uyacağına dair güvence vermeye yönlendirir. Yukarıdakilerden hareketle, bu hedefleri şu şekilde özetleyebiliriz:

- Yüksek denetçi performans seviyelerine ulaşmak ve bunu sürdürmek.
- Muhasebeciler ve müfettişler arasında işbirliğinin çıkarlarına bakılmaksızın geliştirilmesi.
- Müşteriler ve farklı gruplar gibi denetçiler ve muhasebecilerin yönetimlerinden endişelenen kişiler arasında huzurun ve kesinliğin teşvik edilmesi.
- Yeterlilik kılavuzununa uygun ve denetçinin akademik ve yararlı yeteneklerini ortaya çıkarmak için çalışma özgürlüğünü sağlayacak yasal şartların uygulanması.
- Denetçinin mesleki ve bilimsel yeterliliğini sağlamak için yasal metinleri ve hükümlerin desteklenmesi (Al qtaish vd., 2014: 250).

2.3.4.Amerikan Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Tarafından Yayınlanan Denetime İlişkin Mesleki Davranış Kuralları

Profesyonel davranış kuralları ve bu kurallara denetçilerin bağlılığının büyük önemi nedeniyle, bölgesel mesleki kurumlarda uluslararası düzeyde olduğu gibi büyük ilgi gösterilmiştir. Muhasebe ve denetim mesleği için davranış kurallarının özel olduğu sürümleri yayınlayan birkaç uluslararası meslek kuruluşu şöyle sıralanabilir:

2.3.4.1.Amerikan serbest muhasebeci mali müşavirler enstitüsü tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları

Amerika’da Amerika Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Enstitüsü (AICPA) tarafından 1966 yılında ‘‘Muhasebe Mesleğinde Meslek Ahlakı Standartları’’ yayınlanmıştır. Bu standartlar 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle yeniden düzenlenmiştir ve muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyeler için uyulması

zorunludur. AICPA, Amerika Birleşik Devletleri'nde Yeminli Mali Müşavirlik görevini yürütenlere öncülük eden profesyonel bir kuruluştur ve üyelerine kamuya ve müşterilere profesyonel bir şekilde hizmet edebilmelerini sağlayacak kaynakları ve bilgileri vererek liderlik etme çabası göstermektedir (AICPA, 2002). Ayrıca, muhasebe mesleğinin uygulanmasında AICPA Etik konusuna da hizmet etmektedir (Rebich, 2013: 10). 330.000'den fazla Yeminli Mali Müşavir AICPA'ye kayıtlıdır ve ayrıca, Birleşik Devletlerin büyük bir kısmı AICPA Yasası gibi direkt ilkeleri benimsemiştir (Arens ve Loebbecke, 2000; Albeksh, 2016b: 614).

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), 1917'de Muhasebe ve Denetim mesleği için mesleki davranış kurallarının ilk örneklerini yayınladı. Bu kurallar muhasebe ve denetim ortamındaki gelişmelerle ilgili birçok düzeltmeye, ve uzmanları yapması gereken 16 temelden oluşmaktaydı; bunlardan on tanesi, genel olarak insan davranışını geliştirmeye yönelik, diğer 6 tanesi ise uzmanlar ve bireyler arasındaki paylaşılan ilişkileri sürdürmek için tasarlanmıştır (Brown, 1999: 40-41). Bu kurallar, ahlaki ve uzmanlık görevlerini yerine getiren Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü tarafından kurumsallaştırılmış bilgilerin bir düzenlemesidir. Davranış kuralları kayıtların özerkliği, müşterilerin ve ortakların dürüstlüğü, nesnelligi ve yükümlülükleri noktasında karar vericidir ve defter tutma noktasında bir kılavuz işlevi görür (AICPA, 2002).

1967 yılında, bu temelleri gözden geçirmek için özel bir komite oluşturuldu ve bu komite, o zamandan bu yana dünyadaki çeşitli ülkelerde yayınlanan mesleğin davranış kurallarına ilişkin kapsamlı ve geniş incelemesini yapmaktadır. Komisyon, mesleki davranış kurallarına yeni bir kılavuz önerdi ve "Mesleki Davranış Kuralları" adını resmi olarak kullanan bu rehber 1973 yılında Amerikan Enstitüsü tarafından kabul edildi, mesleki davranış kurallarının bir versiyonu oluşturuldu: "mesleki davranış ilkeleri, mesleki davranış kuralları, mesleki davranış kurallarının yorumlanması". AICPA Konseyi, kuralların yorumlanması ve onlara teknik standartların sağlanması için gerekli şartları koymaktadır. Bu açıklamalar, belirli faaliyetleri kontrol eden ahlaki yargılara yol açar, ancak diğer benzer davranışlara da uygulanabilir (Brown, 1999: 40; Duska, 2011).

Ve 1986'da, George Anderson başkanlığında bir komite kurularak mesleki davranış kurallarına ve ilkelerine ilişkin bir başka gözden geçirme yapılmıştır. Komisyon, belirli hedefleri formüle etme gereksinimi üzerine odaklanan ve yalnızca kurallar ve düzenlemeler koymakla kalmayan bir rapor yayınladı ve daha sonra mesleki davranış ilkelerini felsefi bir şekilde onayladı ve bu rapor Amerikan Yasal Muhasebeciler Enstitüsünün Davranış Kuralları olarak 12 Ocak 1988'de kabul edildi. Böylece bu ilkeler muhasebe ve denetim mesleğinin topluma karşı sorumluluklarını açıklığa kavuşturmaya yoğunlaşmış, ancak ikinci bölümde zorunlu formüle ve şekle sahip olan davranış kuralları korunmuş ve on bir temel oluşturmuştur (Brown, 1999: 40-41; AICPA, 2013).

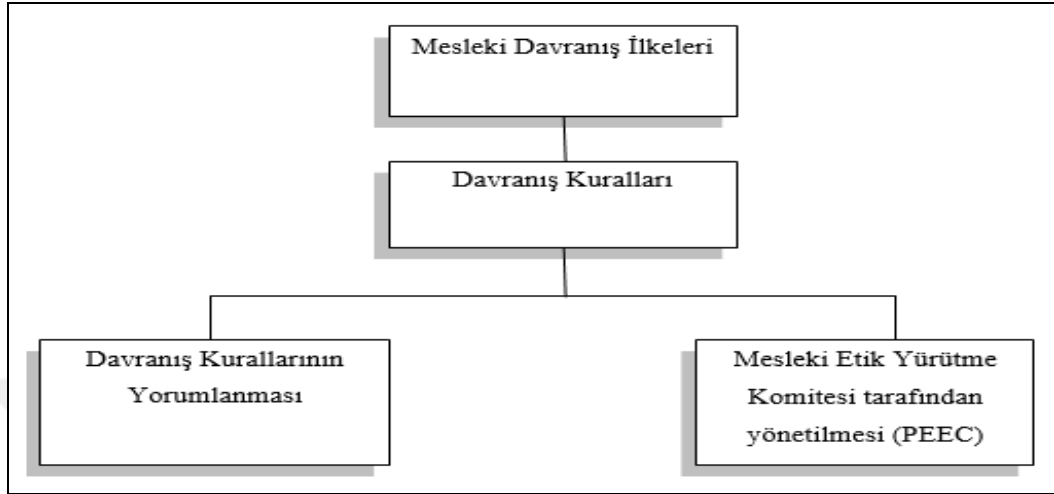
AICPA, kuralları her yıl 1 Haziran'da yıllık olarak hazırlamak, değiştirmek ve yeniden yayınlamaktan sorumludur. Amerikan muhasebeciler arasında mesleki davranış kurallarının en eski "resmi" versiyonu 9 Nisan 1917'de Amerikan Muhasebeciler Enstitüsü tarafından gündeme getirilmiştir (AICPA, 2002).

Amerikan Enstitüsü tarafından yayınlanan mesleki davranış kurallarının son uyarlaması mükemmel etik davranış standartlarının olduğu dört bölümden (ilkeler, davranış kuralları, yorumlar, ahlaki yargılar) oluşmaktadır. Bu kurallar, davranış kurallarına göre zorunlu olmayan felsefi terimler olarak detaylandırılmış ahlaki davranışın ideal bir göstergesidir. Açıklamalar doğrudan yönergeleri anlamak içindir, ahlak kurallarının temel zorunluluk normları olarak görülmektedir. Enstitü'nün meslek etiği tarafından bölümü tarafından hazırlanmıştır ve bu açıklamalar, mecburi bir çözüm sunmamakta, ancak ahlaki hükümlerle ilgili olarak sapmayı meşrulaştırmamaktadır. Uygulayıcılar tarafından sağlanır, meslek ve Amerikan Enstitüsü'nün etik gerekliliklerine ilgi duyanlar içindir ve zorunlu olmasa da etik hükümler için olduğu gibi davranış kuralları hakkındaki sorulara verilen cevaplara ışık tutması için dağıtılır. Ancak uzmanlar bu kurallara uyma noktasında desteklenmelidir (Arens, Elder ve Mark, 2012).

Yukarıdakilerin ışığında mesleki davranış ahlak kurallarının meslek için rehberlik ve etik kurallar sağladığı açıktır ve aşağıdaki şekil, Amerikan Enstitüsü (AICPA)

tarafından yayınlanan mesleki davranış kurallarının kapsamlı çerçevesini belirlemektedir:

Şekil 2.3. AICPA Denetçileri İçin Mesleki Davranış Kurallarının Kapsamlı Çerçevesi



Kaynak: (HillveIrwin, 2012; Albeksh, 2016: 614).

Aşağıdaki tabloda Amerikan Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan mesleki davranış kurallarının açıklaması gösterilmektedir.

Tablo 2.1. Amerikan Enstitüsü (AICPA) Tarafından Yayınlanan Mesleki Davranış Kuralları

Kodlar	Açıklama
İlkeler	(Zorunlu olmayan ilkeler) Mesleki Davranış Kurallarının altı ilkesi, kurallar için kavramsal çerçeve sağlar, Felsefi terimler biçiminde formüle edilmiş ideal etik davranış standartlarıdır. Muhasebeci ve denetçilerde bulunması gereken özellikleri tartışır.
Kurallar	(Zorunlu kurallar) Muhasebecileri ve denetçileri uymaya zorlayan mesleki davranış tüzüğü ilkelerinden daha spesifiktir. Bu kurallar, belirli kurallar formunda formüle edilen etik davranışın asgari standartlarıdır.
Yorumlar	(Zorunlu değildir ancak uygulayıcının yorumunun sapmasını haklı göstermesi gerekir) Enstitü'deki mesleki etik birimi tarafından hazırlanmış davranış açıklamalarıdır.
Etik Yönetimi	Zorunlu değildir, ancak uygulayıcının Etik Kurallarını sapmasını haklı göstermesi gerekir), Uygulayıcılar tarafından sunulan davranış kuralları ve Amerikan Enstitüsünün etik gereksinimleriyle ilgilenen kişiler tarafından sunulan davranış kuralları ile ilgili soru, açıklama ve cevapların yayınlanmasıdır.

Kaynak: (Arens vd., 2012: 84; Albeksh, 2016: 615).

2.3.4.2.Uluslararası muhasebeciler federasyonu tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC), 7 Ocak 1977'de Münih Almanya kentinde 11. uluslararası denetçi konferansı ile kuruldu. Muhasebe mesleğini dünya çapında dikkate alan kuruluştur. Başlangıçta, 51 devlet ve 63 üye ile kurulmuştur. Konferansın ana misyonu, mesleki standartları ve kalıcı yüksek kaliteli ahlak kurallarını başlatıp geliştirerek muhasebe mesleğinin genel menfaatini yükseltmektir.

Birliğin genel kurulu, Ekim 1977'de ilk toplantısını gerçekleştirerek bir araya gelmiştir. Bu toplantıyla, çalışanlar ve birliğin iş prosedürünü yönlendirmek için ilk beş yıl için bir iş planı ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu komiteleri olarak 12 ana noktadan oluşan kapsamlı bir program hazırlanmıştır. Daha sonra muhasebeciler sendikası, üyeleri ve personeli tarafından şu anda 118 eyalette genel olarak üyelerini korumak ve yüksek kalitede mesleki iş çıkarmak amacıyla tüm dünyada muhasebecileri teşvik etmek için dağılmış 158'den fazla üyeyi kapsayan bir çalışma yapmıştır. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu üyeleri ve personeli ve çoğu profesyonel muhasebe organizasyonları, genel sektörde, endüstri, ticaret alanlarında ve devlet ve akademik alanlarda çalışan 2,5 milyon muhasebeci tarafından temsil edilmektedir.

Sendika, muhasebe mesleğini dünyada teşvik etmeyi ve yüksek düzeyde mesleki standartlar oluşturarak uluslararası ekonomik gelişmeye katkıda bulunmayı amaçlıyor. Birlik hedeflerine ulaşmak için, dünyanın çeşitli yerlerinde bağlı kuruluşlar ve muhasebe birimleri ile iş ilişkisi kurmaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonunca, kamu sektöründe mesleğin davranış ve etiği, eğitim ve muhasebe alanlarında standartlarının uluslararası standartlar seviyesine ulaşması için, uzman bağımsız danışmanlar tarafından geliştirmeleri yapılmaktadır. Küçük ve orta ölçekli ofislerde çalışan ve ayrıca ticaret sektörlerinde ve gelişmekte olan ülkelerde çalışan muhasebe meslek mensuplarını desteklemek için rehberlik belgeleri düzenler. Buna ek olarak, IFAC, genel ilgi alanına giren durumları yayınlar ve sendika komiteleri aşağıdaki standartları ortaya koyar:

- Denetim ve doğrulama hizmetlerinin uluslararası standartları.
- Kaliteyi izlemek için uluslararası standartlar.
- Meslek etiği için onaylanan kurallar.
- Uluslararası yeterlilik standartları.
- Kamu sektöründe uluslararası muhasebe standartları.

Birlik programı aşağıdaki komiteler tarafından uygulanır:

- Eğitim komitesi: Meslek mensupları için mesleki eğitimin yanı sıra denetlemeyi (yasal muhasebe) uygulamak için gerekli olan eğitim ve öğretim standartlarını belirler ve komite konsey sözleşmesine tabi olmalıdır.
- Mesleki davranış komitesi: Mesleki davranış etik standartlarını belirler ve kuruluşun sendika konseyi üyeleri tarafından değerini ve kabulünü teşvik eder.
- Mali ve idari muhasebe komitesi: Genel olarak yönetim muhasebecilerinin etkinliğini artıracak ve birlik konseyi adına gerekli verileri yayınlayacak çevreyi oluşturarak idari ve mali muhasebeyi geliştirme üzerinde çalışmaktadır.
- Kamu komitesi: Kamunun mali yönetimini ve muhasebe kabiliyetini arttırmayı amaçlayan standartları ve programları belirler (<https://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history>; IFAC, 2014, : 2).

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, herkesi kapsamayı hedefler. Bundan dolayı, yapısı ve içindeki yönetim sistemi, farklı ve ilişkili taraflar için temsilini dikkate almıştır. Bunun yanı sıra, dış taraflarla başa çıkma gereği, dışardaki muhasebecilerin çalışmalarına bağımlıdır veya etkilemektedir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, dünya çapında muhasebe mesleğinin geliştirilmesindeki rolüne ve yüksek mesleki standartların yüksek kalitede olması konusundaki bağlılığı destekleyerek güçlü uluslararası ekonomi geliştirmeye katkıda bulunur ve uluslararası alanda yakınsamayı artırır. Standartları ve mesleki tecrübenin en fazla ilişkili olduğu konularda, kamu yararına olan ilgili konular hakkında açıkça fikrini belirtir. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu, misyonlarını yerine getirecek ve

kamu, ilgili üyeler, şirketler, bölgesel muhasebe kuruluşları, tüm dünyadaki muhasebeciler gibi farklı taraflar için arzulanan fayda sağlayacak stratejik planı belirler. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun yıllık raporu, misyonunu gerçekleştirmek için geçen yılda uygulanan etkinlikler hakkında ayrıntılar sunmaktadır. Aynı zamanda, stratejik hedeflere ne kadar ulaşıldığına dair ölçüyü de belirler. Ayrıca, PCAOB tarafından uygulanan, denetim büroları tarafından acentelerin hesaplarını denetlediklerinde yapılan yanlış hizmet niteliğine getirilen kısıtlamalar olarak düşünülen değişiklikler de vardır. Arama işlemlerinde hükümet müfettişleri tarafından denetlemelere girmenin yanı sıra bu sürecin, denetleme yönteminin başarısının yüksek kalitede denetime erişmesini sağlamak için denetim işlemleri için yeni vizyonlar sağlaması beklenmektedir¹ (PCAOB, 2015).

2.3.4.3. Uluslararası etik standartları yönetim kurulu (iesba) tarafından yayımlanan etik kurallar

Bu organizasyonu düzenleyen etik kurallar aşağıdaki gibi üç kısımdan oluşur:

Birinci Bölüm: Muhasebe meslek mensupları için mesleki ahlakın temel ilkelerini belirler ve bu ilkeleri uygulamak amacıyla aynı zamanda bu etik ilkeler hakkında rehberlik sağlayan kavramsal bir çerçeve sunar. Muhasebe meslek mensuplarının, önemini anlamak için temel ilkeler konusunda uyum ile ilgili tehditleri tanımlamak amacıyla bu kavramsal çerçeveyi uygulamaları gerekmektedir. Bu tür tehditler, ortadan kaldırılması veya temel ilkelere uyumun tehlikeye atılmaması için, koruyucu önlemler de gözönünde bulundurularak, temel standartlarla tutarlı kabul edilebilir bir seviyeye düşürülür.

İkinci Bölüm: Bu bölüm makul bir sistemin ilk segmente nasıl bağlanacağını açıklığa kavuşturmaktadır. Tehlikeleri temel standartlarla tutarlı kılmak için uygun olabilecek kalkan vakalarına izin verir. Bu bölüm, denetim, danışmanlık ve diğer muhasebe idareleri gibi yetkin yönetimler sağlayan organizasyonlar gibi açık uygulamada yetkin muhasebeciler için geçerlidir.

¹"Public Company Accounting Oversight Board" (PCAOB). Atandı tarafından (SOX) muhasebe şirketlerini kamu şirketlerinin denetçileri olarak denetlemek, organize etmek, teftiş etmek ve disiplin altına almakla görevlidir.

Üçüncü Bölüm: Bu bölüm benzer şekilde teorik yapının başlangıç kesimine nasıl bağlanacağını ve vaka durumlarını da göstermektedir. Tehlikelere karşı koruma faaliyeti çerçevesinde bu bölüm iş dünyasındaki yetkin muhasebeciler için geçerlidir (Döviz, sanayi, idareler veya açık alanlar ile uğraşan kuruluşlarda yerleşik muhasebeciler) Ayrıca bu tarz ofislerle sözleşmesi olan yetkin muhasebecileri de içermektedir (IFAC, 2013: 15; Albeksh, 2016: 615).

2.3.4.4. Uluslararası denetim ve güvence standartları kurulu (IAASB)

2001 yılında IAPC'nin kapsamlı bir araştırması benimsendi ve 2002'de IAPC Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) olarak yeniden kuruldu. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC, 2003) yılında, başka şeylerin yanı sıra, genel toplumun ilgisine açık oldukları için IAASB'nin standartları da dahil olmak üzere standart belirleme formlarını güçlendirmek üzere özetlenen değişikliklerin ilerlemesini onayladı.

2004 yılında, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB), finansal tabloların denetlenmesinde etkili olan yeni bir “açıklığa kavuşturulmuş” standartlar kümesi ile sonuçlanan ve Netlik Projesi olarak adlandırılan Uluslararası Standart Denetim (ISA)'lerinin netliğini artırmak için kapsamlı bir program başlattı. Bu program tüm Uluslararası Standart Denetim (ISA)'lerinde yeni geleneklerin kullanılmasını içeriyordu (<https://www.iaasb.org/about-iaasb>).

2.3.4.5. Uluslararası muhasebeciler etik standartları kurulu (IESBA)

Bu kurul, genel toplum çıkarına uygun mükemmel etik normlar ortaya koyar ve dünya çapında yetkin muhasebecilere farklı deklasyonlar yayınlar. IESBA Muhasebe Meslek Mensupları ve Yorumları Etik Kuralları, kamu uygulamalarında, işletme, eğitim ve kamu sektöründeki tüm muhasebe meslek mensupları için geçerlidir. IESBA Kanunu, üye kuruluşlar tarafından geliştirilen ve uygulanan etik kuralların temelini oluşturur. Uluslararası Denetim ve Güvence Standartlarına uygun olarak raporlar yayınlayan hiçbir IFAC üye kuruluşu veya firma, IESBA kurallarında belirtilenlerden daha az katı standartlar uygulayamaz (IFAC, 2010).

2.3.4.6. Uluslararası yüksek denetim kurumları örgütü (INTOSAI)

Bu organizasyon, Birleşmiş Milletler'e bağlı kuruluşlardan biri olan ve dünyanın tüm ülkelerinde en yüksek mali gözetim organlarını içermektedir: Asya Yüksek Denetim Kurumları Örgütü - ASOSAI - Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Örgütü - EUROSAI - Yüksek Denetim Kurumları Arap Örgütü - ARABOSAI.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) devlet dışı denetim topluluğu için bir şemsiye organizasyondur. Bu kuruluş bir meslek etiği kuralları yayınlamış ve denetçilerin günlük işlerini kontrol altına almasını sağlayacak kapsamlı nitelik ve standartları açıklamıştır. Yüksek denetim kurumlarına, bilgi gelişimini ve transferini teşvik etmek, dünya çapında devlet denetimini geliştirmek ve mesleki kapasitelerini artırmak, üye SAI'lerin kendi ülkelerinde ayakta durmaları ve etkilerini geliştirmek için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamıştır. INTOSAI üyeleri arasındaki deneyim alışverişi ve bunun sonucunda ortaya çıkan bulgular ve içgörü, hükümet denetiminin yeni gelişmelerle sürekli ilerlemesinin garantisidir (INTOSAI, 1998; www.intosai.org/fileadmin/downloads).

2.3.4.7. İç denetçiler enstitüsü tarafından yayımlanan mesleki davranış kuralları (IIA)

Her organizasyonun "Etik Kuralları" ve "profesyonel davranış standartları" olması gerekir, çünkü etik özellikle İç Denetçiler Enstitüsünde (IIA) kayıtlı iç denetçiler için önemlidir. IIA, iç denetim topluluğu için standartlar belirleyen ve iç denetimle ilgili birçok sertifika veren organizasyondur. Kurum denetim için bir "Davranış Kuralları" geliştirmiş ve yayınlamıştır.

İç denetim bölümündeki denetçiler, çalışmalarına güvenilirlik kazandıran İç Denetçiler Enstitüsü tarafından belirlenen standartlara uygun olarak raporlarını yazarken etik kurallara uymak zorundadırlar (David , 2001: 215).

Muhasebe ve denetim mesleklerinin ekonominin geliştirilmesindeki rolü özellikle denetim felaketlerinden sonra ortaya çıkan ve son on yılın başında yaşanan çöküntülerle birçok zorluk ve ekonomik değişim döneminde önem kazanmıştır. Bu

çerçevede muhasebe ve denetim meslekleri, bölgesel ve uluslararası kuruluşlardan büyük ilgi görmektedir. Muhasebe ve denetim, yatırımları çökmekten koruyan etkili bir kontrol aracı olan mesleklerden biridir. Mali verilere ve raporlara güvenin toplum ve tüm yatırımcı kategorileri, borç verenler, finansman kuruluşları ve diğerleri için büyük önem taşıdığına kuşku yoktur. Denetim mesleği 2002² tarihli Sarbanes-Oxley Yasasında olduğu gibi uluslararası organlar, konseyler ve örgütlerden kaynaklanan bir takım tedbirler, yasalar ve yönetmeliklerle yönlendirilmektedir ve kurumsalyönetişim, sosyal sorumluluk ve diğer faaliyetlerin etkinleştirilmesi amaçlanmaktadır (Knechel, 2013).

Libya'daki sendikalar ve meslek odaları yerel düzeyde iş ahlakına ve mesleki davranış kurallarına ilişkin herhangi bir çaba göstermemektedir. Ahlak kuralları olarak kabul edilen standartların büyük çoğunluğunun önceden idare tarafından yönetildiği bilinmekte ve meslek tarafından ifade edilen hiçbir yanı bulunmayan, herhangi bir resmi ilkeler kümesi olmayan kurallardan oluşmaktadır. Bununla birlikte, 1973 tarihli 16 Sayılı Kanun ve kuruluşundan on dört yıl sonra LAAA'ya önerilen bir etik kural önerilmiş olup, tüm denetçilerin uzmanlık mesleğini etik kuralların belirttiği şekilde yönlendirmelerini gerektirir. Bunun yanında, ülkede resmi bir muhasebe ve denetim standartları bulunmamasından dolayı da bu birliğin rolü çok kısıtlanmıştır. Dernek, Libya'da muhasebe ve denetim uygulamaları için teorik ve mesleki bir çerçeve hazırlamamış ve bunun için herhangi bir muhasebe standardı veya mesleki davranış kuralları oluşturmamıştır. Muhasebenin uygulanması için hükümetin düzenleyici gerekliliklerini basitçe izlemiş olmakla birlikte Mali Denetim Enstitüsü (IFA), Libya'daki devlete ait bütün organların kontrolünden sorumlu olmuştur. Bu kurallar tamamen Amerikan Sertifikalı Kamu Hesapları Enstitüsü (AICPA) ahlak kurallarından alınmıştır ve Birleşik Devletler'de olduğu gibi eşlik eden standartlara göre aşağıda belirtilen standartları içermektedir: sağduyu ve nesnellik, özerklik, genel bir beceri standardı, değerlendirme ilkeleri ve defter tutma standartları. Libya'daki muhasebe mesleğinin hedefleri Birleşik Krallık ve Amerika ile aynı olsa da Libya'nınçevresel faktörleri Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler'inkilerden oldukça farklıdır (Masoud, 2016: 48).

²Sarbanes-Oxley Act (SOX). 2002. Yatırımcıları şirketlerin mali dolandırıcılığından korumak ve kurumsal finansal açıklama geliştirmek için kurumsal yönetim tarafından sert reformlar uygulamak ve bu tür suçlar için cezaları sıkılaştırmak için ABD'de bir kanun kabul edildi.

2.3.5.Mesleki Davranış İlkeleri

Mesleki Davranış Kuralları, temel etik ilkelerin pratik bir yorumu olarak görülür. Ayrıntılı mesleki davranış kuralları, denetçiler tarafından karşılaşılan kapsamlı bir koşul listesi olarak yorumlanmamalıdır, bu nedenle, denetçiler, kendilerini, karşılaşılan belirli koşullara göre ayrıntılı mesleki davranış kuralları, ilke ve kavramların örnekleri ve yorumları ile sınırlamamalıdır. Ayrıca denetçiler, mesleğin bütünlüğünü, güncelliğini ve itibarını bozabilecek iş, meslek veya etkinliğe katılmamalıdır (IFAC, 2013: 24).

Birçok bölgesel ve uluslararası kuruluş tarafından mesleki ve etik davranış kodu yayınlanmıştır. Bu kodların çoğunda temel ilkeler, etik ve davranış kuralları bulunur. Bu kodların birçoğu birbirine benzemektedir çünkü bunların çoğu Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) etik koduna uygun olarak hazırlanır. Meslek örgütleri tarafından yayınlanan el kitabı veya mesleki davranış kuralları, genellikle, davranışı düzenleyen bir dizi temel ilke içerir. Uluslararası Etik Standartları Yönetim Kurulu (IESBA) tarafından yayınlanan etik davranış kodu, muhasebe ve denetim uzmanları tarafından uygulanması gereken en önemli etik ilkeleri ortaya koymuştur (Boyntone ve Johnson, 2006: 106; Arens ve Loebbecke, 2000: 83). Libya denetim bürosu tarafından 2012 yılına ait 422 numaralı Karar'da uyulması gereken mesleki davranış kurallarını ve ilkelerini belirtilmektedir Bu ilkelerin en önemlileri şunlardır:

- **Nesnellik ve Bağımsızlık**

Denetim mesleği için özerklik mesleğin icra edilmesinde temel noktalardan biri olarak görülür ve her denetçi her ne koşulda olursa olsun işini yaparken başkalarının etkisinden bağımsız olmalı ve kararlarını bu bağımsızlık içinde vermeye bağlı bulunmalıdır. Araştırmacılar, denetçinin özerkliğinin, denetleme prosedürünün bilimsel olarak değerlendirici tarafından faaliyetin yürütülmesini engelleyen tüm bireysel, dışsal ve yetkili kısıtlamalardan arındırılmış olduğu somutlaşmış yapılanmayı oluşturduğunu varsaymaktadır. Bu durum değerlendiricinin ahlaki önceliği ile bağlantılıdır.

Nesnellik, denetçilerin görevlerini yerine getirirken önyargılı olmamaları gerektiği ve başkalarından etkilenmemesi gerektiği anlamına gelir, böylece denetlenen kuruluştaki mesleki yargıdan etkilenmez. Denetçiler, görevleri sırasında nesnellliğini bozabilecek durumlara maruz kalabilirler. Bu durumlar özellikle açıklanmıştır, ancak genel olarak denetçiler, sağlanan hizmetlere ilişkin mesleki değerlendirmelerinde bir değişikliğe neden olabilecek bir ilişki veya önyargı durumunda mesleki hizmetlerini yapamazlar. Bu nedenle, denetçi faaliyetlerini nesnel ve tam bilimsel özerklik ile uygulamalıdır (Al qtaish vd., 2014: 251).

- **Dürüstlük ve Tarafsızlık**

Dürüstlük, ahlaki kurallara göre, hak ve hakkaniyete göre ölçülebilen bir öneme sahip değerdir. Bu nedenle, denetçiler, denetim sırasında kurallara dikkatle ve yüksek derecede uymakla yükümlüdür. Denetçiler denetim standartlarının biçim ve ruhundan haberdar olarak bunu yapmak zorundadır (Jelic, 2012: 335). Denetçi, bütün ana ilişkilerinde kayıt tutmalı ve net olmalıdır; bu onun herhangi bir çarpıtılmış veya yanlış yönlendirme yapan rapora, dikkatsiz veya parçalanmış olarak düzenlenmiş veri veya kayıtlara bağlanamamasını sağlar. Aynı şekilde denetçi, güvenilirlik, hakikilik, makulluk ve güven de içeren özellikler barındırmalıdır. Denetçi güvenini sağlamak için tarafsızlık ve dürüstlikle işini gerçekleştirir. Denetçi tüm uzmanlık görevlerini en aşırı saygı ile yerine getirmelidir ve mesleki yargısı başkaları tarafından etkilenmemelidir (Arens ve Loebbecke, 2000: 83). Müşterileri kazanmada, iş arkadaşlarıyla her konuda güven inşa etmede ahlaki kurallara bağlılık devreye girer (Al qtaish vd., 2014: 251).

- **Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen**

Mesleki yeterlilik ve gerekli özen, denetçinin, teknik ve etik meslek standartlarını takip etmesini gerektirir ve mesleki sorumlulukların mümkün olan en iyi şekilde yerine getirilmesinin yanı sıra sunulan hizmetin etkinliğini ve kalitesini arttırmak için çaba göstermesini gerektirir (Arens ve Loebbecke, 2000: 83). Bu, denetçinin, ilgili makamlarca yayınlanan profesyonel gerekliliklere cevap olarak

meslekietik'euymasını gerektirir. Mesleki yeterlilik ve gerekli özen tüm kayıtlı denetçilere aşağıdaki yükümlülükleri getirir:

- Müşterilerin nitelikli meslek yönetimi elde etmesini garanti altına almak için gereken düzeyde spesifik bilgi ve yeteneğin korunması.
- Yeterli hizmet verirken uygun uzmanlaşmış ve profesyonel modeller doğrultusunda çalışmak.

Buna ek olarak, profesyonel yüksek verimli hizmet, belirli bir hizmet gerçekleştirirken mesleki bilgi ve becerilerin uygulanmasında iyi yönetişimin kullanılmasını gerektirir. Mesleki yeterlilik iki ayrı aşamaya ayrılabilir:

- Mesleki yeterliliğin sağlanması.
- Mesleki yeterliliğin sürdürülmesi (Code of Professional Conduct for Registered Auditors, 2009).
- **Gizlilik**

Denetçi, çalışmalarında verileri gizlilikle tutmalı ve ele almalı, bu verileri, kanunen izin verilen ve müşterinin onayladığı belirli durumlar dışında kimseyle paylaşmamalıdır. Gizlilik, kayıtlı her denetçinin aşağıdakilerden kaçınması konusunda bir bağlılık sağlar:

- Mesleki ve ticari ilişkilerin sonucu elde edilen, meşru ve özel bir otorite olmaksızın veya ifşa etmekle alakalı yasal veya profesyonel bir hak veya görev olmadıkça, firmanın gizli bilgilerini ifşa etmek.
- Mesleki ve ticari ilişkilerin sonucu elde edilen gizli bilgileri kişisel avantajlarına veya üçüncü tarafların avantajına ama uygun olmayan şekilde kullanmak.

Denetçi, bazı gizli bilgileri bir iş ortağına veya bir aile üyesine yanlışlıkla ifşa etmeye karşı da uyanık olmalıdır. Potansiyel müşterilerin veya işverenlerin gizliliğini korumak da gereklidir. Buna ek olarak, astların, gizliliğin korunması ilkesine saygılı olmasını sağlamak için makul adımlar atılmalıdır (Al qtaish vd., 2014: 251).

- **Mesleki Davranış**

Mesleki davranış ilkesi, tüm kayıtlı denetçilere, ilgili yasalara ve düzenlemelere uyma zorunluluğu getirir ve kayıtlı denetçinin mesleğe zarar verdiğini bildiği veya bilmesi gereken herhangi bir eylemden kaçınma yükümlülüğü getirmektedir. Bu, makul ve bilgili bir üçüncü tarafın, o zamanlar kayıtlı denetçinin elindeki tüm özel gerçekleri ve koşulları tartarak, mesleğin iyi itibarını olumsuz yönde etkileyebileceği eylemleri içermektedir (Kayıtlı Denetçiler için Profesyonel Davranış Kuralları, 2009).

Mesleki kurallar, temel ahlaki standartların açıklığa kavuşturulması ve netleştirilmesi bakımından, pratik yaşamın gerçek yönleriyle ve ayrıntılı yönergeler yoluyla temel ahlaki standartların kullanımına yönelik olarak kabul edilen profesyonel davranış kuralları olarak değerlendirilir. Bu kurallar, denetçilerin karşılaştığı kapsamlı bir koşullar listesiymiş gibi açıklanmamalıdır. Bu nedenle, denetçiler mesleki davranış kurallarında yer alan sadece örnek ve açıklamalara mutabık kalmamalı, aynı zamanda bu ilke ve kavramları karşılaştığı spesifik koşullara göre uygulamalıdır. Denetçilere gelince, mesleğin olasılığını, nesnelliğini ve itibarını zayıflatan bir iş yapmamalıdır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu tarafından yayınlanan etik davranış standartlarına ilişkin kuralların ikinci bölümünde denetçiler de dahil olmak üzere genel uygulama alanındaki muhasebeci meslek mensupları için geçerli olan ayrıntılı etik davranış kurallarını içerir. Bu kuralların ikinci bölümünde, denetçilerin karşılaştığı durumla ve aşağıdakilerin her biriyle ilişkili olan bu kurallarla profesyonelce ve etik bir şekilde nasıl başa çıkılacağını ayrıntılarıyla açıklayan on kural vardır: (mesleki istihdam, çıkar çatışması, ikincil görüş, ücretler ve diğer ücret türleri, profesyonel hizmet pazarlaması, hediye ve misafirperverlik, müşteri varlıklarının korunması, tüm verilen hizmetle öznellik, diğer doğrulama hizmetinde bağımsızlık) (IFAC, 2013,s. 11). Aşağıda detaylı kuralların her birine kısaca açıklık getireceğiz:

- Mesleki istihdam: Denetçi, yeni bir acentayı kabul ederken, bu kabulün, temel ilkelere uyulmaması durumunda herhangi bir tehdit oluşturup oluşturmadığını ve örneğin, muhatapların acentanın sahipleri, yöneticileri veya temsilcileri olup olmadıkları gibi acentayla ilişkili olan şüpheli meselelerin ve faaliyetlerin var olup olmadığını incelemelidir.
- Çıkar Çatışması: Denetçiler, çıkar çatışması nedeniyle temel ilkelere bağlılıkta tehdit oluşturacak gereklilikleri belirlemek için makul adımlar atmalıdır. Örneğin, denetçi, müşterinin hizmetini yerine getirirken veya araçlar belirli konularda veya işlemlerde birbirleriyle çeliştiğinde, gizlilik kavramına bir tehdit oluşturabilir (IFAC, 2014, s. 15).
- İkincil Görüş: Denetçiden, muhasebe standartlarının uygulanması, denetlemeyi, raporu veya diğer standartları veya kavramları, müşteri olmayan mevcut bir şirket tarafından belirli işlemler hakkında ihtiyaçlara veya belirli işlemlere uygulanması hakkında alternatif görüş vermesi istendiği bazı durumlar olabilir. Bu, temel kavramlara bağlılığa yönelik tehditler ortaya çıkmasına neden olabilir ve mesela, mesleki verimlilik ve ihtiyaç duyulan özen için bir tehdit ortaya çıkabilir, ikinci görüşün kendisine sunulan aynı gerçeklere dayandığı durumlarda mevcut denetçi veya yetersiz delillere dayandığı durumlarda ortaya çıkabilir (IFAC, 2013, s. 11).
- Şartlı Ücretler ve Diğer Ücretler: Denetçi, sağladığı profesyonel hizmetler ile ilgili olarak müzakerelere girdiğinde, kendi bakış açısına göre uygun olan ücreti belirleyen hesapları yapar; ama denetçiler, işlerinin etik dışı olmadığı kabul edilen diğer gözden geçirenlerden sayıca daha azdır. Buna rağmen, temel ilkelere uyma noktasında sorunlar sunulan ücret seviyesinden kaynaklanıyor olabilir. Örneğin, sunulan ücretin çok düşük olması durumunda, hizmetlerin veya başarıların bu ücretle uyumlu olmayan bir yolla piyasaya sürülmesi halinde denetlemenin teknik ve profesyonel standartlara göre gerçekleştirilmesinin zor olduğu durumlarda, kişisel çıkar tehditleri mesleki verimlilik ve ihtiyaç duyulan özen nedeniyle ortaya çıkabilir (Al qtaish vd., 2014: 251).
- Pazarlama ve Profesyonel Hizmetler: Denetçiler, temel kavramlara olası tehditlerinin bulunduğu reklam veya diğer pazarlama araçları yoluyla yeni bir iş bulduklarında, bu durum ortaya çıkabilir. Örneğin, başarıların veya

hizmetlerin bu konseptle uyumlu olmayan bir şekilde pazarlanması durumunda mesleki davranış bağılıkları üzerinde kişisel çıkar tehditleri ortaya çıkabilir (IFAC, 2013: 12).

- Hediye ve Ağırlama:Denetçilere veya yakınlarına müşterilerin birinden hediye ve ağırlamateklif edilebilir ve bu, temel ilkeleri yerine getirmek konusunda tehditlerin ortaya çıkmasına neden olabilir. Örneğin, bir müşteriden hediye kabul edilmesi durumunda kişisel menfaat tehditleri öznel kavram üzerinde ortaya çıkabilir (Arens, 2006: 83-84).
- Müşteri Varlıklarının Korunması:Denetçiler, kanuni yetkiyle izin verilmedikçe, müşterilerin paraları veya diğer varlıkları üzerindeki vesayeti kabul etmemeyi dikkate almalıdır. Mesele böyle ise, bu varlıkları koruyan denetçilere uygulayabilecek diğer yasal görevlerle de uğraşılmalıdır.Böylece, temel kavramlara ters tehditlerin ortaya çıkmasına yol açılabilir. Örneğin, kişisel çıkarlara yönelik bir tehdit, her bir mesleki davranış ve araçların varlıklarının korunmasının bir sonucu olarak öznel kavram üzerinde ortaya çıkabilir. Bu tehditleri önlemek için, diğer paralar veya diğer varlıklarla ilgili güven denetçisi, bu varlıkların kişisel varlıklardan ve şirket varlıklarından ayrı olarak korunması da dahil olmak üzere birçok prosedür yerine getirmelidir. Ayrıca, denetçi bu varlıkları yalnızca önerilen amaçla kullanır ve bu varlıkların korunmasını yasal olarak taahhüt eder.
- Tüm Hizmetlerde Öznellik:Denetçiler, herhangi bir mesleki hizmeti gerçekleştirirken temsilcilerle, yöneticilerle veya çalışanlardan kaynaklanabilecek öznellik ile ilgili herhangi bir tehdit olup olmadığını tespit etmelidir. Örneğin, aile, kişisel ya da iş engeli durumundan ortaya çıkan öznel ilke üzerindeki dostluk tehdidi buna bir örnektir (IFAC, 2014: 15).
- Bağımsız Denetim:Bu kural, denetçilerin finansal tablolarailişkin bir sonuç olarak ifade etmeleri gereken onaylama hizmetlerini sunmalarına yönelik sözleşmeler olarak kabul edilen denetim işlemlerinin her biri için bağımsızlık gereklilikleriyle ilişkilendirilir ve bu işlemler, tüm mali tabloları takip eden rapor konularını içerir(Arens, 2006: 83-84).
- Dolayısıyla bağımsızlık zihinsel ve görünüş bağımsızlığının her birini içerir. Zihinsel bağımsızlık, mesleki yargıyı zayıflatan ve denetçilerin adil ve tarafsız davranmalarına zarar verecek herhangi bir etkiye yenik düşmeden bir

sonuç almasına izin veren bağımsızlık anlamına gelir. Görünüş bağımsızlığı ise üçüncü tarafların haberdar olduğu ve takımdaki veya şirketteki zayıf noktanın farkında olarak gerçeklerden ve yapılması gerekenlerden kaçmamak anlamına gelir (IFAC, 2013: 12).

- Bağımsızlık ve diğer onay hizmetleri: Bu kural, diğer denetleme işlemlerinin tersi olarak diğer doğrulama hizmetlerine ilişkin öznellik gerekliliklerini içerir. Onay hizmetleri, ilgili kullanıcıların değerlendirme sonucuyla ilgili güven derecesini yükseltmek veya standartlarla ihlal edilen belirli problemi ölçmek amacıyla tasarlanmıştır. Öznel niteliğe sahip olma bağlılığının yanı sıra, denetçinin acentelere onay hizmetleri sunarken bağımsız olması gerekir (Arens, 2006: 83-84).

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeci Menkul Kıymetler Bürosu'nun (AICPA) blogunda, pratik uygulama kurallarına, bağımsızlığa, öznelliğe, profesyonel başvurunun genel kurallarına, acentelere karşı sorumluluklarla ilişkin kurallara, diğer sorumluluklara ve uygulamalara bölünmüş pek çok ayrı kural bulunmaktadır. Ayrıca, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan mesleki davranış için dört genel kural vardır (AICPA, 2013: 3-4).

Bağımsızlığın, bütünlüğün ve öznelliğin her biri için uygulama kuralları arasında ayrıntılı bir tanımlayıcı kavramlar bulunmaktadır ve bu kurallar arasında pratik dünyadaki örnekler de yer alırken, mesleki davranışın genel kuralları genel kuralların her birini, genel ve teknik standartlarla bağlantılı olan etik kararlara ilave olarak denetleme konularında yardımcı olmaktadır. Amerikan Enstitüsü tarafından yayınlanan mesleki davranış kuralları, uygulayıcılara enstitüden çıkan standartlar ve yorumlardaki taahhütleri dayatır. Ayrıca, Amerikan Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA) tarafından yayınlanan mesleki davranış için dört genel kural vardır (AICPA, 2013: 3-4):

- Mesleki Yetkinlik: Mesleki uygulayıcıların hizmetlerini yalnızca mesleki yetkinlikle başarabildikleri şekilde uygulamayı gerektirir.

- Gerekli Mesleki Özen:Uzmanlar profesyonel hizmetlerini yerine getirirken gerekli mesleki özeni göstermelidir.
- Yeterli profesyonellik: Uzmanlar, mesleki hizmetlerini yerine getirirken profesyonel olarak hareket etmelidir.
- Planlama ve gözetim: Uzmanlar planlama yaparak hareket etmeli ve verilen hizmetin başarısını ölçme noktasında gözetimlerini sürdürmelidir.

2.3.6.Etik Kriz ve Etik Olmayan Davranışa Başvurmanın Nedenleri

Etik krizi "kişinin uygun davranışa yönelik karar alırken karşılaştığı durum" olarak tanımlanabilir. Ve her zaman insanlar birçok etik krizle karşı karşıya kalırlar ve elmas taşlı bir yüzük bulmak örneğın buna en basit bir örnektir. Bu nedenle, bu durumda kişi, yüzüğün sahibini araştırıp bulma veya kendisi için saklamaya karar vermeden birisini seçmek durumundadır (Arens vd., 2012: 7).

Etik kriz "neyin doğru neyin yanlış olduğunu ayırt etmenin zor olduğu olumsuz durumlarla sonuçlanan durumlardaki davranışsal seçimlerle ilişkili olan durum olarak" da tanımlanır ve bireysel seçimlerin sonuçlarının iyi ve kötü olarak ayrıldığı her durumda etik kriz ortaya çıkar.

Denetçiler, muhasebeciler ve iş adamları, işlerini yaparken birçok etik krizle karşı karşıya kalabilirler. Örneğın, acente, bir rapor verilmediğı takdirde yeni denetçi arayarak ve sözleşme yaparak denetçiyi tehdit ettiğinde, denetçi, verebileceğı uygun bir temiz raporunun olmadığı durumlarda etik bir krizle karşı karşıya kalır. Denetçinin, ödül almak için şirketin yıllık gelirini şişiren satış müdürüyle yüzleşmesi durumunda da etik krizler ortaya çıkacaktır (Arens vd., 2012: 80).

Etik krizle mücadele etmek ve çözmek belirli standartlara sahip değildir. Ayrıca, ihtiyaçların bir durumdan diğerine farklılık gösterdiğı tüm durumlarla başa çıkmak için en iyi davranışın nasıl seçileceğini net bir şekilde açıklayan davranış kuralları yoktur. Dolayısıyla, mesleki etiğın bazı çıkarları, etik karar almaya genel olarak yardımcı olan bir metodolojik çerçeve geliştirmiştir. Etik krizler, aşağıdaki adımlarla metodolojik çerçeve kullanılarak çözülebilir:

- Uygun bilgi ve gerçekleri edinmek.
- Bilgi ve olgularla var olan etik tarafları belirlemek.
- Bu kararda etkilenen tarafları ve bu tarafların nasıl etkilendiğini tespit etmek.
- Etik krizini çözmek zorunda olan kişinin mevcut alternatiflerini belirlemek.
- Alternatiflerin her alternatifi için muhtemel sonuçları belirlemek.
- Uygun etik kararı vermek (Jarbou, 2008: 303).

Etik olmayan davranışa başvurmanın nedenleri: Etik olmayan davranış, bireyin bir iş, meslek veya belirli bir toplumun değerleri, gelenekleri ve geleneksel adetlerinin dışında gerçekleştirdiği her şey olarak tanımlanabilir. Bireyin etik dışı sayılan bir biçimde davranmasına neden olan sebepleri bilmek ve anlamak gereklidir. Bireyin neden etik olmayan şekilde davrandığını açıklayan iki ana neden vardır; kişinin etik standartları tüm toplumun etik standartlarından farklıdır veya kişi bencil davranmıştır (Arens ve Loebbecke, 1997: 105).

Toplumun etik standartlarıyla kişilerin ahlak standartları farklılığına en iyi örnek uyuşturucu satıcıları ve hırsızlardır. Hırsızlar ve uyuşturucu satıcılarının çoğu, kendi ahlak standartlarının toplumsal etik standartlardan farklı olması nedeniyle tutuklandıklarında pişman hissetmiyorlar. Bunun yanı sıra, istihdam talebinin feshedilmesi esnasındaki yeminler ve bu örneklerin insanların çoğunda etik olmayan davranışlar olarak kabul edildiği vergi iadelerinde manipüle edilmesinde söylenen yalanlar da bunlara örnektir. Bencil davranış kaynaklı etik olmayan davranışın büyük bir kısmı, siyasi skandalların siyasi iktidar arzusundan kaynaklandığı bencil davranıştan kaynaklanmaktadır. Aynı şekilde vergi iadelerinde manipülasyon, dolandırıcılık ve harcama raporlarındaki manipülasyon, maddi açgözlülükten kaynaklanmaktadır. Bu vakaların çoğunda kişi davranışının etik ve uygun olmadığını bilir. Ayrıca etik olmayan şekilde davranan kişiler her zaman aşağıdaki etik gerekçelerle davranışlarını meşrulaştırmaktadır:

- Herkes böyle yapıyor: Bu gerekçe, vergi iadelerini tahrif eden şahıslar, her zaman sınavlarda kopya çeken kimseler ve kusurlu ürün satan satıcılar tarafından öne sürülür ve herkesin böyle yaptığı gerekçe gösterilerek kendilerini haklı gösterirler.

- Eğer yasal ise, etikdir: Bu gerekçelere göre, her yasal davranış, en uygun ve eksiksiz yasal düzenlemelere göre etik olarak değerlendirilir. Bu düşünce yapısından hareketle sahipliği kanıtlanmamış kayıp eşyayı bulan kişinin o eşyayı geri verme yükümlülüğü yoktur.
- Bulma olasılığı ve sonuçları: Bu felsefe, diğer herkesin bu davranışı keşfetme ihtimalini değerlendirmeye dayanır ve bu nedenle keşfedildiğinde ortaya çıkabilecek cezanın ciddiyetine yaklaşır. Bunun en yakın örneği, satıcı bir ürünü ürünü bir müşteriye satar ve fiyatı tamamen tahsil eder ve sonra bedelin bir kısmının müşteriye ait olduğunu, yanlışlıkla gerçek değerinden daha fazla hesapladığını keşfeder. Bu nedenle, satıcı, müşterinin bu hatayı keşfedeceğini düşünür ve gelecekte tekrar kendisinden alışveriş yapmama ihtimalini düşünerek, satıcı, müşteriye bu hata konusunda bilgilendirir. Ancak satıcı, müşterinin bu hatayı bulamayacağını düşündüğü takdirde, gelecekteki müşteri tepkisini bekleyecek ve keşif zamanındaki bu hatayı kendisine haber vermeyecektir (Arens vd., 2012: 78-80).

Araştırmacı, denetçilerin etik kurallara aykırı davranışlarına başvurmak için, denetçilerin çevresel ihtiyaçlarıyla ortaya çıkan çıkar çakışması ve müşteri kaybı tehditlerine maruz kalma gibi başka nedenleri olduğunu düşünmektedir. Denetçilerin, şirket hesaplarını gözden geçirmesi kendi çıkarlarına zarar veren bazı durumlara maruz bırakabilir. Bu durumda, denetçiler, bu gerekliliğe göre kamu menfaatine olan kişisel çıkarlarına öncelik vermeye çaba gösterebilirler. Denetçi, hataları görmezden gelmediği, temiz raporu yayınlamadığı şirketleri müşteri olarak kaybedebileceği tehditi nedeniyle de etik dışı davranışa başvurabilir.

2.3.7.Modern Dönemde Mesleki Etiğin Ortaya Çıkmasının Nedenleri

Denetçilerin rolü onlara verilen işle sınırlı değildir, görevlerini yerine getirirken mesleki özen gereği topluma karşı ahlaki sorumlulukları da taşımaktadırlar (Terri, Herron ve ilbertson, 2003: 6).

Ancak denetçiler tarafından ahlaki davranışa olan bağlılık ve dikkat, son zamanlarda denetçiler arasında artan rekabet nedeniyle önemli ölçüde yara almıştır. Bunun

nedeni, denetçilerin müşterilerini koruma isteğinin, müşterilere sağladıkları finansal hizmetlerin kalitesine olan isteklerinden daha fazla olmasıdır (Karajeh, 2004: 63-64). Şirketin temel hedeflerinden biri varlığını korumaktır. Şirketler bazı nedenlerden dolayı finansal sıkıntı içinde olurlar ve yükümlülüklerini yerine getiremezler (Ulusoy, 2008; Ulusoy, 2011). Şirketlerin departmanları tarafından yapılan muhasebe manipülasyonlarına şirketin katıldığı mali yolsuzluk skandallarına karışan Arthur Anderson gibi denetim dünyasında yer alan büyük şirketlerin daha önce bu tarz durumlarda yer aldığı bilinmektedir. Yatırımcıların Enron, WorldCom ve Global Crossing gibi çöken bazı şirketlere yaptıkları yatırım sonucu yaklaşık 530 milyar dolar kaybetmeleri nedeniyle muhasebe ve denetim mesleğine önemli bir darbe inmiştir (Karajeh, 2004: 63-64).

Etik krizin varlığının başlıca sebepleri, 2001 yılında Enron şirketinin çökmesi gibi, muhasebe mesleğinin ve ticaret sektörünün büyük bir bölümünde açgözlülüğün ve özel çıkarların etkili olmasıdır. Birçok mesleki etiğin yokluğuna ve işyerlerinin zarara uğratılmasına, şirketteki üst düzey yetkililerin davranışlarına, yönetim kurulu üyelerinin davranışlarına ve hatta (Arthur Anderson) zamanında büyük denetim firmalarının bu çöküşte bir rol oynamasına bağlanılmaktadır. Denetim firmasının şirketin hesaplarını olması gerektiği gibi denetlememesi Amerikan tarihinin ve belki de dünya tarihinin yaşanan en büyük iflas skandalına sebep olmuştur (Al-Moataz, 2008: 263; Albeksh, 2016: 18).

Enron şirketi çökmesinin sonuçları son zamanlarda mesleki etik konusunun ortaya çıkması üzerinde önemli bir etki yarattı. Bu şirketin çöküşüne yol açan çeşitli etkenler şöyle sıralanabilir:

- Enron yönetim kurulu, şirket tarafından üstlenilen işlemleri gözden geçirme görevini yerine getirmek üzere şirket içinde bir alt komite görevlendirmiş ancak komite bu işlemler için yalnızca hızlı bir inceleme yapmış ve yönetimi harekete geçirebilecek önemli bilgileri gizlemiştir.
- Şirketin çöküşünden bir yıl önce yönetim iç kontrolörlerle birlikte karları milyar dolar seviyelerinde şişirmiş, şirketin denetiminden sorumlu Arthur

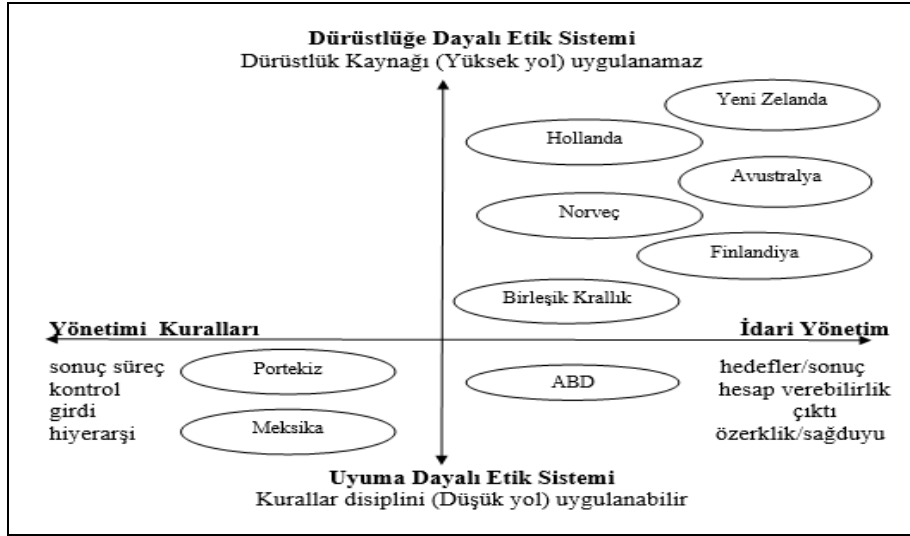
Anderson denetim şirketi de bu etik dışı davranışlara göz yummuştur (Barrier 2002: 29).

Cohen ve Pant (1991), etik konusunun ortaya çıkmasına ilişkin başka faktörlerin olduğuna inanmaktadır; küreselleşmenin sonucunda ortaya çıkan kültürlerin ve sistemlerin karıştığı ekonominin küreselleşmesi ve şirketleri kendi ana şirketlerine sahip ülkelerdeki geçerli mesleki uygulamaları değerlendirmeye devam edemediği için diğer ülkelerdeki bağlı şirketlere de uygulanmasına yönelik baskıları ve böylelikle şirketlerin etik olmayan uygulamaları konusunda halkın bilinçlenmesini artırmanın yanı sıra rekabet avantajı elde etmeye çalıştıkları ve bu şirketlerin sorumluluğunun yasal olarak nasıl kovuşturulabileceği konusunda daha şeffaf bir şekilde rekabetin artmasına ve tekeli önlemeye yardımcı olacağı düşüncesidir (Cohen ve Pant, 1991).

Mesleki davranış kurallarında muhasebe ve denetimi düzenleyen kural ve ilkeleri gösterdikten sonra, etik kuralların ve davranışın, etik ikilemleri çözmek için yol gösterici olması amaçlanmaktadır. Ancak, kurallarda listelenen konuların kapsamlı olmadığı ve olası her türlü ahlaki ikilemi göz önüne almadığı söylenebilir. Bununla birlikte, uygun bir çevre sağlamak için kamu idareleri aracılığıyla bu kurallarla bağlantılı birçok hükümet hamlesine ihtiyaç duyulmaktadır.

Gillman'a (2005) göre, 1997'de yapılan bir çalışmada, birçok ülkede kullanılan etik ve davranış kuralları ile olan ilişki açıklanmıştır. Çalışma, gelişmiş ülkelerin davranış kurallarından ziyade etik kanunlara doğru ilerlediği, gelişim aşamasının spesifik olmadığı sonucuna varmıştır. Özellikle gelişmiş ülkelerdeki kamu hizmeti sistemi gibi diğer değişkenler, başarının başlıca nedeni olabilir (Gilman, 2005: 20). Şekil 2.4'e bakınız:

Şekil 2.4. Kamu Yönetimi ve Etik Sistemine Göre Ülkeler



Kaynak: (Gilman. 2005: 21)

2.3.8. Mesleki Örgütlerin Meslek Etiği Bağlılığa Teşvik Etme Rolü

Denetçilerin toplum güvenini kazanma ihtiyacı, onların etik davranışa bağlı kalmasını sağlarken; kaliteli ve türlü hizmetler sunamamaları durumunda, toplumun denetçilerin yeteneğine olan güveni azalacaktır. Bu nedenle, bu durum mesleğin toplumdaki statüsünü olumsuz etkileyebilir. Dolayısıyla, meslek örgütlerinin birçoğu ahlâk davranışlara bağlılığa teşvik etmek için mesleki davranışa aktarılabilecek kurallar çıkaracaktır. Dolayısıyla, meslek etiği kuralları, toplumun güvenini tarafsızlık, nesnellik ve etkinlikten kaynaklanan nedenlerle meslek etiğine bağlı kalmaya motive eden en önemli hukuk kuralları olarak düşünülür. Bu nedenle, mesleki standartlara ve yasal gerekliliklere uymayan denetçiler, ait oldukları meslek itibarını kaybettirmektedir (Karajeh, 2004: 74-75).

Libya'daki denetçi mesleği için yasal mevzuat, denetim mesleğinin etiği ile ilgilenmektedir. 21/2/1973 tarihinde Trablus'ta yayınlanan 1973 yıl 116 sayılı denetim mesleğini icra etme yasası dışında denetçilerin ve muhasebecilerin mesleki davranışlarına dair bir kayıt bulunmamaktadır. Ayrıca, Libya dernekleri ve birlikleri mesleki davranışlar için herhangi bir kural yayınlamamıştır, ancak muhasebeciler uluslararası birliğinden çıkarılan mesleki davranış kaydına bağlıdırlar ve bağlılıkların kural ve standartlara göre önemi üzerinde hem fikirdirler. Dahası Libya'daki finansal tabloların kullanıcıları denetim kalitesinin yetersiz olduğunu ve

halen çok ihtiyaç duyulduğunu vurgulamaktadır (Al-shaikhi, 2006; Salem, 2007). Mesleğin düzenlenmesinde meslek örgütlerine ve yetkililere mesleki davranış düzeyini arttırmada yardımcı olacak birçok adım ve model vardır:

- Denetçinin niteliği ile ilişkili standartların oluşturularak denetçilerin bilimsel ve pratik niteliktekilerinin makul düzeyde olmasının sağlanması ve entelektüel ve sanal bağımsızlıktan yararlanmasını sağlayarak makul bir mesleki özenin ortaya konulması.
- Saha çalışmalarının denetimini planlama, gözetim, çalışma, anlama ve değerlendirme gibi iç denetimin uygulanmasına ilişkin standartları belirlemek ve gözden geçirilen finansal verilerin uygun sonucu elde etmek ve uygun kanıtları toplamak.
- Denetçinin raporunun hazırlanmasına ilişkin standartları belirlemek
- Denetçi raporu hazırlayarak eğitim ve bilgi birikiminin sürekli olmasını sağlamak.
- İzleme standartlarını denetleme iş kalitesi üzerine yerleştirmek.
- Denetim mesleğinin önünü açmak.
- Denetçilerin geçmesi gereken mesleki testleri belirlemek.
- Mesleki davranış kılavuzu yayınlamak (Almtairi, 2012: 51).

2.4.Denetim

Denetimin kökeni Ortaçağ'a kadar uzanmaktadır ancak modern anlamını büyük endüstriyel şirketlerin ortaya çıkmasıyla kazanmıştır. Denetim, basit biçimde muhasebe sistemiyle bağlantılıdır. Başka kişilere sunulan kaynakların iyi kullanımını onaylayan bir kişinin görevlendirilmesi gereğidir (Boynton, Johnson ve Kell, 2006: 15). Denetim süreci, şirketin yönetimi tarafından raporlarda ve finansal tablolarda sağlanan bilgilerde temsil edilen etkinlikler, ekonomik olaylar, işler ve maliyetin ortaya çıkmasıyla başladı. Denetim, kontrol amacıyla değil, ayrıntılı incelemeler yapmak ya da hataları tespit etmek için kapsamlı ve çeşitli yollarla ifade edilen kapsamlı bir inceleme yapma içindir (Liu & Simunic, 2005).

Sanayi devrimine eşlik eden gelişmeler ve denetim sürecine artan ilgi nedeniyle, muhasebe ve denetim mesleği piyasanın ihtiyaçlarını karşılamak için yükselmeye başlamıştır. Böylece, hissedar olmayan bireylerin yetki belgesi denetim firmasının ortaya çıkmasına yol açarak denetim sürecini başlatmaya başladığından mevzuat geliştirme süreci hızlanmaya başlamıştır (Boynton vd., 2006: 15).

Denetim kelimesi kavramsal olarak genel manada bazı ekonomik birimlerin doğruluğunu sağlamak için hesaplamalarını kontrol etmektir. Bir başka deyişle, denetim, birimle ilgili dahili izleme, veri, belge, hesaplama ve kayıt sistemlerini doğru şekilde ve denetçinin bu konuda kendi tarafsız teknik görüşünü içeren raporunu sunmasını sağlayacak biçimde kontrol etmektir. Bu da, ilgili birimin işlevlerine ve topluma karşı sosyal sorumluluk için gösterdiği performansın kapsamına göre yönetilmesi anlamına gelir.

Denetçinin işini iyi yapması, verilere karşı sadakati ve tarafsızlığı, denetim yaptığı yer hakkında karar verirken gerçeklere bağlı kalması önemlidir. Denetçi böylelikle yönetim, hissedarlar, çalışanlar, alacaklılar, vergi otoritesi, yatırımcılar ve diğerleri gibi birçok tarafa hizmet eder. Bu sebeple, denetçilerin bilimsel ve pratik deneyimin yüksek seviyede olması gerekir ve bu nedenle, ülkelerin çoğunun, yasa ve mevzuat koyan ve denetçiler için özel koşullar belirleyen ihtisaslaşmış birlikler ve kuruluşlar kurduklarını görüyoruz. Buna ek olarak, mesleğin icrasında uzmanlaşmak isteyen herkes için pratik yeterlilik oranı koşulu vardır.

Bugün açıkça görüldüğü üzere, sanayi devriminin ortaya çıkışı, geçmişin aksine mülkiyetin idareden ayrılmasıyla, örgütlenme ve çalışma açısından ekonomik faaliyetler üzerinde büyük bir etki yapmıştır. Böylece, işletme sahibi, yönetim ve kontrol bakımından artık kuruluştaki herhangi bir gelir elde etmemekte, böylece kurumun gerçekliğine ve sermaye şirketindeki statüsüne doğrudan ve yeterince bakmamaktadır. Diğere bir ifadeyle, şirket sahibinin kendisi ile kurum arasında bir aracı olarak başka tarafsız bir üçüncü tarafa ihtiyaç duyuldu. Bu aracı aracılığıyla, müşterilerin kurumun durumunu bildikleri ve aynı zamanda, meydana gelebilecek hataları ve manipülasyonları düzeltmeleri için idareye tavsiyede bulunulacaktı. Bu

işlev ilgili kurumun özel prosedürlere dayanarak yaptığı bir denetimle gerçekleştirilmektedir (Bailey, 2014).

Denetim, pratik organizasyonların ve evrensel işlerin yaratılmasında ve geliştirilmesinde önemli bir rol üstlenmektedir. Hesap denetçilerinin sadece finansal listeler hakkındaki görüşüne bağlı olarak, denetimin temel amacı, mali listelerde yer alan bilgilere güven eklemektir. Bu bilgiler, karar vericilerin yatırımlarındaki yeşil ışığı olarak kabul edilir ve spekülasyonları bireysel düzeyde ya da toplu gelir düzeyinde, yatırımların geliştirilmesine katkıda bulunması beklenen gelirleri, maliyetleri ve riskleri bilir (Al-Khaddash vd., 2013: 206).

Amerikan Muhasebe Birliği (AAA), denetimi "ekonomik faaliyetlerin sonuçlarına ilişkin kanıtları elde etmek ve bu sonuçların belirlenen kriterlere ne ölçüde uyduğunu belirlemek için objektif bir şekilde değerlendirmek ve bu sonuçları ilgili taraflara bildirmek için organize bir süreç" olarak tanımlamaktadır.

Denetim kayıtlardave mali tablolarda kaydedilen iç kontrol sistemlerinin ve verilerin sistematik olarak denetlenmesini sağlayacak bir dizi ilke, standart, kural ve yöntemle temsil edilen bilimdir ve şirket kâr veya zararının sonucuna ilişkin nihai mali tabloların ifadesinde tarafsız bir teknik görüş bildirmek olarak belirlenmiştir (www.commons.wikimedia.org/w/index.php?curid=40556804).

Denetim, yatırımcılar için, yönetim tablolarının ve finansal tabloların doğrulanmasına yönelik bir kamu hizmetidir. Bu nedenle, denetçilerin kamu ve yatırımcılara karşı mesleki bağımsızlık ve tarafsızlık ile denetim yapma konusunda ahlaki bir zorunluluğu olmalıdır. Denetim görevinin niteliği, denetimde etik çerçeveyi düzenleyen karmaşık ilişkiler ile karakterize edilir. Ayrıca, denetim mesleğinin, mesleğin anayasalarında da ifade edildiği üzere mesleğin temel direği olduğu için, kuruluşundan bu yana ahlakla bağlantılı olduğu söylenebilir (Alteer ve Ben Taher, 2015: 3).

Bağımsız denetim, bir işletmenin finansal tablolarının, işletmenin pozisyonuna ilişkin doğru ve meşru durumunu gösterip göstermediği konusunda profesyonel bir görüş bildirmek üzere denetçi olarak adlandırılan ve ilgili kurumca görevlendirilmiş

bir kişi aracılığıyla ve mali dönem sonunda ilgili yasal ve mesleki düzenlemelere uygun olarak hazırladığı bağımsız bir incelemesidir (Izedonmi, 2000).

2.4.1.Denetim Sürecine Göre Denetim Türleri

Denetim sürecine bakıldığında, nereden bakıldığına ve bakış açısına göre farklılık gösteren birçok denetim türü vardır, ancak tüm türleri yargılayan performans düzeyi birdir.Genel olarak denetim, aşağıdaki formdaki farklı bakış açısına göre sınıflandırılır:

Öncelikle: Denetimin sınırları açısından iki farklı türden bahsedebiliriz:

- **Tam Denetim:** Güncel kayıt defterindeki tüm kısıtlı işlemlerin, kayıtların ve veri ya da hesaplamaların içerdiği hataların, manipölasyonların ve sahtekarlıkların eksiksiz kontrol edilerek uygulayan tam bir denetim anlamına gelir. Tam denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi ve ayrıca iç ve dış paydaşların beklentilerinin karşılanabilmesi için; denetimlerin uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına uygun biçimde planlanması, yürütülmesi ve raporlanması, kalite kontrol süreçlerinin etkin biçimde işletilmesi ve denetim sonuçlarının izlenmesi gerekmektedir. Kalite kontrol kontrol, kontrol sürecini tam opsiyonel kontrol haline getirdi ve dolayısıyla trend, iç izleme sistemleri ve araçları ile projelerin ilgisini arttırmaya ve doğru sistemi elde etmeye yardımcı oldu. Dolayısıyla, testlerin miktarı ve numunenin büyüklüğü, tamamen ayrıntılı ve tamamen isteğe bağlı arasındaki farkın yalnızca denetim sistemi üzerinde sınırlı olduğu, varlıklarda ve muhasebe ilkelerinde sınırlı olduğu iç kontrol sisteminin doğruluğuna bağlıdır (Saraya, 2007: 42).
- **Kısmi denetim:** Denetçi tarafından uygulanan işlemlerdir ve belirli bir dönemdeki para akışını kontrol etme veya depo hesaplarını kontrol etme ve envanter stokundan emin olma gibi belirli amaçlara yönelik bir hedefle sınırlandırılmıştır. Bu tür rapor, izlenen adımları ve kontrol sürecinin sonucunu içermeyi amaçlamaktadır ve teknik tabloların tam denetimdeki

adilliği konusunda nötr teknik görüş almayı amaçlamamaktadır (Arens ve Loebbecke, 1997: 23).

İkinci olarak, zamanlama açısından denetim türleridir:

- Nihai Denetim: Bu, şirketin mali tablolarının sonunda, kayıt defterlerinin kilitlenmesi sonrası denetimin başlangıcı anlamına gelir. Bu denetim türü, veride herhangi bir değişiklik olmayacağını garantisidir.
- Sürekli denetim: Denetçi veya temsilcisinin mali yıl boyunca birden çok sefer şirkete yaptığı ve kayıt defterinde tutulan verileri denetlemek ve kontrol etmek ve hesapların dengelenmesinden ve kayıt defterinin kapatılmasından sonra mali yıl sonunda mali tabloların nihai denetimine ek olarak yapılan denetimdir. Bu denetim türü, iç kontrol sistemi için yapılan değerlendirmenin üzerinde hazırlanan ve sonuçlanan kararname uyarınca uygulanmaktadır (Saraya, 2007: 43).

Üçüncü sınıflandırma ise zorunluluk açısından yapılan denetim türleridir:

- Zorunlu denetim: Zorunlu denetim, zorunluluğun varlığı ile karakterizedir ve zorunluluğa uymayanlara ceza verilmesini gerektirir. Ayrıca denetim, kurallara, beyanlara ve sağlanan prosedürlere göre yapılmalıdır ve denetçi, görevlendirilmesinin yasal hükümlerin ihlali ile yapılmadığını kontrol etmelidir. Bu prosedürün ışığında, denetçi görevini uygun gördüğü şekilde yerine getirir.
- Zorunlu olmayan (isteğe bağlı) denetim: Bu denetim yasal zorunluluk olmadan yapılır ve şirketlerin dış denetçilerini atamak için yasal zorunluluğu bulunmayan küçük şirketler durumunda olduğu gibi, şirket sahiplerinin isteklerine göre yapılır (Arens ve Loebbecke, 1997: 24).

Dördüncü sınıflandırma ise bağımlı olduğu duruma göre yapılmaktadır:

- İç denetim: Bağımsız denetleme fonksiyonudur. IIA'ya göre, esas itibariyle kurulu iç kontrol sisteminin amaçlandığı gibi çalışıp çalışmadığını inceleyen ve bu yönde üst yönetime rapor veren bir birimdir ve üst yönetimin

kararlarının bir yansıması olan yönetmeliklere ve yazılı emirlere ne derece uyulduğunu tespit ve varsa olumsuz gelişmeleri raporlamadır (Basel, 2011; Saraya, 2007: 43).

- Dış Denetim: Kuruluşun dışında bağımsız bir organ tarafından yerine getirilir ve özel sektör ve kamu sektörü kuruluşları için bir muhasebe bürosu ve denetim firması tarafından gerçekleştirilebilir. Dış denetimin temel işlevi, kayıt defterlerinin ve kayıtların, finansal tabloların finansal raporlama standartları doğrultusunda bir işletmenin finansal durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle gerçeğe uygun ve doğru bir biçimde gösterip göstermediği konusunda bağımsız denetçinin görüş bildirmesini sağlamaktır. Yine de, denetçinin işi sadece bir önceki hedefe ulaşmakla sınırlı kalmaz, ancak iç izleme sistemine görüş vermek ya da kuruluşun öznel politikalarını uygulama boyutunu belirtmek ya da kuruluşun satın alınması veya birleşmesi noktasında fikir sunmaktır. Genellikle finansal dönemin sonunda ve yasalar tarafından dayatılan şekilde kapsamlı ve zorunlu olarak yürütülür. Dış denetçi raporu, denetim sonucunu içerir ve bağımsızlık, tarafsızlık, bilimsellik ve tecrübeden dolayı her zaman güvenilir olmalıdır ve denetçi raporun içerdiği veri, finansal bilgiler ve fikirler konusunda sorumludur (Arens ve Loebbecke, 1997: 25; Saraya, 2007: 44).

Denetim süreci, finansal listelerin ve bilgilerin güvenilirliğini yansıttığı yararlı ve önemli bir süreç olarak kabul edilir. Bu güvenilirlik, ancak hata keşfetme becerisinde eksiklik olması ve temel ihlallerini sıra kendilerine karşı açılan davaların artması nedeniyle ulaştıkları yüksek kalitede denetim yoluyla kazanılabilir. Bu sorunlarla yüzleşmek için, denetim kalitesini kazandıran önem ve özelliklerin çıkarılması, meslek örgütleri, araştırmacılar ve hatta hükümetler olmak üzere denetimde tüm ilgili taraflar için zorunlu bir gereklilik haline gelmiştir.

Denetimin kalitesi, aşağıdaki özelliklerin elde edilmesiyle sağlanır:

- Taahhütleri profesyonel standartlara göre teyit etmek.
- Denetim raporlarında ve finansal listelerde güvenilirliği artırmak.

- İhlallerin ve mali listelerde var olan hataların keşfedilmesinin teşvik edilmesi. Denetimdeki beklenti boşluğunun daraltılması.
- Ajansın çatışmalarının azaltılması (Bailey, 2014; Izedonmi, 2000).

2.4.2. Denetim Kalitesi

Denetim kalitesi kavramı mesleki birlikler ve araştırmacılar tarafından büyük ilgi çekmektedir. Bununla birlikte, bu kavram hem meslek örgütleri tarafından verilen standartlarda hem de araştırmacılar tarafından yapılan araştırmalarda açıkça belirtilmemiştir. 1987'de Amerikan Muhasebe Meslek Mensupları Enstitüsü (AICPA), Genel Muhasebe Bürosu (GAO), denetim hizmetleri pazarındaki tüm taraflar için önemli olduğu için, denetim kalitesinin mesleğin önemli ve devam eden bir meselesi olduğunu açıklamıştır. Denetim kalitesini etkileyen faktörleri tanımlama ihtiyacı vardır, çünkü kalite farklı seviyelere götürür ve denetim mesleği çevredeki hızlı değişimlerle kesintisiz olarak etkileşime girmez. Bu nedenle, denetimin niteliğini etkileyen faktörler, denetimler yapılırken sürekli gözden geçirilmeli ve dikkate alınmalıdır (Reisch, 2000: 4).

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Enstitüsü (AICPA), son birkaç yılda denetim hizmetinin kalitesini artırmaya yönelik üç kalite denetim merkezi kurmasına rağmen, belirli bir kalite denetim konsepti oluşmamıştır (Alvin, 2005, s.97). Bunun nedenleri:

- Denetim büroları tarafından sağlanan hizmetler, fiziksel mallardaki gibi önceden test edilemez.
- Denetimin tamamlanmasından sonra denetimin kalitesinin ölçülmesinde zorluk vardır, çünkü belirli bir ölçüt yoktur.
- Bu hizmetin yararlanıcıları için deneyim eksikliği vardır.

Yukarıdaki kavrama göre, denetim kalitesinin birçok tanımı vardır: Knapp (1991: 33), "Denetim mesleğini düzenlemek ve denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını sürdürmek için mesleki organlar tarafından yayınlanan mesleki kurallar ve ahlak, denetim kuralları, ve prosedürlerin mesleki standartlara uygunluğu" olarak tanımlamıştır. Denetimin niteliğini ayıran şey, yetkili denetçinin kurallara ve

standartlara uyarak finansal raporlarda hataları bulma yeteneğine sahip olmasıdır (DeAngelo 1981a; Goldman ve Barlev 1974: 709).

Denetim kalitesi, inceleme çağrısında en hayati temalar arasındaki çarpıcı bir özelliktir. Denetçinin, materyal bazlı sorunlarla ilgili ayrıntıları belirlemesi ve sunması durumunda en şaşırtıcı kalitede denetim usulü dikkate alınır. Denetçinin münhasır davranış gerekliliklerini yerine getirme kapasitesini engelleyebilecek olan şey şaşırtıcı müşteri bağlantılarıdır (Mostafa ve Habib, 2013). Dahası, Denetim Kalitesi, genellikle, denetçinin, parasal eklemelerdeki maddi hatayı ve denetim açısından uygun ve tarafsız bir denetim raporu hazırlama istekliliğini ayırt etme kapasitesiyle tanımlanır (Suseno, 2013; Olagunju, 2011).

Denetim kalitesi, denetimi yaparken uzman kriterleri ve yasal olarak bağlayıcı terimlerle tutarlı olarak nitelendirilen kalite ile tanımlanan egzersizleri değerlendirmek, kontrol etmek veya doğrulamak için kullanılan bir yönetim aracıdır (Syamsuddin ve Mediaty, 2014).

Denetim kalitesi, yetkin bireylerin deneyimlerini kullanarak, dürüstlük, tarafsızlık ve profesyonel şüpheciliği uygulayarak, bağlılığın gerçekleri ve koşulları tarafından desteklenen uyumluluk kararını vermelerini sağlayan bir disiplindir. Azim ve sağlamlık nitelikleri, mali tablolarda gerekli değişikliklerin yapılmasını veya denetçi raporunun uygun şekilde nitelendirilmesini sağlamak için de önemlidir. Hiçbir değişiklik yapılmazsa, denetçinin raporunun uygun nitelikte olduğu garanti edilir. Para ile ilgili temel beyanların birbirinden farklı olabilmesine rağmen, denetimin niteliğini tasvir etmeye ve değerlendirmeye çalışan çeşitli değişkenler vardır:

- İncelenen nakit ile ilgili durumlarda maddi hatalara yakın olma ya da hataları engelleme denetim kalitesinde sadece genel bir anlayış verir.
- Denetimler, denetim değerlendirmesine yardımcı olmak için yeterli meşru denetim delilinin olduğuna inanılan nesnelerin belirli bir dereceye kadar etki etmesine neden olur.
- Denetim kalitesinin perspektifleri bu işin bir diğer tarafında yer alır.
- Gerçekleştirilen işler ve denetim açıklamaları hakkında doğrudan yükümlülük vardır (IAASB, 2013; Adeyemi ve Fagbemi, 2010).

Denetim kalitesi, belirli bir müşterinin parasal açıklamasında doğru sonuca varma olasılığıdır. Denetim kalitesinin, iki denetçi özelliğinin sonucu olduğu düşünülmektedir: ihlal bulma ihtimali veya yetkisi ve ihlali ortaya koyabilme ihtimali veya özerkliği (Adebayo, 2011: 88). Kalite, denetleyiciler ya da genel popülasyon tarafından etkili bir şekilde tanınmayan çığır açıcı bir sosyal gelişmedir (Nichols ve Price, 1976: 337).

Yukarıda ortaya konan denetim kalitesi tanımları ve ilgili perspektifler ışığında, denetim kalitesinin çok boyutlu bir gelişme olduğu ifade edilebilir. Geliştirilmiş bir ekleme yapılacak olursa, saygın bir denetimin yapıldığı ve dış müşterilerin ve denetlenen müşterilerin denetlenmesi arzuları arasında bir doğrulama düzeyi olduğu söylenebilir (Vaicekauskas ve Mackevičius, 2014: 172).

Denetim kalitesine ilişkin bu fikirler, denetim kalitesini gerçekleştiren küresel ve yetkin dernekler tarafından verilen yetkin önlemlere ilişkin görev duygusuna bağlıdır. Genel olarak, bu derneklere, kabul edilen yeterlik önlemlerine (GAAS) göre derecelendirme, denetim firmaları derecesi ile ilgili merkezi denetim kalitesi, denetimi yürütürken en az denetim kalitesini garanti altına alacak şekilde verilir. Bu değer fikri, değerlendiricinin denetim için yetkin ölçütlerle ilgili görev bilgisinin, iyi düzeyde bir uzman yürütme niteliği kazanacağını işaret eder (Johnstone, Gramling ve Rittenberg, 2013).

2.4.3. Denetim Kalitesinin Önemi

Son yıllarda dolandırıcılık ve mali tabloların yanlış beyanı ve denetçilere karşı açılan davaların sayısının artması nedeniyle denetim mesleğinin büyük baskı ve eleştirilere maruz kalmasından sonra denetim kalitesinin önemi artmaktadır (Krishnan, 2003: 113). Denetimde kalitenin sağlanması, denetim sonuçlarının güvenilirliğini artırdığı gibi; denetlenen kurum ve kuruluşların ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla üretilen denetim görüş, tavsiye ve iyileştirme önerilerinin daha da ciddiye alınmasını sağlar (Zakari, 2013: 1):

- Denetim programını, verilen talimatları ve kuralları izleyerek iyileştirmek.

- Denetim Ofisi için yeni müşterileri bulma konusunda yardımın niteliğini kontrol etme ve devam ettirme yöntemleri.
- Denetim unsurlarında değişmeyen nitelikteki normal bir durum, para ile ilgili bildirimlerin maddi hata içermediğini ima eder.
- Denetim Kalitesi, denetim mesleğinin çalışma alanlarına, uzmanlaşmış bir yürütme seviyesine sahip olan denetimin iyileştirilmesine yönelik hayati önem taşıyan konulardan biridir.

Uzmanların görüşüne göre, denetimin niteliğine bağlı olarak kalite kontrol programının varlığı önemlidir (Zureigat, 2011: 39).

Denetimin kalitesi büyük ölçüde, denetim sürecinde finansal tablolardaki önemli kritik hataları ve uyumsuzlukları azaltmada denetçi başarısızlığı ile ilgili olan denetim riski ile özdeşleşmiştir. Bu başarısızlık, denetçilerin Mesleki Davranış Kurallarının önemini ve ilkelerini ve standartların önemini kavrayışındaki eksiklikten kaynaklanıyor olabilir. Böylece, denetçi, çalışmalarını bireysel olarak veya grup halinde yürütürken, denetim prosedürünü verimli bir şekilde yürütebilecek ve etik kurallara uymanın önemini kavrayabilecek ve gözlemlene kapasitesine sahip olacak şekilde Mesleki Davranış Kurallarına riayet etmelidir (Almtairi, 2012: 37).

2.4.4. Denetçilerin Davranış ve Tutumları

Denetçinin uyması gereken mesleki davranış kuralları, mesleki itibarla örtüşür ve profesyonel itibara yönelik herhangi bir davranış kötüye kullanımından kaçınmasını sağlar. Ahlakî sorumluluk gereksinimlerinin, müşterilerin ve diğer tarafların veya muhasebe mesleğinin, acentelerin, işverenlerin ve antlaşmaların herhangi bir üyesi denetçinin sorumluluğunun geliştirilmesi için mesleki itibarını bozan herhangi bir davranıştan kaçınmak ve muhasebeciler federasyonuna bağlı kalmakla yükümlüdürler (Alwan ve Samara, 2013: 109).

Denetçi ahlakî fikri genel anlamda insanlara uygulanabilir, özel olarak ise meslek açısından daha hayati olarak görülmektedir. Genel olarak denetçi daha geniş kapsamlı bir yükümlülük ve toplumsal görevlerle, kamunun güvenine sahip olmak zorundadır. Her ne olursa olsun, örneğin dünyada genel olarak çalışma kültürü ve

siyasi unsurlar açısından yüksek bir ahlâki ikilem oluşmaktadır. Uzmanlar davranışlarında doğrudan doğruya utanç verici durumlarda dürüstlüğü kaybedebilirler. Denetçiler, bu şekilde, yaptıkları işlerle ilgili davranış kurallarınadayanırlar (Daud, 2007).

İç denetim ile ilgili olarak, Libya Merkez Bankası, 2015 yılı 145 numaralı karar ile, Uyum Birimi kurulmuştur ve birim, Libya'nın uyumluluk merkezi bankasının ticari bankaları birincil mevzuata, kurallara ve standartlara uyarlamayı hedeflemiştir.

2.4.5. Denetçi Bağımsızlığı

Denetçi bağımsızlığı kavramı denetim uygulamasının temel taşıdır. Bağımsızlık, denetçinin çalışmalarını herhangi bir baskı olmadan yapmasını gerektirir. Bağımsızlık, mesleğe kuruluşundan bu yana bağlıdır ve kuruluşundan bugüne doğru iklimi bulduran bir özelliktir (Abu Bakar ve Ahmad, 2009: 129). Denetçinin bağımsızlığı yok ise ve denetim süreci denetim yasasına uymaz ve anlamsız olur ve bu durum denetçiye zarar verir (Ionescu, 2009).

Etik Kurallarındaki hüküm ihlalini tespit eden denetçi bağımsızlığı, uyulması gereken hükümler içermektedir. Denetçinin bir başka hükmünün ihlalini belirleyen kurallarda yer alan ihlalin şiddeti ve denetçinin temel ilkelerine uyum sağlama yeteneği etkileri değerlendirmelidir. Denetçi, başarısızlık durumunda tatmin edici bir şekilde yeterince kısa sürede ele alınabilecek tüm adımları atmalıdır (Velayutham, 2003: 487; Everett, Green ve Neu, 2005: 417).

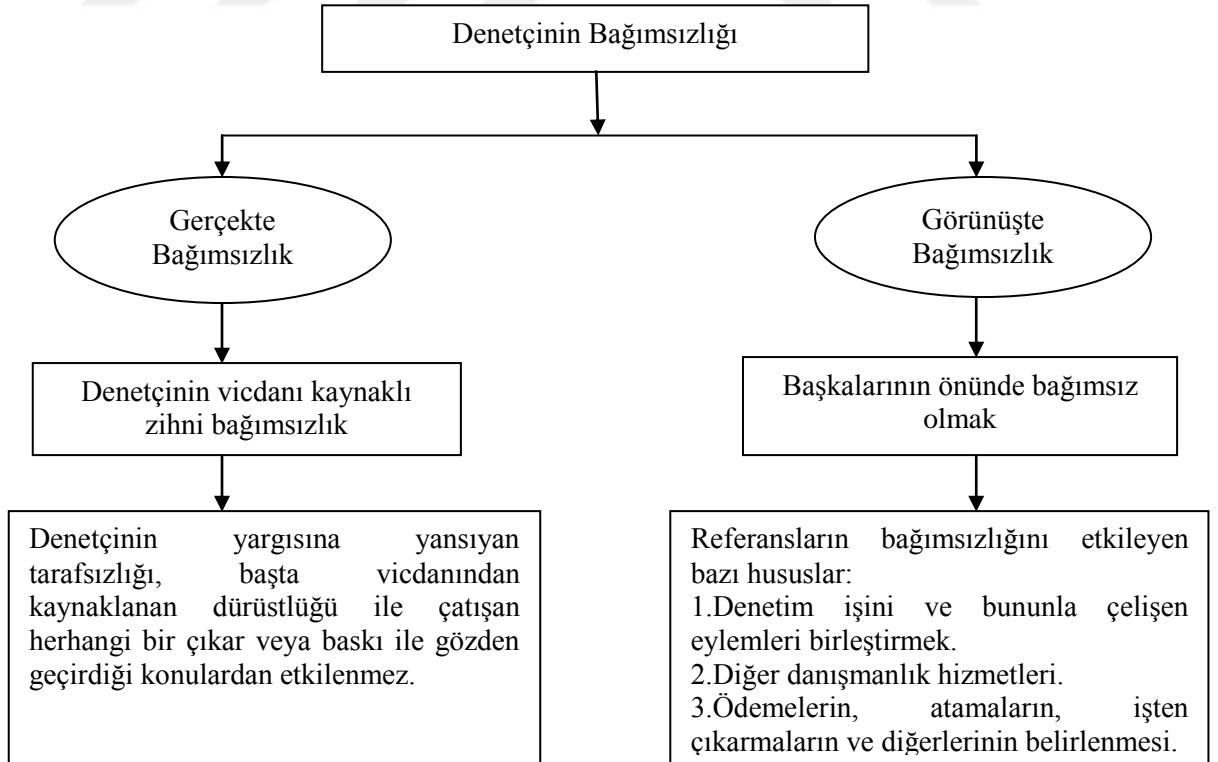
Ayrıca, Hayes, Dassen, Schilkder ve Wallage (2004: 85), denetçilerin, denetimlerinin gerçekleştirilmesinde, denetleme raporunda bulgu, onay ve onaylamanın incelenmesinde adil bir perspektif alan bir konuma sahip oldukları fikrini belirtmektedir (Hayes vd., 2004: 85). Bağımsızlık, müşterinin yararının dışında ayrı bir görev bilinci şartını gerektirir (Arens vd., 2012) ve denetçinin, denetçi özerkliği fikrinin nedenini denetleme konusundaki keşiflerini gerçekten ve güvenilir bir şekilde ifade etme kapasitesini temel alır (Abu Bakar ve Ahmad, 2005). Denetime tabi tutulan kuruluş ve denetim altındaki birimin ilgili diğer taraflarından bağımsızlık, bir denetimin yönlendirilmesi için hayati öneme sahiptir. Denetçiler, yalnızca incelenen organizasyonlar ve ilgili taraflardan özerk olmamakla birlikte,

incelenen konuları yönetmede tarafsız olmalılar. Gerçekliğe bağlı kalmak tarafsız olmak için yeterli değildir. Ayrıca görünüşte ve doğrudan davranışta da bağımsız olunmalıdır (Jelic, 2012: 335).

Buna ek olarak, denetçi mesleki şüphecilik tutumunu korumalıdır. Denetçinin, denetime liderlik etme, sonuçların incelenmesi ve denetim raporunda onaylama konusunda müşterinin meşru bir kaygısı ışığında zihinsel olarak adil ve hakkaniyetle işi sürdürebilme kapasitesi de önemlidir (Abbott, Park ve Parker, 2000: 55).

Arens vd., (2012: 34) denetçinin gerçekte ve görünüm bakımından bağımsız olması gerektiğini belirtmektedirler. Referans çalışmalarına tam bir güven oluşturmak ve mesleğin toplumdaki yerini alması için ilerleme sağlamak noktasında iki bağımsızlık türü arasında böyle bir bütünleşme olmalıdır. Denetçinin bağımsızlığı, denetimin tarafsız bir şekilde yapılmasını sağlar. Denetçiler gerçekten bağımsız olsalar da kullanıcılar, müşterinin savunucuları olduğuna inanıyorlarsa, denetim işlevinin değeri kaybolur. Aşağıdaki şekil gerçek bağımsızlığı ve görünüşteki bağımsızlığı göstermektedir:

Şekil 2.5. Gerçekte Bağımsızlık ve Görünüşte Bağımsızlık



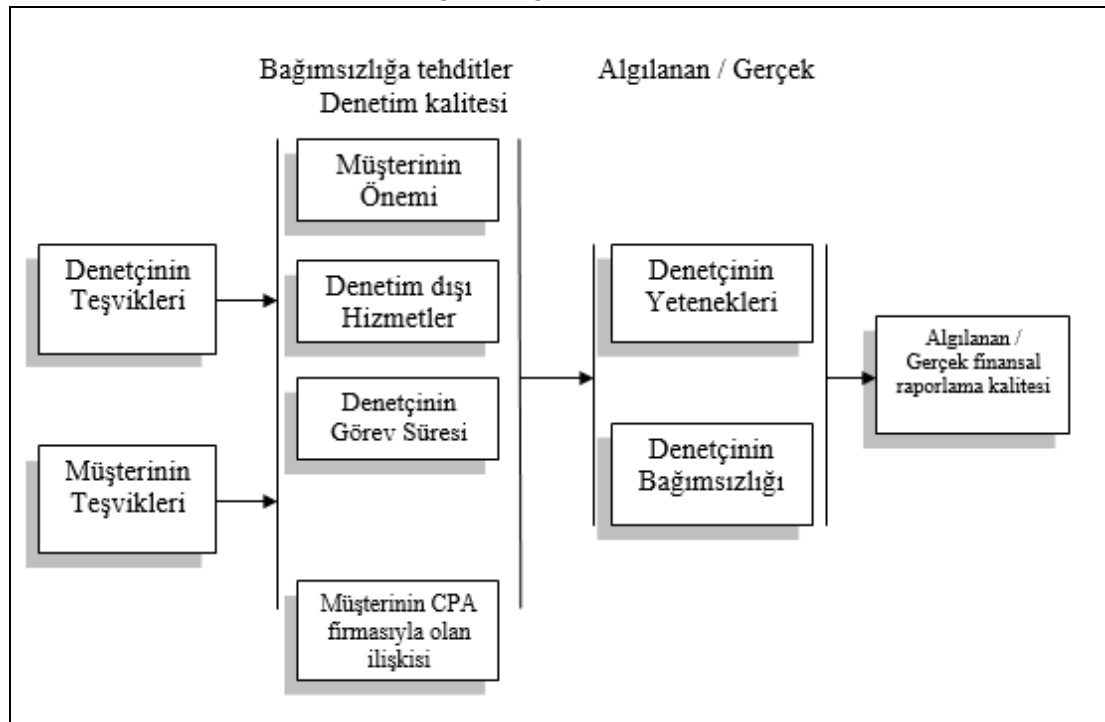
Kaynak: (Nasr, 2004: 187).

Saputra (2015: 349), şirketin yönetiminin denetçi üzerindeki ve aynı zamanda finansal tabloların kullanıcılarının güvensizlik kaynağı olduğunu belirtmektedir. Yönetimin bağımsız denetçi üzerindeki baskısı aşağıdaki unsurlarla vurgulanabilir:

- Denetçi, denetim programını oluşturup, denetim usulleri ve yürütme zamanını belirlediğinde, şirket yönetimi bazı sırların kurcalanmasını istememesi nedeniyle belirli noktalara odaklanır ve denetçinin yeterli ve uygun delil elde etmesine imkân vermez.
- Denetçi, defter ve kayıtların incelenmesini ve denetimini yaparken, iç kontrol sistemlerini eleştirir ve şirket varlıklarının varlığını doğrulamak için gerekli işlemleri yapar ve bu sırada ise şirket denetmeninin işine müdahale edip bazı noktaların vurgulanmasını bazılarının ise es geçilmesini isteyebilir.
- Denetçi raporları yazdığında ve şirket denetçinin görüşünü değiştirmesini isteyebilir veya finansal tabloların üçüncü şahıs kullanıcılarını ilgilendiren bazı finansal durumları açıklamaktan kaçınmasını isteyebilir.

Tepalagul ve Lin (2015), denetçi bağımsızlık tehditlerine ve bunların sebepleri ve denetim kalitesine ilişkin temel faktörleri şöyle sıralamışlardır:

Şekil 2.6. Denetçi Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi Çerçevesi



Kaynak: (Tepalagulve Lin, 2015: 103).

Yukarıdaki Şekil 2.6, denetçinin karşılaştığı çeşitli tehditleri ve denetçinin, mali tabloların kullanıcıları için güvenilir olan yüksek kaliteli finansal raporları (Algılanan), elde ettiği etkili denetim kalitesi (Algılanan) ve halkın güvenini kazanmasına yardımcı olan faktörleri göstermektedir.

Denetçinin Libya'daki özerkliği konusunda yapılan modern araştırmaların varlığına ve bu tarz araştırmaları teşvik etmek için yapılan çağrılara rağmen, kuruluşla sağlam bir ilişki halen devam etmektedir (Khorwatt, 2006). Hamuda ve Sawan (2014: 120), herhangi bir araştırma üzerindeki etkisini vurgulayarak, yabancı denetçinin herhangi bir yönetime katılmasına izin verilmemesi gerektiğini belirtmişlerdir. Üstelik, dış denetçi, herhangi bir biçimde bağımsızlığını etkileyebilecek her şeyi bilmelidir. Dahası, yabancı denetçinin bağımsızlığı, finansal raporlama ve denetim mesleğine halkın güven duyması için esastır. Bu arada, yabancı denetçi bağımsız değilse, bu durumdan dolayı denetleme sadece bir zaman kaybına dönüşür ve finansal tablolarda sunulan rakamlar anlamsız olabilir (Hamuda ve Sawan, 2014: 120).

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) gibi kuruluşlar tarafından düzenlemeler yapılmıştır. İç denetçinin bağımsızlığının üst düzey yöneticilerce desteklenmesine ihtiyaç ve mesleki uygulamayı etik kurallara ve iç denetim standartlarına uygun olarak gerçekleştirmesi için iç denetçinin güncelliğini muhafaza ederek planlar, politikalar ve işlemler yürütmesi (Chun, 1997: 248).

Bu bağlamda, Mesleki Uygulama Standartlarının yanında Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA), profesyonel davranış kurallarının yorumlanması ve uygulanmasına ilişkin uygulamayı geliştirmeye yardımcı olmak için ipuçları ve pratik rehberlik sağlamaktadır. İncelenmesi ve doğrulanması için mesleki uygulama standartları Enstitü bünyesinde iç denetçi bulundurması gerektiğini ilan etmiş ve Denetim Komitesine ve Yönetim Kuruluna verdiği desteği dile getirerek bağımsızlığa aşağıdaki yollardan ulaşıldığını belirtmiştir:

- Yeterli yetkiye sahip kişi olan tesisin denetim direktörüne sorumlu olmak.
- İç denetim departmanı müdürüyle olan bağlantı doğrudan denetim komitesi yoluyla ve yönetim kurulu her yıl onunla toplanır ve düzenli olarak Konseyin toplantılarına katılır.
- Denetim komitesi ve yönetim kurulu değişikliklerden sorumludur ve iç denetim bölümünün müdürünü atar.
- Denetimin, denetim departmanı müdürü tarafından düzenli olarak değerlendirilmek üzere amacı, yetki ve sorumlulukları belirlenir ve bu değerlendirmenin sonuçları sözleşme yönetimini desteklemek üzere yönetim kurulu veya denetim komitesi tarafından onaylanmak üzere kendilerine gönderilir (Warren ve Smith, 2006: 29-30).

2.4.5.1. Teknik yeterlilik ve bağımsızlık

Denetlenmekte olan bütçe açıklamalarında hata veya yetersizlikleri belirleme kapasitesi uzman kapasitesini gösterir. Öte yandan, bağımsızlık, denetçinin, finansal tablolarda tespit ettiği tüm sorunları ve kusurları denetim raporuna yansıtma iyi niyeti olarak kabul edilmektedir. Olasılık açısından, teknik yeterlilik finansal tablolardaki kusurları tespit etme olasılığı ve bağımsızlık tespit edildikten sonra bunları raporlama olasılığı olarak tanımlanabilir. Denetim kalitesi, denetçinin hesaplardaki hataları tanınması ve incelemesi olasılığı ile açıklanır 3 (Arruñada, 2013: 8).

2.4.6. Denetçinin Bağımsızlığı ve Denetim Kalitesi Arasındaki İlişki

Denetim kalitesi normal olarak iki bölümden oluşur: denetçi yeteneği ve denetçi bağımsızlığı. Kısa bir denetimde denetim kalitesinde yaşanan çöküntünün beceri eksikliği ya da özerklik kaybı olması beklenebilirken, uzun süreli denetimde kalite başarısızlığının kaybedilen özgürlük yüzünden olması muhtemeldir. Denetim kalitesiyle bağlantılı olarak denetçi özerkliği üzerine yapılan incelemeler, Denetim mesleğinin son dönem değişikliklerine rağmen, denetçilerin özerkliği, birliğin denetiminin niteliğini geliştirmede hayati bir rol üstlenir (Enofe vd., 2013: 133).

³Pozitif muhasebe teorisi, kalite tanımını teknik yeterlilik ile geliştirmiştir, DeAngelo (1981b, s. 186).

Denetçinin görünüşte ve gerçekteki bağımsızlığı pazarlık konusu olursa denetçi anormallikleri rapor etmekten daha çok kaçınır ve bu, denetim kalitesinin bozulmasına neden olur. Denetçilerin bağımsızlıklarının şimdiye kadar öneminin etkisi ve 2008'deki dünya çapındaki mali karmaşanın ortaya çıkışının etkisiyle birkaç küresel kuruluş, denetim kalitesini yükseltmek için yeni ön koşullar önermiş ve bunun yanı sıra, denetim otoritesinin değişmesi de dahil olmak üzere denetim firmalarının merkezileştirildiğini ilan etmişlerdir. Son zamanlarda, denetime tabi tutulmanın süresi, denetçinin bağımsızlığının bozulmasıyla bağlantılı endişe nedeni haline gelmiştir (Titus, Muturl ve Kabiru, 2014: 131).

Denetçi tarafından yapılan denetimin niteliği ve çıkarılan denetim raporu, denetçinin bağımsızlığından etkilenir. Denetçi bağımsızlığı, denetleme mesleğinin temelini oluşturur, yasal kurumsal bildirim sürecinde yaşamsal bir bileşen olarak ve denetlenen parasal açıklamanın değerini arttırmak için önemli bir unsurdur (Enofe vd., 2013: 133).

Denetim kalitesine ilişkin en önemli unsurlardan biri de denetçinin bağımsızlığıdır. Bağımsızlık, denetim hizmeti ya da denetim raporunun değerine büyük ölçüde zarar verecek olan etki, ikna ya da önyargıdan uzak olma anlayışı ile ilgilidir. Bu durum maddi muhasebe ve denetim kurallarına ilişkin görev bilgisi ile uzman rehberlik kurallarını göz önüne alarak, denetçinin bağımsız olmasını gerektirir. Bazı denetim hayal kırıklıklarında, denetçiler talihsiz davranışlarla suçlanmıştır. Enron'da muhasebe suçu, ilgili toplayıcı borsalarla birlikte, şirketin çöküşüne ve denetçisi Arthur Andersen'in hayal kırıklığına yol açmıştır (Bajaj, Gunny ve Sarin, 2003).

Şirketlerdeki mali skandallar, muhasebe mesleğinin bağımsızlığına ve denetim mesleğinin doğasına olan halkın güvenini azaltmıştır. Denetçiler kamu güveninin azalmasını sorguladılar ve bu sorunlara ilişkin yasal olarak değişiklik yapılmasını istediler. Denetim kalitesi, uygulamayı değerlendirmede birincil faktördür. Kısacası, denetim kalitesi olmaksızın denetim süreci zayıf düşmektedir (Mansouri vd., 2009: 18). Bu durum denetçinin görevlerini gerektiği gibi yerine getirememesi ve toplumun denetçiden beklediği ile denetim sürecinin arasındaki uyumsuzluk olarak tanımlanan

beklenti boşluğunun ortaya çıkmasına ve denetim sırasında ortaya çıkmasına yol açabilir (Aldrogi, 2004; Albeksh, 2017: 1588).

2.4.7. Denetimin Geliştirilmesinde Mesleki ve Akademik Kuruluşların Rolü

Son yıllarda denetim mesleği üzerine baskı ve sürekli eleştiri neticesinde, finansal tablolaradaki manipülasyon, en büyük uluslararası şirketlerin çökmesi ve denetçilere karşı açılan davaların sayısının artması nedeniyle meslek kuruluşlarının bu mesleği geliştirmesi gerekmiştir (Vaicekauskas ve Mackevičius, 2014: 172). Muhasebe mesleğinin gelişimi ve hizmetlerinin giderek daha fazla önemli hale gelmesi ve tanınması, denetim mesleğinin gelişimine yol açmıştır. Bu da mesleki çalışmaların düzenlenişini ve profesyonel muhasebecilere mesleki davranış kurallarının değer ölçülerini destekleyen etik kuralları denetleyen bir ölçüde kendi kendine sansür gerçekleştiren meslek örgütlerinin kurulmasından sonra ortaya çıkmıştır. Aynı zamanda, yeni nesil muhasebecilerin ve denetçilerin bilimsel ve pratik olarak, genel kabul görmüş ilke ve kurallara göre mesleğini icra etmelerini garanti eden yüksek düzeyde bir eğitim ve yeterliğe sahip olmasının yolunu açmıştır (Jui ve Wong, 2013).

Denetçilerin ve muhasebecilerin davranış ve ahlakını yükseltmeye yönelik eğitim ve öğretime dikkat çekmeye acilen ihtiyaç vardır (Howieson, 2005: 265). Bu bağlamda Kalkınmayı isteyen toplumlarda nitelikli insan gücünün yetiştirilmesinde, ülkenin eğitim sistemine özellikle meslekî ve teknik eğitime önemli bir görev düşmektedir. Bireylerin hızla değişen koşullara uyumlarının sağlanabilmesi için mesleki ve teknik eğitimin geniş tabanlı bilgi, beceri ve esnekliğe sahip olması gerekir (Kızılgın ve Benli, 2009: 1954).

Örgütler veya meslek örgütleri, aşağıda sıralananlar gibi birçok önemli fonksiyonu yerine getirmektedir:

- Meslek mensuplarının müşterileri, meslektaşları ve topluluğu ile olan ahlâk ve davranışlarını düzenleyen bir anayasa ile yasalara aykırı mesleki davranış kurallarını düzenlemek.

- Akademik nitelikler ve pratik beceriler açısından mesleğe girmek için belirli bir kriter koymak ve mesleğin uygulanması için standartlar belirleyerek üyeleri bunları takip etmeye zorlamak.
- Üyeleri eğitmek için programlar oluşturarak üyelere profesyonellik noktasında katkıda bulunmak.
- Araştırma, çalışma ve konferanslar, dersler, kitaplar, süreli yayınlar vasıtasıyla muhasebe ve denetim alanlarındaki son gelişmelerden haberdar ederek mesleki performansın sürekli olarak değerlendirilmesini sağlamak.
- Mesleği etkileyen kanun ve politikaların formülasyonunu etkilemek üzere doğrudan bir grup olarak çalışmak ve çeşitli kurumlar, devlet kurumları ve meslek örgütleri ile iç ve dış ilişkilerini düzenlemek.

Mesleki rolün yerine getirilmesinde yardımcı olmak ve mesleği kapsamı üzerinden saldırmaya çalışabilecek diğer fonksiyonel gruplardan korumak için hukuki ve ahlaki destek vererek, mesleğin içinde ve toplumda bir bütün olarak üyelerin profesyonel konumunu geliştirmek (Almtairi, 2012: 43-44).

2.5.Yapılan Çalışmalar

Araştırmacı, çalışma sorununun çerçevesi ve teorik arka planı olarak önceki araştırmaları okurken, kendisiyle ilgili çalışmaların az olduğunu tespit etmiştir. Aşağıda, konuyla alakalı daha önceki çalışmaların bir özeti bulunmaktadır:

Musbah Seham, (2015) Etik Liderlik Ve Kültürün Organizasyonda Denetçinin Davranışı Üzerindeki Etkisi.

Bu çalışma maddi değişkenlerin ölçülmesi güç olduğu için ahlakî liderlik ve kültürün ekonomik kurumda denetçinin davranışına etkisinin tespit edilmesini amaçlamıştır. Devletin hesap incelemeleri, mali ve muhasebe konusundaki ilgisini 2015 yılında özetleyen çalışma, ahlakî liderlik tarzı ve kültürünün denetçinin davranışını etkileyen faktörlerini ortaya koymaktadır.

Çalışma, denetçinin davranışı üzerine kültür ahlakının etkisini ortaya koymuş ve denetçi mesleği için ahlaki davranış ve etik kuralların gerekliliğini büyük oranda

tanımlamıştır. Çalışma, Cezayir ekonomisindeki denetçilerin davranışı üzerinde etik kültürün etkisini ortaya çıkarmıştır.

Morris, J. T. (2014) Hakiki Önderlik Ve Firma Ahlak Kültürünün Denetçi Davranışına Etkisi.

Bu çalışma, astların denetim mesleğinin içindeki liderlerin görüşlerinden nasıl etkilendiğini ve liderlerin firma kültürü ve değerlendirme eylemi üzerindeki muhtemel etkisini incelemeyi amaçlamıştır. 120 sorumlu katılımcıyla yapılan değerlendirmelerin incelenmesi, en sağlam liderlerin orijinal liderlik de dahil olmak üzere yapıların anormal durumlarını (dürüstlük, ahlaki bakış açısı, dikkatlilik, düzeltilmiş hazırlık) görüntülemelerini önermektedir.

Bu çalışmadan elde edilen bulgular, astların liderlerini hakiki olarak gördükleri ve kendilerini ahlaki bir firma kültürünün önemli bir parçası olarak gördüklerinde, işlevsiz denetçi davranış sıklığında bir düşüş olduğunu göstermektedir.

Bu araştırmadan elde edilen bulgular, astları liderlerini otantik olarak algıladıklarında ve kendilerini etik bir firma kültürünün parçası olarak gördüklerinde, işlevsiz denetçi davranış sıklığında bir düşüş olduğunu göstermektedir.

Çalışma, sonraki çalışmalarda, özellikle inisiyatif ve firma toplumlarının zaman kısıtı ve üretkenlik gösterme güdüsü gibi unsurlar üzerindeki etkisine odaklanılmasını önermektedir.

Al qtaish vd., (2014) Denetimin Ahlaki Kuralları Ve Ahlaki Kurallara Bağlılığın Denetim Kalitesine Etkisi.

Bu çalışmanın amacı, denetim mesleği için ahlaki standartlar fikrini, kalitenin değerlendirilmesi fikrini ve denetimin niteliği ile ilgili ilkelerle tutarlılığın etkisini incelemektir. Çalışma konusuyla ilgili bir anket, bilgi toplamak ve yorumlamak için kullanılmıştır. 37 maddeden oluşan anket, Ürdün'deki denetim mesleği uzmanlarından oluşan 59 kişilik bir gruba dağıtılmıştır.

Çalışma, denetçilerin meslek etiğine yüksek derecede bağlılığının denetimin kalitesi üzerinde etkisi olduğu sonucuna varmıştır. Mesleki etiğe bağlılığın denetimin kalitesi üzerindeki etkisinin, ilk başta, denetçinin bağımsızlığından kaynaklandığı ortaya

çıktı. Denetçinin doğruluk ve dürüstlüğü ikinci sırada, üçüncü sırada ise denetçinin etkinliği yer almaktadır. Mesleki davranışa bağlılık dördüncü sıradadır. Sonuncusu da denetçinin bilgilerin gizliliğine olan bağlılığıdır.

Çalışma, üst düzey etik denetçilerin gözden geçirme kalitesine olan bağlılığını ölçerek ve ayırarak denetim stratejisinin araştırılmasını önermektedir. Ayrıca, denetim otoritelerinin ve kurumun denetim mesleğinin standartlarını araştırması ve etik kurallarına ilişkin eğitim kursları, atölye çalışmaları ve seminerler düzenlemesi zorunludur. Aynı şekilde, iyi modelleri uygulamak, denetçinin etik davranış kurallarına uyma konusundaki bağlılığını artırma ve denetçinin tarafsızlığını ve bağımsızlığını destekleme ve verimlilik ve mesleki performans seviyesinin geliştirilmesindeki rolünü güçlendirmeli önerisi getirilmiştir.

Syamsuddin, Habbe. A. ve Mediaty, (2014) Güney Sulawesi, Merkezi Sulawesi Ve Batı Sulawesi'nin Uzman Güvensizliğin Etkisi İle Ahlakın, Bağımsızlığın Denetim Niteliği Üzerindeki Etkileri.

Bu çalışma ahlakın, özgürlüğün ve yeteneğin denetimin niteliği üzerindeki etkilerini Denetim Kurulu'ndaki (Endonezya) muhasebe şüphesinin etkisiyle keşfetmeyi amaçlamıştır.

Şu sonuçlara varılmıştır: (1) Etik ve denetim kalitesi arasında arabulucu olarak Profesyonel Şüphencilik, dolaylı bir etki oluşturur; bu, BPK müfettişlerinin görevlerini profesyonelce yerine getirdiğini, tüm mesleki sorumluluklarını yüksek bir dürüstlikle aldıklarını, tarafsızlığın korunulduğunu ve kalite denetimini sağlamak için ahlak kurallarının standartlarına atıfta bulunduğunu gösterir. (2) Bağımsızlık ve denetim kalitesi arasında, arabulucu olarak profesyonel şüphencilik dolaylı bir etkisi vardır. Bu çalışmanın sonuçları, denetçilerinin görevlerini yerine getirmekte özgürce ilerlemelerini önermektedir. Bu, denetçilerinin müteakip denetiminin doğası hakkında halkın güvenini yeniden tesis edecek ve denetçisinin icrasını yerine getirecektir. (3) Aracı olarak profesyonel şüphencilik ile, deneyim ve denetim kalitesi arasında dolaylı bir etkileşim vardır.

Williams ve Seaman, (2014) Firma'da Ahlak İkliminin Belirleyicileri: Yönetişim Kontrol Sistemlerinin Rolü Ve Doğal Endişeler.

Bu keşif çalışmasında, bir kuruluşun, kendi yönetim yapılarına ilişkin Kanada (Baş Finans Sorumlusu) CFO'larının görüşleri ışığında, kurumun etik ortamının belirleyicilerini incelemek amaçlanmıştır. Özellikle, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC (2009) tarafından öne sürülen uygunluk ve yürütme ölçümleri, bir kurum tarafından dahili olarak yürürlüğe girdiğinde, ahlaki atmosferini teorik olarak geliştirmesi gereken altı yönetim değişkenini ölçmek için kullanılmaktadır.

Ampirik sonuçlar, IFAC (2009) tarafından öngörülen kurumsal yönetimin uygunluk ve performans ölçümleriyle uyumlu olan ahlaki iklimin korelasyonlarını ortaya koymaktadır. Aynı derecede önemli olarak, azaltılmış modellerin sonuçları, dış ortamdaki belirsizliğin daha kesin şartlara göre bu ilişkiyi önemli ölçüde zayıflattığını göstermektedir.

Badir Alwan ve Abeer Samara, (2013)Bağımlılık Denetçileri Uluslararası Muhasebe Standartlarına Dayalı Mesleki Davranış Kuralları.

Bu çalışma, denetçilerin Ürdün'deki mesleki davranış ilkeleri açısından tutarlılık derecesini analiz etmeyi amaçlamaktadır. Kendilerine verilen denetim görevlerini yerine getirmedeki performansları üzerindeki etkileri ve manipülasyonile sahtekarlık stratejilerini sınırlayan çalışma yöntemleri incelenmiştir. Denetim testinde, özel ve devlet sektöründeki bazı muhasebeciler ile Ürdünlü Yeminli Mali Müşavirler Derneği tarafından akredite olan özel sektör, yabancı denetçiler ve serbest muhasebeci mali müşavirlerden oluşan bir denek örneği kullanılmıştır.

Araştırmanın sonuçları,, denetçilerin mesleki davranış kurallarına bir bağımlılıkgösterdikleri ve bu kurallara göre davranışları azalan düzende aşağıdaki gibi gösterilebilir:

- Mesleki Davranış Kuralları.
- Denetçinin müşterileri ile olan ilişkisini belirleyen esaslar.
- Denetçinin ortaklarıyla ilişkisini belirleyen ilkeler.

Denetçilerin ilkelere olan özverisini güçlendirmek, denetçilerin mantık yeteneklerinin ve yaşanabilir yeteneklerin geliştirilmesi konusundaki görüşünü artırmak ve muhasebecinin manevi kısımlarını merak etmek ve Ürdün'deki üniversite

öğrencileri için muhasebe derslerinde mesleği incelemek amacıyla yeni çalışmalar yapılmasını önermektedir.

Meihami vd., (2013) Profesyonel Ahlak; Finansal Raporlamada Değer Yaratımına Yönelik Bir Yaklaşım.

Çalışma, Tahran Borsasında (TSE) kayıtlı 550 organizasyonla gerçekleştirilmiştir. Konsantrasyon konusundaki bir anket, bilgi toplamak için kullanılmıştır. Örneklem olarak 220 organizasyon seçilmiş ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ahlak kuralları ışığında bütçenin açıklanmasına ilişkin ahlaki ve öznel nitelikleri düşünen kuruluşların para ile ilgili direktörlerini ve mali nitelikli sübvansiyonel nitelikleri Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) detaylandırılması hedeflenmiştir.

Çalışmada meslek etiği ile her bir finansal bilgi gösterimi arasında Tahran Menkul Kıymetler Borsası'nda listelenen şirketlerle doğrudan mali ilişkinin bulunup bulunmadığı ve Tahran Borsası dahilindeki şirketlerle finansal bilgilerin içeriği arasında doğrudan bir ilişki olduğu tespit edildi. Sonuçlar, yeterli ahlak ile parasal açığa vurmanın doğası arasında ölçülebilir büyük bağlantıyı göstermiştir.

Çalışma, mesleki etiğin muhasebe ve denetimin geleceği üzerindeki etkileri nedeniyle mesleki etiğe daha fazla dikkat göstermeyi önermektedir. Çalışma aynı zamanda, bu alandaki daha ileri çalışmaların yapılması ve bu araştırmada önerilen metodolojinin ve araçların iyileştirilerek ve geliştirilerek finansal raporlamanın daha çok yönünü içermesi için öneride bulunmuştur.

Stonciuviene ve Naujokaitiene, (2013) Etik Açısından Muhasebecilerin Ahlak Kurallarının Düzenlenmesi: Kesin Olmayan Değişkenlerin Etkisi Ve Araştırılması.

Bu çalışmada, bilimsel literatürde sunulan ve ampirik çalışmalarda kullanılan mesleki etik davranış modellerini analiz etmenin yanı sıra, muhasebecilerin meslek etiği değerlerini erdemler ve çevre faktörleri bağlamında değerlendirilirken bu modellerin uygulanma olasılıkları da incelenmiştir. Muhasebecilerin etik / etik olmayan davranışlarda bulunma motivasyonlarını etkileyen erdemleri ve ekolojik unsurları belirlenmiş ve bu değişkenlerin muhasebe meslek mensuplarının etik davranışları için önemi değerlendirilmiştir.

Çalışma, muhasebecilerin algıladığı etik davranışların erdemleriyle (görev duygusu, dürüstlük, adalet, dikkatlilik, bağımsızlık ve öz güven) önceden belirlendiği sonucuna varılmıştır. Bu arada, ne muhasebecilerin çalışma ortamı ne de Muhasebe Meslek Mensupları için Etik Kurallar bilgisi etik davranışa önceden karar vermiştir.

Ardelean Alexandra, (2013) Denetçilerin Ahlakı ve Halkın İnancı Üzerindeki Etkileri.

Bu çalışma, denetçilerin etiğinin mesleğe verilen kamu güvenini geniş çapta etkileyip etkilemediğini ve denetçilerin hesap verebilirliği ile ilgili hususları ve kamu güveninin denetçiler tarafından gerçekleştirilen iş için önemini araştırmayı amaçlamıştır. Eğer denetçilerin ahlakı, onların güven aracı olarak hareket etmelerini engelleyebilecek olan çıkar çatışmalarıyla tehlikeye düşerse, güven unsuru olarak görevden alı koyabilecek derecede mesleğe verilen güvenin denetçilerin sorumluluğuna göre geniş açıdan etkilenip etkilenmediğini araştırmaya yöneliktir.

Sonuçlar, denetçilerin kamu güvenini olumlu bir şekilde aydınlattığını gösteren çalışmaların geliştiğini göstermektedir. Buna ek olarak, muhtemelen kamu güvenini olumlu yönde etkileyen faktörler, denetçilerin ve idari organlar arasındaki genişletilmiş kontrol ve ek olarak yazışmalardır. Son olarak, ahlak ile ilgili düşünce geliştirilmesi, daha yüksek kalite denetimi sağlayacaktır.

Çalışma, insanların kendilerine ve mesleklerine olan güvencelerinin önemine duyulan ihtiyaç doğrultusunda denetçilere, ahlaka ve niteliklere bağlı olarak insanlara getirdiği yükümlülüğün önemini vurgulamıştır. Çünkü, etik için daha fazla bir bağlılık söz konusu olduğunda, her anlamda insanların güveninin yeniden yapılandırılmasında denetim mesleği yoluyla ahlak ve kalite olarak değerlere yansıtılırken, buna ihtiyaç vardır.

Al-Aidaros, A. H. M. H. (2012) İslami Açından Muhasebeci Ahlakı Davranış Kuralları Ve Etik Akıl Yürütme

Çalışma, Yemen uzman muhasebecileri arasındaki ahlaki ilkeleri neyin oluşturduğu konusunu tartışmayı planlamıştır. Bu amaçla, Yemen'in dört ana kentsel alanındaki, Sana'a, Hadhramout, Taiz ve Aden'de bulunan 386 muhasebeci verilerinden bilgi toplanmıştır. Üyeler, Yemen uzman muhasebecileri için doğrudan verilen ahlak

kurallarına dahil edilmesi gerekenler hakkında bazı bilgiler almışlardır. Çalışma, ahlaki örtük kuralların alanlarını ortaya çıkarmak için karşılıklı bağımlılık araştırması ve özellikle de faktör incelemesi kullanmıştır.

Sonuçlar, ahlâk kurallarının yedi ilkedен oluştuğunu ortaya koymuştur: etkili bir şekilde uygulama; genel toplumun saygınlığına dayanma; dürüstlük içinde hareket etme; nesnelliği ve bağımsızlığı sürdürme; dikkatli bir şekilde icra; yönetimlerin derecesi ve doğasının kesişme noktasını belirleme ve standartlarına uygun olma. Bulgular, yaklaşım oluşturucuları tarafından Yemen muhasebecilerinin mesleki işlerinde onlara yardımcı olması için kabul edilmiş kurallar dizisi kurması için kullanılabilir. Aynı şekilde, bir sonraki çalışmalar için teklifler verilmiş ve soruşturmanın sınırlandırılması da ön plana çıkarılmıştır.

Rong, S. M. H, (2011) Ahlak Bilincini Değerlendirme: Öğrenci Ve İşçiler Arasındaki Korelasyon.

Bu çalışma, öğrenciler ve işçiler arasında denetimde ahlaka karşı farkındalık düzeyindeki farkı ayırt etmek ve ahlaki bilincin seviyesinin denetim ilkelerine uygunluğunu incelemek amacıyla yapılmıştır.

Sonuçlar, ahlaki farkındalık bakımından öğrenciler ve işçiler arasında hiçbir ayırım olmadığını göstermiştir. Bununla birlikte, iki toplantıda teftiş sırasında anormal bir ahlaki bilince sahip olduğu keşfedilmiştir. Bu, standartlar denetçinin bağımsız bir denetçi olarak sorumluluğu yerine getirebilmesi için etik olmasını beklediğinden denetim standartlarına uygundur.

Hudiwinarsih, G. (2010) Denetçilerin Uzlaşma Süreci ve Profesyonellikte Bağımsızlığın Önemi.

Bu çalışma, Surabaya'daki Mali Müşavirlik Ofisi (KAP) bünyesindeki kişilerin bağımsızlık, verimlilik ve deneyimlerinin denetçi mesleğine olan etkisini incelemeyi amaçlamıştır. Ayrıca, anket formları, Surabaya'daki Muhasebe Müşavirliği (KAP) bünyesindeki 41 denetçiye çalışma örneği olarak dağıtılarak toplanmıştır.

Bulgular, tecrübe, yetkinlik ve bağımsızlığın denetçi profesyonelliğine önemli ölçüde etki ettiğini ortaya koymuştur. Ancak, deneyim ve bağımsızlığın profesyonelliklerini

önemli ölçüde etkilemediği görülmüştür. Aksine, yeterlilik denetçi profesyonelliğine doğru ve olumlu yönde etki eder.

Araştırmaya ek olarak verilen önerilerde, denetçilerin işlerinde en yüksek noktaya geldiği zamanla uyuşmadığı zamanları göz önünde bulundurmalı ve daha büyük örnekler alınmasına değinilmektedir. Ayrıca, muhasebe ofisi altındaki denetçiler, denetim dışındaki hizmetlere ihtiyaç duyan ilgili tarafların talepleriyle ilgili mesleki tutumlarını sürekli olarak geliştirmelidir.

Sweeney, Arnold ve Pierce (2010) Firmanın Algılanan Ahlak Kültürünün Ve İstatistiksel Faktörlerin Denetçilerin Ahlaki Değerlendirmeleri Ve Seçimleri Üzerindeki Etkisi.

Bu çalışma, firmanın algılanan etik kültürünün ve seçilen demografik değişkenlerin, denetçilerin çeşitli zamana bağlı disfonksiyonel davranışların etik olarak değerlendirilmesi ve bunlara dahil olma niyeti üzerindeki etkisini tanımlamayı amaçlamıştır. Deneyimli denetçileri hedefleyerek dört denetim durumu seçilmiş ve anketler İrlanda'da (463) ve (117) ABD'de dağıtılmıştır.

Bulgular, algılanan etik olmayan baskının disfonksiyonel davranışlarda bulunmada ve tepeden etik dışı tonlamanın etik bir değerlendirme yapılmasında anlamlı olduğunu, ancak sadece algılanan etik olmayan baskının kasıtlı davranışlarda etkisi olduğunu göstermiştir. Aynı şekilde, ulusun da büyük etkisi olduğu bulunmuştur. ABD'li katılımcılar dürüst olmayan davranışlara katılmak için İrlanda'da ankete katılanlara göre daha yüksek ahlaki değerlendirmeler ve daha düşük hedefler göstermiştir. Sonraki çalışmalarda bölgesel farklılıkların incelenmesi önerilmiştir.

Çalışmada, davranışların etik duyarlılığının değerlendirilmesi, değişkenlerin etkilerinin sıralanması, yukarıda belirtilen kesikli cevap olanakları ile ilgili sınırlamaları dikkate alarak algılanan etik kültürün ölçümünün düzeltilmesi ve muhasebe firmaları içinde çoklu istihdam seviyeleri için etik karar alma üzerinde etkili olan değişkenlerin karşılaştırılması dahil olmak üzere daha fazla araştırmaya ihtiyaç duyulması önerildi.

O'Leary, C., ve Stewart, J. (2007) Denetçilerin Ahlaki Karar Vermesini Etkileyen Yönetim Faktörleri: Avusturalya Örneği.

İç denetçilerin ahlaki karar verme mekanizması ve kurumsal yönetim bileşenlerinin etkisi bu çalışmaya dahil edilmiştir. Ahlaki temel liderliğin yıllarca iç denetime dahiledilmesinden etkilenip etkilenmediği de araştırılmıştır. Toplam 66 iç denetçi, beş ahlaki zorlukla değerlendirilmiştir. Bunlar; denetim konseyi tarafından desteklenme, muhasebe stratejileri ile ilgili saygınlık; İç denetim konusundaki ağırlığa ilişkin yönetim doğruluğu; dış denetçi nitelikleri ve örgütsel kabul edilmiş kurallar dizisi.

Çalışmaya göre iç denetim mesleğinin, ahlaki bileşenleri yönetirken iç denetçilere yardım etme ve yük kapasitesini artırma araçlarını hazırlama ve verme konusundaki yoğunluğuna rağmen, iç denetimin yüksek kalibrasyonu ahlaki karar verme sürecinde iç referanslarla bağlantılıdır. Sonunda, bir şekilde daha deneyimli iç denetçiler daha ahlaki bir tutum benimsemişlerdir.

Citron, D. B. (2003) Denetçinin özerkliğine ve defter tutma mesleğinin pazarlanmasına yönelik Birleşik Krallık Sistemi.

İngiltere'de, denetçilerin özgürlüğü ve denetim mesleğinin tanıtım giderleri ile ilgili yapıyı ortaya koymak için Birleşik Krallık Yeminli Mali Müşavirler Ortak Haklar Komitesinin (KAJEC) 1996 Beyannamesi'nin bu araştırmanın verdiği mesleki ilkelerle nasıl örtüştüğünün analizi yapılmıştır. Denetim mesleğinin eleştirel seviyelerinin yükseldiği bir zamanda geliştirilen bütünlük, tarafsızlık ve bağımsızlık, muhasebe mesleğinin, özellikle diğer ticari hizmetler alanındaki artan ticari faaliyetlerinde meşruiyet kazanmasını sağlar. Profesyonel firmanın faaliyetlerinin niteliğindeki büyük değişikliklere paralel olarak, bu etik beyanı, mesleğin bağımsızlık kavramında değişikliklere neden olur. Bir denetçinin bağımsızlığının yeterliliğini değerlendirmek, selefinin “kural kitabı” yaklaşımının aksine bir “çerçeve” yaklaşımı benimsemek için daha uygun bir yöntem sunmuştur. Hem “açıklama” hem de önceki “istişare belgelerine” katılanlar, müşterilerin ekonomik çıkarlarını teşvik etmek için çerçevenin sağladığı esnek sistemi desteklemektedir.

Çalışma, denetçilerin bağımsızlığı ve tarafsızlığı konusunda profesyonel bir davranış sistemi kurma ihtiyacı ile sonuçlanmıştır.

2.5.1.Çalışmanın Katkıları

Daha önceki çalışmalara bakıldığında, açıklayıcı ve analitik yaklaşımın yanısıra tündengelim ve tümevarım yaklaşımları da dahil olmak üzere birçok farklı yaklaşımın kullanıldığı görülmektedir. Bu çalışma, betimsel ve analitik yaklaşımı kullanan önceki çalışmalar ile örtüşürken, tündengelim, tümevarım ve deneysel yaklaşım gibi diğer yaklaşımları kullanan diğer çalışmalara benzememektedir. Önceki çalışmaların vurguladığı konular ve temalar ile ilgili olarak, bazı çalışmalar genellikle etiğin diğer yönlerine ve etkisine değinilmeden ele alınmasına odaklanmış ancak bu çalışma, denetçilerin, meslek ahlakı ve mesleki davranış kurallarına olan bağlılıklarını da dahil etmiştir.

Mesleğin düzenleyici kural ve yasalarını etkileyebilecek diğer hususlar da ek olarak incelenecektir. Bu çalışmayı daha önceki çalışmalardan ayıran en önemli husus ise, Libya'daki ahlak kuralları ve mesleki davranış kuralları konusundaki ilk çalışmalardan biri olarak karakterize olmasıdır. Çünkü bu çalışmanın uygulama ortamı, önceki çalışmalardaki uygulama ortamı ile farklılık göstermektedir. Çalışma, daha önce yapılan çalışmalarla benzer ele alınsa bile, Libya bankacılığında çalışan denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarıyla olan bağlılıkları hakkında bilgi sahibi olmayı amaçlamaktadır. Uygulama ortamı ve önceki çalışmaların bazı metodolojileri açısından farklılık göstermektedir.

3.YÖNTEM

3.1.Araştırmanın Yöntemi

Yöntem, "Araştırmacı tarafından, yeni bilgi ya da ilişkileri keşfetmek için kapsamlı bir yaklaşımı izlerken, halihazırda bulunan bilgilerin geliştirilmesi, düzeltilmesi ya da var olan bilginin elde edilmesi için ve bilimsel metodun adımlarına göre doğru soruşturma yürütülen sistematik ve doğru bir araştırma ve inceleme aracı olarak" tanımlanmaktadır (Collis ve Hussey, 2003: 55) .

Bu incelemede kullanılacak yöntem, bir araştırmadaki bilgilerin temel vurguları ile uğraşmayı hedefleyen mantıksal strateji yoludur. Analitik Betimsel Yöntem, kullanılabilir en iyi metodolojidir, çünkü deneysel değildir ve yapay bir ortamda değil, doğal ve manipüle edilmemiş değişkenler arasındaki ilişkilerle ilgilenir. Araştırmaya konu olan olay veya koşullar halihazırda var olduğu ve uygulandığı için, araştırmacı, denetçilerin mesleki davranış etiğinin kurallarına uyumu ve denetim kalitesi üzerindeki etkisi hakkındaki hipotezlerdeki ilişkileri analiz etmek için hizmet kalitesini ölçmek ve değerlendirmekle birlikte denetim kalitesini etkileyen faktörleri seçer ve ilgili değişkenlere odaklanır. Veri toplama yöntemi olarak araştırmacı, Jamhouria bankasının bazı şubelerinde iç denetçilerin ve finansal yöneticilerin arasından kolayda örneklem yöntemi ile ulaşılan 148 çalışana anket uygulaması gerçekleştirilmiştir.

Bu araştırmada kullanılacak metodoloji, önceki çalışmaların gözden geçirilmesinde tarihsel bir yaklaşım, dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının Libya bankalarındaki denetim kalitesi üzerindeki etkisini tanımlamak ve analiz etmek için kullanılan betimsel analitik yöntemdir.

3.2.Çalışmanın Sorunsalı

Araştırma problemi, dış denetçilerin Mesleki Davranış Kurallarına bağlılıkları etrafında dönmektedir. Dış denetçilerin ahlaki uygunluğun korelasyonunu ve mesleki davranış kurallarına olan yükümlülüklerini, Libya bankalarındaki iç denetçilerin ve finans yöneticilerin bakış açısından nesnellik ve bağımsızlık, dürüstlük ve tarafsızlık,

mesleki yeterlilik ve gereken özen, gizlilik, mesleki davranış, davranış kuralları ve ahlak kurallarını içeren denetim etkinliği ile arasında doğrudan ve etkili bir korelasyona sahip olduğuna inanılan denetim kalitesini test etmektedir. 2005 yılı (1) sayılı Bankacılık Kanununun ışığında Libya bankalarında denetim kalitesinin mevcut durumu merak edilmiştir.

3.3. Çalışmanın Amaçları

Bu çalışmada, denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının, denetim kalitesi üzerine etkisinin olup/olmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın bir diğer amacı da denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının ve denetim kalitesine yönelik algılarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğide tespit etmektir.

3.4. Çalışmanın Önemi

Araştırma önemi Libyalı bankalardaki denetim sürecinin kalitesine ilişkin bilgiden kaynaklanmaktadır; dışdenetçilerin ahlaka uygunluğunu ve mesleki davranış kurallarına olan bağlılıklarını bu bankalardaki İç denetçilerin ve finans yöneticilerinin bakış açısından izlenmektedir. Ayrıca, araştırmanın bir diğer önemi, Libya bankalarındaki denetim alanında pratik ve akademik araştırmaların azlığından kaynaklanmaktadır. Denetimin önemi özellikle büyük şirketlerin çökmesinden sonra iç ve dış denetçilerin ve yönetim kurulunun sorumluluklarının ortaya konulması gerekliliğiyle ortaya çıkmıştır. Denetim mesleğini düzenleyen mesleki davranış standartlarına bağlı olmayış ve ahlaki kurallara uyulmaması bu tarz çöküşlerin sebeplerindedir. Bahsedilen verilere dayanarak, bu çalışma, mesleki davranış kurallarının ve denetim mesleğinin etiğinin, denetim sürecinin kalitesi üzerine etkisinin ölçülmesine odaklanarak Libya bankalarına hizmet sunacaktır.

3.5. Libya'da Denetim Uygulamaları

Libya, Arap ülkeleri arasında en gelişmiş ülkelerden birisi olup, bölgesel gelişmişlik açısından düşünüldüğünde 15. sırada yer almaktadır (Alsagli ve Mizdraković, 2016: 331).

Öte yandan Libya ekonomisinin sınırlı kaynakları, sınırlı ticaret ve sınırlı hizmet seviyesi açısından fakir bir ekonomi olduğu gerçeğini göstermektedir. Muhasebe ve ekonomik kalkınma ilişkisinde, Libya'daki muhasebe mesleğinin mevzuat eksikliği nedeniyle güçlü tarihsel kökenleri yoktur. Libya pazarının geçen yüzyılın ortasına yani petrol keşfedilene kadar daha az gelişmiş olduğu görülmektedir. Libyalılar, Libya'nın ekonomik, ticari, yatırım, hizmet ve finansal muhasebe faaliyetlerinde meydana gelen hızlı gelişmeye tanık olmuşlardır. Bu durum ekonomik büyümenin patlaması, farklı faaliyetler ve Libya'da muhasebe uygulamalarının geliştirilmesiyle sonuçlanmıştır. Çeşitli aktivitelerdeki patlama ve ekonomik büyüme ile Libya'da muhasebe uygulamaları gelişmiş ve finansal veri ve finansal rapor kullanıcılarının sayısı artmıştır. (Abdulsaleh, 2014: 592). Muhasebe sistemlerinin oluşumunu etkileyen ve bir ülkeden diğerine değişen çevresel faktörler olarak düşünülen bir takım faktörler vardır (Nobes & Parker, 2008). "Uluslararası Karşılaştırmalı Muhasebe" kitabının çeşitli yayınlarında Libya ile ilgili ortaya çıkmış en önemli faktörlere göre bir muhasebe özeti sunulmuştur. Ticaret hukukunun dışında, Libya'da muhasebe mesleğinin düzenlenmesinde bir kaynak olarak görülebilecek herhangi bir yasal belge bulunmamaktadır (Buzied, 1998: 125).

Bazıları 1953 tarihli ticaret hukukunun, Libya'daki durumun o dönemden önce geldiğini iddia eder, çünkü Libya'nın şartlarını anlamayan bu yasanın yazımında yerleşik olmayan Arap uzmanların rolü büyüktür. Bununla birlikte, ticaret hukuku özellikle muhasebe ile ilgili olarak günümüzde, modern dünyadaki finansal gelişmelere ayak uyduracak kadar gelişmemiştir. 2010 yılı ortasında, yasanın içeriği açısından (23) sayılı Ticaret Kanununun yeni bir uyarlaması yapılmıştır. Bu yeni yasa muhasebe açısından 1953 yasasına çok benzerdir ve yasa uyarlamalar, muhasebe organizasyonu, temel defterler, defter tutma, bazı varlık değerlendirme ilkeleri ve bir dış denetçi atama yükümlülüğü ile ilgili birkaç madde ile sınırlı tutulmuştur. Ayrıca, denetim mesleğini düzenleyen 1973 tarihli ve 116 sayılı Kanunda muhasebe mesleği ile ilgili mevzuat olarak kabul edilebilir ve bu mevzuatta da maalesef muhasebe performansına yansıyan herhangi bir uygulama yansımamıştır (Libya State, 1974, Law No.116 of 1973; Hamuda ve Sawan, 2014: 120).

1973 yılında Libya'da muhasebe ve denetim mesleğini "Libya Muhasebecileri ve Denetçiler Birliği" adı altında düzenleyen ilk dernek kurulmuştur (LAAA)⁴. Bu dernek 116 / 1973 sayılı kanunu hazırlamış ve bu kanun Libya Hükümeti tarafından kabul edilmiştir. Bunun yanında, ülkede resmi bir muhasebe ve denetim standartları bulunmamaktadır ve bu da bu birliğin rolünü çok kısıtlamıştır. Dernek, Libya'da muhasebe ve denetim uygulamaları için teorik ve mesleki bir çerçeve hazırlamamış ve bunun için herhangi bir muhasebe standardı veya mesleki davranış kuralları oluşturmamıştır. Muhasebenin uygulanması için hükümetin düzenleyici gerekliliklerini basitçe izlemiş olmakla birlikte Mali Denetim Enstitüsü (IFA), Libya'daki devlete ait bütün organların kontrolünden sorumlu olmuştur. Libya'daki muhasebe mesleğinin hedefleri Birleşik Krallık ve Amerika ile aynı olsa da Libya'nın çevresel faktörleri Birleşik Krallık ve Birleşik Devletler'inkilerden oldukça farklıdır (Faraj ve Akbar, 2010: 2).

Alteer ve Ben Taher, (2015) Libya'daki muhasebecilerin ve denetçilerin icralarının nitelikleri bağlamında yaptıkları çalışmada, denetim idarelerinin para ile ilgili meselelerin onaylanması için yüksek düzeyde bir değeri bulunmadığını ortaya koymuşlardır. Buna ek olarak. Ashour'un (2004) Libya'daki muhasebe ve denetim mesleği araştırması, Libya'daki satın alma ve denetleme mesleklerinde ahlak uygulamalarının belirgin bir zayıflık olduğu sonucuna varmıştır. Ayrıca, Alteer ve Ben Taher (2015), Libya'daki denetçilerin güven düzeyinin daha düşük olmasının nedenlerini de ortaya koymayı amaçlamışlardır. Bu araştırmaya katılanlar, Libya'da var olan koşullarda denetçilerin, müşterilerinin dürüstlüğünden emin olmadan veya bazı müşterilerin mesleki davranışları konusundaki tutumlarından emin olmadan kabul ettiklerini onayladılar ve mesleklerinin iş ahlakı / dış etiğine karşı yeterli bir farkındalığın olmadığını ve bu mesleği düzenleyen yasalardaki eksiklikleri doğruladılar. Ayrıca, Alteer ve Ben Taher (2015), Libya dışındaki değerlendirmecilerin, parayla ilgili açıklamalarda kullanıcıların, ön koşul ve ihtiyaçlarını lüzumlu raporlar hazırlamayı ihmal ettiklerinden karşılayamadıklarını kanıtlamışlardır.

⁴LAAA: (The Libyan Accountants and Auditors Association).1973'te Libya hükümeti tarafından 1973'te 116 sayılı Kanunun ilan edilmesinden sonra aynı yıl kurulan yasal muhasebe sistemini kabul eden bir dernek kuruldu.

Ayrıca, Libya profesyonel denetim standartları, denetim alanında etik olmayan yargıların kullanılmasına yönelik fırsatların varlığından kaynaklanan bir çok eksikliğe maruz kalırken, denetim kalitesi Libya ortamındaki mali tablo kullanıcılarının ihtiyaçlarıyla ilgili olarak yetersiz kalmaktadır (Alteer ve Ben Taher, 2015: 8).

3.6. Libya Bankacılık Sektörüne Genel Bakış

Uyum kanunları, ilkeler ve yönergeler kanun koyucuların ve yöneticilerin çıkardığı önemli kanun, ilkeler ve ölçütleri içermektedir (Basel, 2011: 7). Bu bağlamda, Libya Merkez Bankası, 2015 yılına ait 145 numaralı Kararla, bir Uyum Birimi'ni kurarak Libya'nın merkez bankasını ve ticaret bankaları birincil mevzuata, kurallara ve standartlara uygun hale getirmeyi amaçlamıştır.

1953 tarihli Libya ticaret hukukununun 547. maddesine göre Libya yasama organının bağımsız ve herhangi bir yöneticisine bağlı olmayan tarafsız olan genel kurul tarafından bir izleme komitesinin atanması gerektiğine atıf yapılmakta ve bu durum 605 sayılı yasayla da onaylanmış ve bu durumdan gerektiğinde devlet kurumlarının muaf tutulabileceği belirtilmiştir.

11/1994 yasasına göre, devletin tamamı veya bir kısmına katkıda bulunan özel şirketler ile ilgili bazı hükümlerin raporunda, denetmenlik yapan ya da daha fazla katkıda bulunanların, ilgili yasaların hükümlerine uygun olarak görev ve sorumluluklarını tanımlar ve bu denetmenlerin maaşları Sayıştay kararı ile belirlenir (El-Firjani vd., 2014: 23-24).

3.6.1. Libya Bankacılık Sistemindeki Bankalar

Bankalar, günümüz ekonomilerinde para ile ilgili en önemli kuruluşlardır. Ayrıca, bir hesap alanının yönetilmesinin işin büyük bir kısmı olduğu ve parasal ilerlemenin harcanan zaman zarfında göz ardı edilemeyeceği için bankalar, herhangi bir ulusun ekonomisinin ve işinin temel yapı taşıdır. Bankalar yoluyla devlet para ile ilgili bütçe düzenlemesini hayata geçirir (Osterwalder ve Pigneur, 2010: 8).

1970/550 sayılı Libya iş hukukunda yer alan işletme hukuku, denetçiler kuruluşunu izlemek ve kuruluşun alıştırmalarını yasalar uyarınca sağlam bir şekilde ilerletmesini sağlamak için gerekli olduğunu belirtmektedir. İş hukuku 553. maddesinde değerlendirme kurulunun yükümlülükleri belirtilmektedir. Kanun, denetçiyi, 580'inci maddeye göre bütçesinin ve hesaplarının doğruluğunu ve onaylanmasının yanı sıra mali yıl faaliyetlerinin sonuçları hakkında Genel Kurula, şirket çalışmalarının ilerleyişine ilişkin görüşünü içeren bir rapor vermesini zorunlu kılmaktadır. Yasa, Denetim Kurulu raporunun ne içermesi gerektiğini belirtmez ve bu rapora dahil edilmesi gereken formalite ile ilgilenmez (Shareia, 2010:19).

- **Libya Merkez Bankası**

Altı üyenin yanı sıra, vali, başkan ve başkan yardımcısından oluşan Yönetim Kurulu ile Libya Merkez Bankası, 4 Nisan 1956'da faaliyete başlamış ve 1951'de kurulan Libya Para Komitesi'nin yerini almıştır. Görevleri arasında, nakit kaynakları pound olarak tutmak ta bulunmaktaydı. Libya Merkez Bankası kurulduğunda banknot ve madeni para basmak, dağıtmak, aynı zamanda Libya'nın içerisinde ve dışarısında, Libya'nın geribildirim gücünü artıracak hamleleri yapmak gibi belirli işlevleri bulunmamaktaydı. İşin başlarında, nakit arzını ve banka kredisini kontrol etmede hiçbir payı yoktu veya bankalardan sorumlu değildi, Libya Merkez Bankası'nın yukardaki işlevler de dahil olmak üzere yetkileri arttırıldı. Ayrıca aşağıdakiler görevleri arasındadır:

- Altın rezervlerini ve dış ticaret yönetimini yönetmek ve tasarruf para fonunu Libya'daki maddi kalkınmanın ve mali istikrarın gerçek ihtiyaçlarını karşılayacak şekilde boyut, tür ve maliyet bakımından yönetmek.
- Dünya çapında veya yakınlardaki varlıklarını etkileyebilecek parasal ve bütçesel sorunları gidermek için planları yapmak, gerekli önlemleri almak, ve işletme bankaları için bir banka olarak işlev görmek.
- Ticari bankaların izlenmesi, finansal durumlarının garanti edilmesi, ve takibi ve müşterilerin haklarınının garanti edilmesi.
- Devletin ve açık kuruluşların bir bütçe uzmanı olarak hareket etmek.

- Maddi ve parasal stratejiyi çizmek, değerlendirmek, uzak ticareti kontrol etmek üzere devlete tavsiyede bulunmak. Genellikle diğer bir ulusal banka tarafından tamamlanan atamaları veya işlemleri yürütmek. Bankacılık Kanunu kapsamındaki teşebbüslere ve devletin taraf olduğu para, kredi veya evrensel onaylara bağlı kalmak (Shuaieb, 2013: 30).
- **Jumhouria Bankası**

Banka, başta Libya'daki İngiliz Barclays bankasının bir kolu olarak kurulmuş ve Libya'daki muhabir bankaların ve şubelerinin tamamı 22 Aralık 1970'de Jumhouria Bank adını alarak kamulaştırılmıştır.

Omnia Bank, 2007 yılında Jumhouria Bankası adına bir bankanın altında Jumhouria Bank'a entegre edilmiş ve 2008 yılında Libya Hisse Senetleri Piyasası'nda işlem görmüştür. En büyük Libya bankalarından biri olarak yerini alan banka 146 şubeye sahiptir.

Jumhouria bankası genişleyen bir ticaret bankası olmuştur. Birleşmeden sonra yeni bankanın finansal planı 8 milyar Libya Dinarıydı ve sonuç olarak Libya Yabancı Bankası'ndan sonra ikinci en büyük Libya bankasına dönüştü ve 5.807'den fazla çalışanı bir çok temsilcilikleriyle daha fazla büyümeye devam etti. Buna ek olarak, Kuzey Afrika'daki temel on bankanın düşüşte olduğu durumda, yerini sağlamlaştırmak için hesap işlemleri, teminat mektupları, kredi uzatımı ve döviz ticareti de dahil olmak üzere her türlü bankacılık hizmetini sunmaktadır (Shuaieb, 2013: 31).

3.7. Çalışmanın Sınırlılıkları

Araştırmacı, araştırmanın bulguyu dolaylı olarak etkileyen birçok faktörün bulunduğunu ve araştırmanın aşağıdaki sınırlılıkları içerdiğini düşünmektedir:

- Mekansal sınırlar: Bu çalışma Libya'daki Jumhouria bankası ve batı Libya'daki şubeleri ile sınırlı olacaktır, zira ülkedeki savaş sebebiyle güvenlik nedenlerinden ötürü mekansal olarak erişilebilir seçenekler kısıtlıdır.

- İK limitleri: Araştırmacı, çalışmanın örneklemini Libya bankalarındaki denetim çalışmalarının yeterli bilgi ve kalitesine sahip olduklarını öğrendiği mevcut iç denetçilerinden ve finans yöneticilerinden kolayda örneklem yöntemiyle seçmiştir.
- Zaman sınırlamaları: Araştırma zamanlaması 2016-2017 yıllarında kısıtlı sürelerde yapılmıştır.
- Bilgi sınırlılığı: Araştırma konusu ile ilgili olan bilgilerin azlığından; mevzuat ve Libya'daki mesleği yöneten yasalardan ve bu konuda daha önceki yapılan araştırmaların azlığından kaynaklanmaktadır.

3.8. Veri Toplama Yöntemleri

Veri toplama için nicel araştırma yöntemlerinden anket tekniği kullanılmıştır:

Nicel araştırma: Tablolar, kategoriler, sınıflandırmalar veya grafikler şeklinde sayısal ve hiyerarşik veriler gerektiren araştırmalardır ve veriler çoğunlukla ağırlık, uzunluklar, boyutlar, yaşlar, zaman, kapasite, miktar, mesafeler, sıcaklık, gelir ve diğer nicel veri türleri gibi araştırmada kullanılan bilimsel araçların okumalarından elde edilir. Bu tür araştırmalar alan araştırmaları, anketler ve resmi ve gayri resmi istatistik tabloları kullanılarak da yapılabilir (Stake ,1995; Bhattacharjee, 2012: 119).

- Anket: Bir araştırma için anket sorularından oluşan bir listedir (Collis & Hussey, 2003). Araştırılacak ve hedeflenen bilgiyi elde etmek üzere tasarlanan, konuyla ilgili bilgi ve eleştirilerini kullanan bir grup insana veya belirlenen bir gruba verilerek uygulanan genellikle oldukça özel alternatifler içinden seçilen bir dizi yazılı ve spesifik sorulardan oluşmaktadır (Sekaran, 2003).

İki türü vardır: serbest sorular (açık) ya da sınırlı sorular (sınırlı) sorular ve cevaplar. Bu yöntemi kullanırken izlenecek kurallar şunlardır:

- Sorular basit, anlaşılır olmalı ve karmaşık olmamalıdır.
- Her zaman kolaydan zora sorularla ilerlemelidir.
- Aşırı soru sayısından uzak durulmalıdır.
- Cevaplanması anlaşılması zor açık sorulardan uzak durulmalıdır.

- Cevaplaması zor tüm karmaşık sorulardan uzak durulmalıdır.

3.8.1. Anket Tasarımı

Elde etmek istenilen veriler soru-cevap yöntemi ile toplanacağından sorular mümkün olan en yüksek cevap oranına ulaşacak şekilde tasarlanmaktadır. Cevaplama hatalarından kaçınmak için insanların rahat bir şekilde cevap vereceği anket soruları hazırlanmalıdır ve bunun için soru hazırlarken birçok unsur göz önüne alınmalıdır: Yanlış ifadeler gibi unsurlardan - Önyargılı sorular ve seçeneklerden - Sorularda karmaşık ifadelerin kullanılmasından kaçınılmalıdır. Anket şu bölümlerden oluşmaktadır: ilk bölümde denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının ölçülmesine yönelik sorular, ikinci bölümde denetim kalitesini ölçmeye yönelik sorular, son bölümde ise katılımcıların demografik özelliklerini (Cinsiyet, yaş, akademik yeterlilik, uzmanlık, denetim alanında tecrübe) belirlemeye yönelik sorular bulunmaktadır.

3.8.2. Veri Kaynakları

Veriler anket yoluyla araştırma hedeflerine ulaşmak için tam ve hatasız bir şekilde sahadan toplanmıştır. Anket, çalışma saatleri süresince çalışmanın hedef kitlesine ulaştırıldı ve katılımcılardan mesleki yeterlilik ve denetim kalitesi konusunda cevaplar vermesi istendi.

3.8.3.Evren ve Örneklem

Sekaran'a göre, (2003: 23) uygulamalı araştırma, problemlerinin dikkatlice tanımlandığı, verilerin bilimsel olarak toplandığı, analiz edildiği ve etkili bir problem çözme için objektif bir şekilde sonuçların çıkarıldığı organize ve sistematik bir süreç olmalıdır.

Araştırmacı, bazı hipotezleri formüle eder, böylece daha sonra bunlar amaç için toplanan verilere belirli istatistiksel testler uygulanarak test edilebilirler. Bu çalışmanın evrenini merkez Jumhouria bankası ve 41 şubesinde çalışan denetçiler

oluşturmaktadır. Kolayda örnekleme yöntemiyle seçilen 176 denetçi ise çalışmanın örneklemini oluşturmaktadır.

Araştırmacı, çaba, para ve zaman tükenene kadar incelenen değişkenler tanımında mümkün olduğu kadar çok vakayı elde etmeye çalışmaktadır. Temel ilke, olası her durumu elde etmektir ve araştırmacı, kolayda örnekleme yöntemini, araştırmanın amacına hizmet edeceğini düşündüğünden seçmiştir. Araştırmacı istatistiksel verilerin toplanmasına ilişkin yöntemlerin tüm yönlerini incelemeli ve her aşamanın doğru bir şekilde izlenmesi görevini yerine getirmelidir, çünkü ortaya çıkabilecek herhangi bir hata kaçınılmaz olarak anket sonuçlarında hatalara neden olacaktır.

Çalışma örnekleme, çalışma popülasyonunun bir alt kümesinden oluşur ve araştırma amacına ulaşmak için uygun bir şekilde seçilmiştir. 176 anket, İç denetçilere ve finans yöneticilerine dağıtılmıştır. Dağıtılan anketlerden 156 adedi % 88,63 'ü geri toplanabilmiştir. Toplanan anketlerden sekiz anket tamamlanmadığı için analizlere dahil edilmemiş ve analizler 148 adet tam olarak cevaplanan (% 84,09) anket verileri ile yapılmıştır.

Tablo 3.1. Analiz İçin Dağıtılan, Toplanan ve Geçerli Anketler

Durum	Sayı	Oran
Dağıtılan anketler	176	% 100
Toplanan anketler	156	% 88,63
Analiz için geçerli anketler	148	% 84,09

3.8.4. Çalışma Aracı

Denetim mesleğinin etiğine ilişkin teorik literatür ve mesleki davranış kuralları ile ilgili önceki çalışmaların incelenmesiyle çalışmanın amaçlarına ulaşmak için bir araç geliştirilmiştir. Anket Libya bankalarında uygulanacağından anketin Arapça uyarlaması yapılarak tüm tarafların anlaması sağlanmıştır. Sorular akılcı bir şekilde ve uygun bir sıralamada yapılmış ve ifadelerde beşli Likert ölçeği kullanılmıştır. Ankette, çalışmanın tüm değişkenlerini analiz edebilmek için 46 madde kullanılmıştır:

Tablo 3.2. Beşli Likert Ölçeği

Cevap	Kesinlikle Katılmıyoru	Katılmıyorum	Kararsızım	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
Ölçek	1	2	3	4	5
Uygunluk Seviyesi	Etkisiz	Önemsiz Derecede Etkili	Orta Derecede Etkili	Önemli Derecede Etkili	Çok Önemli Ölçüde Etkidi

1-9 maddeleri, denetçinin tarafsızlığını; 10-19 maddeleri, denetçinin dürüstlük ve tarafsızlığını; 20-26 maddeleri, denetçinin mesleki yeterlilik ve özeni ile mesleki performansını; 27-29 maddeleri, denetçinin gizliliğe bağlılığını; 30-36 maddeleri, denetçinin mesleki davranışına ilişkin denetçi bağlılığını; 37 - 46 maddeleri ise denetim kalitesini ölçmektedir.

3.8.5. Geçerlilik ve Güvenirlik

Araştırmacı, anket listesini son halini yazdırmadan önce zayıf yönlerini test etmelidir. Test, araştırma grubuna benzer şekilde, rasgele seçilmiş birey örneklemini üzerinde yürütülür. Araştırmacının, anket listesinin kalitesini sağlamak için geçerliliği ve güvenilirliği ölçmesi de önemlidir.

Jankowicz (1991), kantitatif araştırmanın bir bölümünün hassasiyetini ve ayarlamasını değerlendiren birincil standartlar arasında geçerlik ve güvenirlilik ölçümleri olduğunu açıklamıştır. Smith (2003), güvenilirliğin ölçüm geçerliliği için bir ön şart olduğunu belirtmiştir.

Güvenirlilik esas itibarıyla bir tutarlılık meselesidir. Örneğin, aynı kişiye iki farklı enstitüde bir araç uygulanıyorsa, gündeme getirilecek soru şudur: Aynı sonucu verir mi? Testin güvenilirliği aynı zamanda testin doğruluğunu ve test araçlarına göre sabit bir ölçüm elde edildiğini ve tarafsızlığı göstermektedir (Smith, 2003; Bhattacharjee, 2012: 55).

3.8.6. Verilerin İstatistiksel Analiz

Verilerin analizinde Sosyal Bilimler İstatistik Paket Programı (SPSS) kullanılmış ve aşağıdaki istatistiksel analizler yapılmıştır:

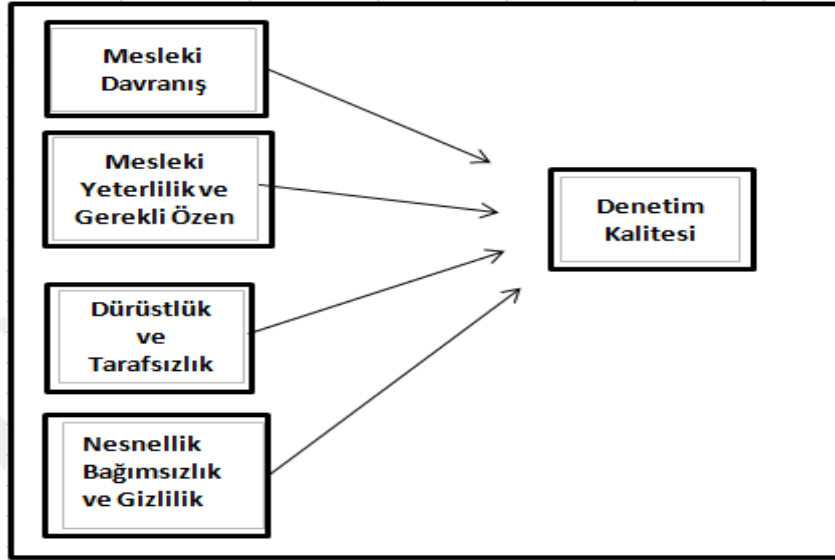
- Merkezi eğilim ölçümleri:
 - Ortalama: Çalışmanın her bir maddesi için araştırmacıların değerlendirmelerini anketteki ifadelerin göreceli önemini belirlemek için bir işaretçi olarak belirlemeyi amaçlamaktadır.
 - Standart sapma: Katılımcıların cevap değerlerinin dağılım derecesinin ölçülmesi ve belirtilmesi için her maddenin ortalaması ile kullanılır, burada standart sapmanın minimum değeri, verilerin dağılımının en düşük veya tersi anlamına gelir.
 - Frekans tablosu: Katılımcıların verdiği cevapların seçeneklere göre sayısal dağılımını gösterir.
- Çoklu doğrusal regresyon analizi: Bağımsız değişkenlerin tümünün bağımlı değişkene etkisini test etmek için kullanılır. Bağımlı değişken üzerindeki tüm bağımsız değişkenler arasında bir etki olasılığını ölçen T değeri hesaplanarak anlamlılığı test edilir.
- Alfa s 'Cronbach testi: Anketin iç tutarlılığını ve yapısal bütünlüğünü hesaplamak için kullanılan veri toplama aracına bağımlılığın kapsamını test etmek için kullanılır.
- Pearson Korelasyon : Korelasyon derecesini ölçmek için kullanılır.
- Bağımsız T Testi:Bağımsız iki veri kümesi arasında istatistiksel olarak önemli bir fark olup olmadığını bilmek için kullanılır.

3.9. Araştırma Modeli

Araştırma modeli değişkenler arasındaki ilişki ve etkiyi tanımlamak üzere tasarlanmıştır: Bağımlı değişken, denetim kalitesidir.

Bağımsız değişkenler: Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik, Dürüstlük ve Tarafsızlık, Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen, Mesleki Davranıştan oluşmaktadır (bkz. Şekil 3.1):

Şekil 3.1. Çalışmanın Modeli (Araştırmacı)



3.10. Araştırmanın Hipotezleri

H₁: *Nesnellik bağımsızlık ve gizlilik faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.*

H₂: *Mesleki davranış faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.*

H₃: *Dürüstlük ve tarafsızlık faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.*

H₄: *Mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.*

H₅: *Katılımcıların etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı, görev türüne göre anlamlı farklılık gösterir.*

H₆: *Katılımcıların denetim kalitesine yönelik algıları, görev türüne göre anlamlı farklılık gösterir.*

H₇: *Katılımcıların etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı, katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterir.*

H₈: *Katılımcıların denetim kalitesine yönelik algıları, katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterir.*

4. BULGULAR

Çalışmanın bu bölümünde denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının, denetim kalitesi üzerine etkisinin incelenmesi amacıyla yapılan araştırmaya ait bulgulara yer verilmiştir.

4.1. Demografik Özelliklerin Analizi

Bu bölüm Libya iç ve dış denetçilerinin özelliklerini analiz etmektedir:

Tablo 4.1. Araştırmaya katılanların demografik özelliklerine yönelik bulgular

		F	%			F	%
Cinsiyet	Erkek	129	87,2	Görev Türü	İç Denetçi	121	81,8
	Kadın	19	12,8		Finansal Yönetici	27	18,2
Toplam		148	100	Toplam		148	100
Yaş	30 yaş altı	23	15,5	Eğitim Durumu	Lise	71	48,0
	30-34	32	21,6		Lisans	58	39,2
	35-39	41	27,7		Yüksek Lisans	16	10,8
	40 yaş ve üstü	52	35,1		Doktora	3	2,0
Toplam		148	100	Toplam		148	100
Uzmanlaşma	Muhasebe	90	60,8	Denetim Alanındaki Deneyimi	5 yıldan daha az	1	,7
	Finansal Yönetim	18	12,2		5 - 9 yıl	33	22,3
	Finans ve Bankacılık	32	21,6		10 - 14 yıl	67	45,3
	Diğer işler	8	5,4		15 yıl ve daha	47	31,8
Toplam		148	100	Toplam		148	100

Tablo 4.1’de katılımcıların demografik özellikleri ile ilgili ortaya çıkan sonuçlar şu şekildedir:

- Ankete katılan bireylerin % 12,8’i kadın, %87,2’si erkektir.
- Katılımcıların görev türü incelendiğinde %81,8’lik kesimin iç denetçi, %18,2’lik kesimin finansal yönetici olarak çalıştığı görülmektedir.
- Katılımcıların %35,1’i 40 yaş ve üstü yaş grubu aralığındayken %27,7’si ise 35-39 yaş grubu aralığında yer almaktadır.

- Katılımcıların eğitim durumları incelendiğinde %48'lik kesimin lise, %39,2'lik kesimin de lisans mezunu olduğu anlaşılmaktadır.
- Katılımcıların uzmanlaşma alanlarına bakıldığında %60,8'inin muhasebe, %21,6'lık kesimin finans ve bankacılık alanında uzmanlaştığı görülmektedir.
- Katılımcıların denetim alanındaki deneyimlerine bakıldığında %45,3'ünün 10-14 yıl, %31,8'inin ise 15 yıl ve daha fazla denetim alanında uzmanlığının bulunduğu tespit edilmiştir.

4.2. Geçerlilik Analizi

Tablo 4.2. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeğinin faktör analizi sonuçları

Faktör Adı	Soru İfadesi	Faktör Ağırlıklı	Faktörün Açıklayıcılığı (%)
Dürüstlük ve Tarafsızlık	Denetçi, kendi hatalarını kabul etme ve bireylere eşit muamele etme kabiliyetine sahip olmalıdır.	,880	20,462
	Denetçi güvenilir olmalı, verdiği sözleri tutmalı, sözleşmeleri ve yükümlülükleri yerine getirmelidir	,792	
	Denetçi yardımcılara ve aslarına iyi bir örnek olmalıdır.	,790	
	Denetçi, mesleki görevlerini etkin ve sorunsuz bir şekilde yerine getirebilmesi için başkalarıyla işbirliği yapmalıdır.	,786	
	Denetçi objektiflik, dürüstlük ve mesleki yargısından kendisini uzaklaştırabilecek herhangi bir hediye veya bağış kabul etmemelidir.	,722	
	Pozitif veya negatif olsun, Denetçi bilgi, yargı ve mesleki görüşünü sunarken doğruluk ve şeffaflık ilkesinden uzaklaşmamalıdır.	,564	
	İşine sadık ve farklı baskıların etkisinde kalmayan bir nesnellığe sahip olmalıdır.	,519	
	Denetçi, adının yanıltıcı tarih veya hesapları içeren ihtilafli veya eksik veya yanıltıcı bilgi içeren herhangi bir raporla veya bilgiyle birlikte anılmamasına dikkat etmelidir.	,481	
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Denetçiler, diğer denetçilerin değerini, prestijini ve niteliklerini hiçbir zaman eleştirmemeli ve düşürmemeli ve insanlık onuruna saygı göstermelidirler.	,854	13,885
	Denetçiler, denetim mesleğini yöneten etik kurallara ve standartlara bağlı kalmalıdır.	,790	
	Denetçi, mesleğini değersizleştirecek ya da uygun olmayan bir şekilde tanıtaçak davranış şekillerinden kaçınmalıdır.	,751	
	Denetçiler sahip oldukları mesleki vasıflar ve tecrübeleri hususunda hiçbir zaman aldatma ve yanlış yönlendirme yoluna başvurmamalıdır.	,739	
	Yeni görevlendirilen denetçi yapılan denetçi değişikliğinin nedenlerini hakkında önceki denetçiye sorular sormamalı ve geçerli nedenler olmadıkça önceki denetçinin devreye girmesini kabul etmemelidir.	,712	

	Denetçi, görevini yerine getirirken dürüstlüğünü, bağımsızlığını, mesleğinin adını ve güvenini tehlikeye düşürecek veya başkalarına zarar verebilecek herhangi bir kişisel davranışta bulunmamalıdır.	,472	
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	Denetçi, mesleki çalışmalarını yaparken gerçekte ve görünüşte bağımsız olmak zorundadır.	,834	8,808
	Denetçinin, müşteriye (defter tutma gibi) başka finansal hizmetler sunması, onun görevini icrası sırasında nesnellliğini tehdit etmektedir.	,719	
	Denetçinin kişisel maddi çıkarları, hizmet verdiği müşterilerinin maddi çıkarları ve denetçinin yakınlarının maddi çıkarları, Denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atmaktadır.	,701	
	Müşteriler ihmalkârlık nedeniyle denetçiye karşı veya denetçiler müşteriye karşı dava açmamalıdır.	,590	
	Denetçi çıkar çatışmalarından uzak,ön yargısız (tarafsız) olmak zorundadır ve mesleki yargısında başkalarından etkilenmez.	,549	
	Denetçi, görevlerini yerine getirirken edindiği bilgileri bilgileri gizli tutmalı, yasal, mesleki veya etik durumlar haricinde bu bilgilere açığa vurmamalıdır.	,519	
	Denetçinin veri ve veri listelerindeki maddi hatalar riskini azaltma yeteneği olmalıdır.	,508	
	Denetçi işi nasıl yapacağına dair yeterli bilgiye sahip olmadığı zaman işi kabul etmemelidir.	,497	
	Denetçi herhangi bir kaynaktan gelen baskı nedeniyle yargısını değiştirmez.	,475	
	Mesleki Davranış	Denetçinin etkin ve mükemmel şekilde yerine getiremeyeceği veya üzerinde yeterince tecrübe ve uzmanlığa sahip olmadığı hiçbir sorumluluk veya mesleki görevi kabul etmemesi gerekir.	
Denetçinin, mesleki görev ve hizmetleri nasıl yerine getireceğine ilişkin entegre bir planın varolması; ve denetçilerin yanı sıra onların astları için de bir kalite kontrol sisteminin tasarlanması gerekir.		-,788	
Denetçi denetim sırasında görev kapsamı ve yeterliliklerinin dışına çıkmamalıdır.		-,673	
Denetçi, denetim mesleğinin teknik yönü üzerine sürekli eğitimler alarak ve meslekteki gelişmeleri takip ederek, akademik yönden ve mesleki tecrübe açısından kendisini üst düzey niteliklerle donatmalıdır.		-,670	
Denetçi yönetim tarafından hazırlanan raporların eksiksiz ve net olması gerektiğini ve aynı zamanda doğru ve güvenilir olmasını gerektiren sürekli analizlerle desteklenmesini göz önünde bulundurmalıdır.		-,636	
Toplam Varyansı Açıklama Oranı		% 50,467	
Kaiser Meyer Olkin Ölçek Geçerliliği		,761	
Barlett Küresellik Testi Ki Kare		1848,917	
Serbestlik Derecesi		378	
P Değeri		0,000	

Tablo 4.3. Denetim kalitesi ölçeğinin faktör analizi sonuçları

Faktör Adı	Soru İfadesi	Faktör Ağırlıkları	Faktörün Açıklayıcılığı (%)
Denetim Kalitesi	Mesleki davranış kuralları, denetim sürecinin kalitesini artırmaya katkıda bulunur.	,830	50,531
	Mesleki davranış kuralları, denetlemenin gecikmeksizin zamanında sağlanmasına katkıda bulunur.	,793	
	Mesleki davranış kuralları finansal raporların kalitesini artırmaya katkıda bulunur.	,785	
	Mesleki davranış kuralları, denetçiler tarafından sağlanan bilgilerin kapsamlı ve etkili olmasına katkıda bulunur.	,709	
	Mesleki davranış kuralları, karar vericilere verilen bilgilerin kalitesinin geliştirilmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunur.	,700	
	Profesyonel davranış kuralları, dürüst, tarafsız ve ön yargısız bilgiler sağlamaya katkıda bulunur.	,666	
	Mesleki davranış kuralları, denetim raporlarının denetlenen kuruluşun istenen koşulları yerine getirmesine katkıda bulunur.	,597	
	Mesleki davranış kuralları, denetim sürecinin başarılı olmasını sağlamada iç ve dış denetçiler arasında işbirliğinin atmasına katkıda bulunur.	,562	
Toplam Varyansı Açıklama Oranı		% 50,531	
Kaiser Meyer Olkin Ölçek Geçerliliği		,861	
Barlett Küresellik Testi Ki Kare		454,636	
Serbestlik Derecesi		28	
P Değeri		0,000	

Ölçeklerin geçerliliğini belirlemek amacıyla faktör analizi yapılmış ve analiz sonucunda KMO değerleri 0,761 (Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık), ve 0,861 (denetim kalitesi) olduğu bulunmuştur. Buna göre 0,05 önem düzeyinde, ölçeklere ilişkin tüm değerler incelendiğinde ölçeklerin geçerlilik düzeyinin oldukça yüksek olduğu ve veri setinin yapılacak analizlere uygun olduğu belirlenmiştir (Çokluk, Şekercioğlu ve Büyüköztürk, 2012: 207).

4.3. Cronbach Alfa Güvenilirlik Analizi

Temel olarak, Cronbach alfa değeri, iç tutarlılığın bir ölçütüdür, çünkü bu ölçü çalışma anketinin güvenilirliğini verir. İç tutarlılığın kabul edilebilir bir ölçüsü olarak ≥ 0.60 olan bir Cronbach alfa değerinin olması gerektiği bilinmektedir (Hutchinsonve Johnston, 2004; McMinn vd., 2009).

Cronbach alfa değeri aşağıdaki gibi ifade edilmektedir (Uzunsakal ve Yıldız, 2018):

0 <Cronbach's Alfa Değerleri< 0.40 ise güvenilir değil

0.40 <Cronbach's Alfa Değerleri< 0.60 ise düşük güvenilirlikte

0.60 <Cronbach's Alfa Değerleri< 0.80 ise oldukça güvenilir

0.80 <Cronbach's Alfa Değerleri< 1.00 ise yüksek güvenilirlikte

Tablo 4.4. Güvenilirlik analizi testi tablosu

Ölçekler	Güvenilirlik
Etik ve Mesleki Davranış Kurallarına Bağlılık	,812
Dürüstlük ve Tarafsızlık	,858
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	,807
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	,788
Mesleki Davranış	,824
Denetim Kalitesi	,857

Güvenilirlik analizi sonucunda elde edilen Cronbach's Alpha değerleri 0,788 – 0,858 arasındadır. Bu değerlere göre ölçeklerin oldukça güvenilir olduğu anlaşılmaktadır (Kalaycı, 2017: 405).

4.4. Normal Dağılım Testi

Nicel bir araştırmada, parametrik testlerin yapılabilmesi için verilerin normal dağılması gerekmektedir. Gravetter ve Wallnau (2013: 170)'a göre çarpıklık ve basıklık değerleri - 2.0 ve +2.0 arasında ise veri normal dağılmıştır. Tablo 4.5'te görüldüğü gibi verilerin normal dağıldığı belirlenmiştir.

Tablo 4.5. Normal dağılım testi tablosu

Ölçekler		İstatistik
Dürüstlük ve Tarafsızlık	Basıklık	-,642
	Çarpıklık	,138
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Basıklık	-,403
	Çarpıklık	,179
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	Basıklık	-,109
	Çarpıklık	-,072
Mesleki Davranış	Basıklık	-,670
	Çarpıklık	,376
Denetim Kalitesi	Basıklık	-,554
	Çarpıklık	,326

4.5. Korelasyon Analizi

Tablo 4.6. Pearson korelasyonu tablosu

		Dürüstlük ve Tarafsızlık	Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	Mesleki Davranış
Denetim Kalitesi	Pearson Korelasyon	,246	,232	,279	,196
	P	,001	,002	,000	,009

**Korelasyon 0.05 düzeyinde anlamlıdır

Tablo 4.6.'da Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ve denetim kalitesi arasındaki korelasyon katsayıları verilmiştir. Tablo incelendiğinde Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ve denetim kalitesi arasındaki korelasyon katsayılarının $p=0,05$ düzeyinde pozitif ve anlamlı olduğu görülmektedir. Nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile denetim kalitesi arasında (0,279), dürüstlük tarafsızlık ile denetim kalitesi arasında (0,246), mesleki yeterlilik ve gerekli özen ile denetim kalitesi arasında (0,232), mesleki davranış ile denetim kalitesi arasında (0,196) zayıf düzeyde ilişki olduğu tespit edilmiştir.

4.6. Regresyon Analizi

Tablo 4.7. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığın denetim kalitesi üzerine etkisi: çoklu regresyon analizi sonuçları

Bağımlı Değişken			Denetim Kalitesi							
Değişkenler	Katsayılar		Anlamlılık Derecesi		R ²	Düzeltilmiş R ²	F	P	Tolerans	VIF
	B	Beta	t	P						
Sabit	1,177		2,137	,034	0,156	0,132	6,605	,000b		
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	,284	,235	2,861	,005					,874	1,144
Mesleki Davranış	,171	,175	2,174	,031					,914	1,095
Modele Girmeyen Bağımsız Değişkenler										
Dürüstlük ve Tarafsızlık	,120	,120	1,391	,166	0,156	0,132	6,605	,000b	,794	1,259
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	,118	,115	1,353	,178					,819	1,222
Standartlaştırılmamış regresyon katsayılarına göre oluşturulan tahmin denklemi Denetim Kalitesi =1,177+ 0,284 Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik + 0,171 Mesleki Davranış										
B = Standartlaştırılmamış Katsayıları, Beta = Standartlaştırılmış Katsayıları ifade etmektedir.										

$p \leq 0,05$

Tablo 4.7. incelendiğinde %5 anlamlılık düzeyinde F testi sonuçlarına bakıldığında F istatistiği 6,605 ve p değeri 0,000 olduğundan modelin genel olarak anlamlı olduğu, bağımsız değişkenler nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile mesleki davranış faktörlerinin p değerlerinin de (0,005 ve 0,031) 0,05'ten küçük olduğu görülmektedir ve katsayıları istatistik olarak anlamlıdır.

Dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin ise p değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu için katsayıların istatistik olarak anlamlı olmadığı belirlenmiş ve modele alınmamıştır.

R² değeri bağımlı değişkenin yüzde kaçlık kısmının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir. Yani etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık faktörleri denetim kalitesini %15,6 (R²=0,156) seviyesinde açıklamaktadır. Buna göre etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde zayıf düzeyde bir etkisinin olduğu dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılıkları arttıkça denetim kalitesinin de arttığı söylenebilir. Nesnellik bağımsızlık ve gizlilik faktöründeki bir birimlik artış denetim kalitesini 0,284 birim arttırırken, mesleki davranış faktöründeki bir birimlik artış denetim kalitesini 0,171

birim arttırmaktadır. Böylece nesnellik bağımsızlık ve gizlilik faktörünün denetçilerin denetim kalitesi üzerinde daha etkili olduğu anlaşılmaktadır.

Kurulan modellerde çoklu bağlantının olması yanlış değerlendirmeler yapılmasına neden olabilmektedir. Çoklu doğrusal bağıntı olup olmadığı VIF ve tolerans değerlerine bakılarak kontrol edilebilmektedir. Buna göre tablodaki VIF ve tolerans değerleri incelendiğinde, tüm değişkenlere ait VIF değerlerinin 10'dan küçük olması nedeniyle modelde çoklu bağlantı probleminin olmadığı belirlenmiştir. H_1 ve H_2 hipotezleri kabul edilmiş, H_3 ve H_4 hipotezleri ise reddedilmiştir.

4.7. T-testi Sonuçları

4.7.1. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık & denetim kalitesi / görev türü

Tablo 4.8. Görev türüne göre T-testi tablosu

Faktörler	Görev Türü	N	Ortalama	SS	T	Sd	P
Dürüstlük ve Tarafsızlık	İç Denetçi	121	4,0413	,56697	,579	146	,563
	Finansal Yönetici	27	3,9722	,52844			
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	İç Denetçi	121	4,0843	,53960	-1,259	146	,210
	Finansal Yönetici	27	4,2296	,55388			
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	İç Denetçi	121	4,0376	,46160	-1,040	146	,300
	Finansal Yönetici	27	4,1399	,46491			
Mesleki Davranış	İç Denetçi	121	4,0372	,55922	-,659	146	,511
	Finansal Yönetici	27	4,1173	,62329			
Denetim Kalitesi	İç Denetçi	121	3,9917	,56590	,203	146	,840
	Finansal Yönetici	27	3,9676	,52987			

$p < 0,05$

Tablo 4.8.'te t testi sonucu elde edilen p değerleri incelendiğinde, Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeği faktörlerinden nesnellik bağımsızlık ve gizlilik, mesleki davranış, dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin p değeri 0,05 anlamlılık değerinden büyük olduğu için katılımcıların

görev türüne göre anlamlı farklılık göstermediği görülmektedir. Bu durumda H_5 hipotezi reddedilmiştir.

Tablo 4.8.'te T testi sonucu elde edilen p değerleri incelendiğinde, denetim kalitesi ölçeğinin p değeri 0,05 anlamlılık değerlerinden büyük olduğu için denetim kalitesi algılarının katılımcıların görev türüne göre anlamlı farklılık göstermediği anlaşılmaktadır. Bu durumda H_6 hipotezi reddedilmiştir

4.7.2. Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık & denetim kalitesi / cinsiyet

Tablo 4.9. Görev türüne göre T-testi tablosu

Faktörler	Cinsiyet	N	Ortalama	SS	T	Sd	P
Dürüstlük ve Tarafsızlık	Erkek	129	4,0252	,56323	-,199	146	,842
	Kadın	19	4,0526	,54377			
Mesleki Yeterlilik ve Gerekli Özen	Erkek	129	4,0946	,55231	-,947	146	,345
	Kadın	19	4,2211	,47560			
Nesnellik Bağımsızlık ve Gizlilik	Erkek	129	4,0474	,48048	-,611	146	,542
	Kadın	19	4,1170	,31530			
Mesleki Davranış	Erkek	129	4,0000	,57773	- 2,955	146	,004
	Kadın	19	4,4035	,36139			
Denetim Kalitesi	Erkek	129	3,9486	,56393	- 2,228	146	,027
	Kadın	19	4,2500	,44292			

$p < 0,05$

Tablo 4.9.'da t testi sonucu elde edilen p değerleri incelendiğinde, Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeği faktörlerinden nesnellik bağımsızlık ve gizlilik, dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin p değeri 0,05 anlamlılık değerinden büyük olduğu için katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık göstermediği, mesleki davranış faktörünün ise p değeri 0,05 anlamlılık değerinden küçük olduğu için katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık gösterdiği görülmektedir. Grup ortalamalarına göre kadın katılımcıların mesleki davranış faktörüne duyarlılıklarının erkeklere göre daha fazla olduğu söylenebilir. Bu durumda H_7 hipotezi mesleki davranış faktörü açısından kabul, nesnellik bağımsızlık

ve gizlilik, dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörleri açısından ise reddedilmiştir.

Tablo 4.9.'da T testi sonucu elde edilen p değerleri incelendiğinde, denetim kalitesi ölçeğinin p değeri 0,05 anlamlılık değerlerinden küçük olduğu için katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterdiği anlaşılmaktadır. Grup ortalamalarına göre kadın katılımcıların denetim kalitesine yönelik algılarının daha yüksek olduğu söylenebilir. Bu durumda H₈ hipotezi kabul edilmiştir.

4.8. Hipotez Sonuçlarının Özeti

Tablo 4.10. Hipotez Sonuçlarının Özeti

No	Hipotez	Sonuç
H ₁	H₁: <i>Nesnellik bağımsızlık ve gizlilik faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.</i>	Kabul
H ₂	H₂: <i>Mesleki davranış faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.</i>	Kabul
H ₃	H₃: <i>Dürüstlük ve tarafsızlık faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.</i>	Red
H ₄	H₄: <i>Mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörünün denetim kalitesi üzerinde etkisi vardır.</i>	Red
H ₅	H₅: <i>Katılımcıların etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı, görev türüne göre anlamlı farklılık gösterir.</i>	Red
H ₆	H₆: <i>Katılımcıların denetim kalitesine yönelik algıları, görev türüne göre anlamlı farklılık gösterir.</i>	Red
H ₇	H₇: <i>Katılımcıların etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı, katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterir.</i>	Kısmen Kabul
H ₈	H₈: <i>Katılımcıların denetim kalitesine yönelik algıları, katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterir.</i>	Kabul

5. SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışmada, denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının, denetim kalitesi üzerinde etkisinin olup/olmadığının belirlenmesi amaçlanmaktadır. Çalışmanın bir diğer amacında denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının ve denetim kalitesine yönelik algılarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediğinin belirlenmesidir.

Teorik kısımdan ve alan araştırmasından başlayarak, araştırmacı aşağıdaki sonuçlara varmıştır:

Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ve denetim kalitesi arasındaki korelasyon katsayıları incelendiğinde; etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ve denetim kalitesi arasındaki korelasyon katsayıları $p=0,05$ düzeyinde pozitif ve anlamlı olduğu görülmektedir. Nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile denetim kalitesi arasında (0,279), dürüstlük ve tarafsızlık ile denetim kalitesi arasında (0,246), mesleki yeterlilik ve gerekli özen ile denetim kalitesi arasında (0,232), mesleki davranış ile denetim kalitesi arasında (0,196) zayıf düzeyde ilişki olduğu tespit edilmiştir.

Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığın denetim kalitesi üzerine etkisi incelendiğinde p değeri 0,000 olduğundan modelin genel olarak anlamlı olduğu, bağımsız değişkenler nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile mesleki davranış faktörlerinin p değerlerinin (0,005 ve 0,031) 0,05'ten küçük olduğu ve katsayılarının istatistik olarak anlamlı olduğu görülmüştür. Dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin ise p değerlerinin 0,05'ten büyük olduğu için katsayılarının istatistik olarak anlamlı olmadığı belirlenmiş ve modele alınmamıştır. R^2 değeri bağımlı değişkenin yüzde kaçlık kısmının bağımsız değişkenler tarafından açıklandığını göstermektedir. Yani etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık faktörleri denetim kalitesini %15,6 ($R^2=0,156$) seviyesinde açıklamaktadır. Buna göre etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık faktörlerinin denetim kalitesi üzerinde zayıf düzeyde bir etkisinin olduğu dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılıkları arttıkça denetim kalitesinin de arttığı söylenebilir. Nesnellik

bağımsızlık ve gizlilik faktöründeki 1 birimlik artış denetim kalitesini 0,284 birim arttırırken, mesleki davranış faktöründeki 1 birimlik artış denetim kalitesini 0,171 birim arttırmaktadır. Böylece nesnellik bağımsızlık ve gizlilik faktörünün denetçilerin denetim kalitesi üzerinde daha etkili olduğu anlaşılmaktadır. Kurulan modellerde çoklu bağlantının olması yanlış değerlendirmeler yapılmasına neden olabilmektedir. Çoklu doğrusal bağıntı olup olmadığı VIF ve tolerans değerlerine bakılarak kontrol edilebilmektedir. Buna göre tablodaki VIF ve tolerans değerleri incelendiğinde, tüm değişkenlere ait VIF değerlerinin 10'dan küçük olması nedeniyle modelde çoklu bağlantı probleminin olmadığı belirlenmiştir.

Anket sonuçlarından elde edilen analizler meslek mensuplarının nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile mesleki davranış ilkelerine verdikleri önemi açıkça göstermektedir, çünkü sonuçlar, denetçinin, çalışmaların uygulanmasında yan etkilere karşı dirençte ve düşüncede nesnellik bağımsızlık ve gizlilik ile mesleki davranış faktörlerinin bir güç olduğunu ortaya koymuştur. Libya'da denetimin bağımsızlığı denilince denetim biriminin yasal bağımsızlığı akla gelmektedir. Hâlbuki önemli olan yasal bağımsızlığın yanı sıra bireysel olarak her bir denetim elemanının denetlenen kişilerden ekonomik ve sosyal anlamda bağımsız olmasıdır. Bu sonuç başka çalışmalar tarafından da desteklenmektedir (Ruddock ve ark.,2006; Titus ve ark., 2014; Enofe ve ark., 2013; Albeksh, 2016). Denetçinin bağımsızlığını etkileyen faktörler incelenirken bağımsızlığın denetim mesleğinin köşe taşı olduğu belirlenmiştir. Bu bulgu, Alqtaish vd., (2014) araştırmasıyla tutarlıdır ve denetim mesleğinin etik standartlara uyumu etkilediği sonucuna varılmıştır.

Denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığının ve denetim kalitesine yönelik algılarının demografik özelliklerine göre farklılık gösterip göstermediği de tespit edilmeye çalışılmıştır. Elde edilen verilerin normal dağım göstermesinden dolayı parametrik testler uygulanmıştır. Yaş, eğitim durumu, uzmanlaşma, denetim alanındaki deneyimi gibi değişkenlere göre yapılan analizler neticesinde anlamlı bir farklılık tespit edilememiş ve tablolara çalışmada yer verilmemiştir.

Çalışmada t testi sonucu elde edilen p değerleri incelendiğinde, Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeği faktörlerinden nesnellik bağımsızlık ve gizlilik,

dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin p değerlerinin 0,05 anlamlılık değerinden büyük olduğu için katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık göstermediği, mesleki davranış faktörünün ise p değerinin 0,05 anlamlılık değerinden küçük olduğu için katılımcıların cinsiyetlerine göre anlamlı farklılık gösterdiği görülmüştür. Grup ortalamalarına göre kadın katılımcıların mesleki davranış faktörüne duyarlılıklarının erkeklere göre daha fazla olduğu söylenebilir.

Denetim kalitesi ölçeğinin p değeri 0,05 anlamlılık değerlerinden küçük olduğu için katılımcıların cinsiyetine göre anlamlı farklılık gösterdiği anlaşılmıştır. Grup ortalamalarına göre kadın katılımcıların denetim kalitesine yönelik algılarının daha yüksek olduğu söylenebilir.

Etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılık ölçeği faktörlerinden nesnellik bağımsızlık ve gizlilik, mesleki davranış, dürüstlük ve tarafsızlık ile mesleki yeterlilik ve gerekli özen faktörlerinin p değerleri 0,05 anlamlılık değerinden büyük olduğu için katılımcıların görev türüne göre anlamlı farklılık göstermediği görülmüştür.

Denetim kalitesi ölçeğinin p değeri 0,05 anlamlılık değerlerinden büyük olduğu için katılımcıların görev türüne göre anlamlı farklılık göstermediği anlaşılmıştır.

5.1. Öneriler

- Mesleki performansın verimliliğini ve seviyesini artırmak için denetçinin bağımsızlığını ve bütünlüğünü güçlendirmek, desteklemek gerekmektedir. Mesleği idare eden uluslararası meslek kuruluşlarının ahlaki davranış kurallarından, özellikle Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu IFAC'ın yayınladığı kurallar Libya'da geçerli yürürlükte olan kanun ve yönetmeliklerin niteliğine uygun olması koşuluyla uyarlanabilir.
- Standartlara ve kanunlara uygun olarak denetimde ahlaki davranışa uyumu ve kurumsal yönetim ilkelerini harekete geçirme ihtiyacı vardır. Bu durumun Libya bankalarındaki banka yönetim kurulu üyeleri ile denetçiler tarafından uygulanması gerekebilir.

- Genel olarak uluslararası denetim standartlarına ve özellikle mesleki eğitimin profesyonel olarak yürütülmesine ilişkin hususlar da dahil olmak üzere, denetim mesleğine ilişkin müfredatların oluşturulmasının yanı sıra, üniversitelerde, kolejlerde ve okullarda dini bağlılık geliştirilebilir ve etik davranışlar derinleştirilebilir.

5.2. Gelecek Çalışmalar İçin Öneriler

Mesleğe bağlılık ve etik konularını geliştirmeye katkıda bulunulacağı düşünülen aşağıdaki çalışmalar yapılabilir:

- Mali raporlamanın kalitesine ilişkin mesleki ahlak kurallarına ve davranış kurallarına uymanın etkisi.
- İlgili müşteriler, hissedarlar ve diğerleri açısından denetçilerin mesleki davranış kurallarına uyma derecesi.
- Denetçilerin mesleki etiğe ve davranış kurallarına olan bağlılığını arttırmada mesleği örgütleyen mesleki kurumlarının rolü.
- Denetçilerin mesleki davranış kurallarına uyma yükümlülüğünde, mesleği düzenleyen kanun ve yönetmeliklerin rolü.
- Libya İslami kurumlarının İslam hukukuna uygun etik ve mesleki davranış kurallarına ne ölçüde ihtiyaç duydukları.

KAYNAKLAR

- Abbott, L. J., Park, Y., & Parker, S. (2000). The effects of audit committee activity and independence on corporate fraud. *Managerial Finance*, 26(11), 55–68.
- Abdulsaleh, A. (2014). Corporate governance role of audit committees in the banking sector: evidence from Libya. world academy of science, engineering and technology, *International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic, Business and Industrial Engineering*, 8(2), 592-597.
- Abu Bakar, N. B.,& Ahmad, M. (2009). Auditor Independence: Malaysian accountants' perceptions. *International Journal of Business and Management*, 4(12), 129–141.
- Abu Bakar, N. B., Rahman, A. A., & Abdul Rashid, H. (2005). factors influencing auditor independence: Malaysian loan officers' perceptions. *Managerial Auditing Journal*, 20(8), 804-822.
- Adebayo, O., (2011). An empirical analysis of the impact of auditors independence on the credibility of financial statement in Nigeria. *Research Journal Of Finance And Accounting*. ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online)Vol 2, No 3, 2011. www.iiste.org.
- Adeyemi, S. B.,& Fagbemi, T. O. (2010). Audit quality, corporate governance and firm characteristics in Nigeria. *International Journal of Business and Management*, 5(5), 169.
- Al qtaish, H. F. , Baker, A . M.,& Othman, O . H. (2014) The ethical rules of auditing and the impact of compliance with the ethical rules on auditing quality. *International journal of research and reviews in applied sciences*, 18(3), 1.
- Al-Aidaros, A. H. M. H. (2012). The accountant's ethical code of conduct and moral reasoning from an islamic environment: case in Yemen (Doctoral dissertation, Universiti Utara Malaysia).
- Albeksh, H. M. (2016). Compliance of auditors to ethics and rules of professional conduct and its impact on audit quality. *Imperial Journal of Interdisciplinary Research*, 2(12).
- Albeksh, H. M. A. (2016). Factors affecting the independence of the external auditor within the auditing profession. *International journal of management and commerce Innovations* ISSN 2348-7585(online). vol.4,Issue2,pp-680-689).
- Albeksh, H. M. A. (2016). The crisis of the ethics of audit profession: collapse of enron company and the lessons learned. *Library Journal*, 3, e3205. Click <http://www.oalib.com/articles/5276818> to get the view and download.

- Albeksh, H. M. A. (2017). The Role of auditing quality in narrowing the expectations gap in auditing profession. *International Journal of Advanced Research (IJAR)* ISSN 2320-5407. Int. J. Adv. Res. 5(1), 1585-1597.
- Aldrogi, M. O. (2004). Using the expectations gap to measure the quality of external audit services. MA Thesis, Academy of Graduate Studies.
- Alexandra Ardelean, (2013). Auditors' Ethics and their Impact on Public Trust. Published by Elsevier Ltd. Open access under CC BY-NC-ND license.
- Al-Khaddash, H., Al Nawas, R., & Ramadan, A. (2013). Factors affecting the quality of auditing: The case of Jordanian commercial banks. *International Journal of Business and Social Science*, 4(11).
- Al-Moataz, E. (2008) The Ethics of audit profession and people who deal with: enron collapse and learnt lessons. *King Abdulaziz University Journal: Economics and Management*, 22, 293-257.
- Almtairi. A. M. (2012). The *behavior ethical rules of the auditing profession and its impact on the audit quality in Kuwaiti Industrial Companies*, Unpublished master thesis, Middle East University, Amman, Jordan.
- Al-Nawaiseh, M.I. (2006). " Factors affecting audit quality: an empirical study from the perspective of *Jordanian* auditors". *Jordan Journal of Business Administration*, Vol. 2. Iss. 3. pp. 390-415.
- Alsagli, R. A. S., & Mizdraković, V. (2016). The auditors perception on the quality of financial reporting in Libyan banks. *IJAR*, 2(5), 331-334.
- Al-shaikhi, A.-M. t. R. (2006). Causes of The Low Level of Auditors Confidence by The IRS in Libya. MA Thesis, Garyounes University, Benghazi.
- Alteer, A. M., Yahya, S. B., & Haron, M. H. (2013). Auditors' Personal Values and Ethical Judgement at Different Levels of Ethical Climate: A *Conceptual Link*. *Journal of Asian Scientific Research*, 3(8), 862.
- Alteer.A.M & Ben Taher.M.M. (2015). Religiosity and ethical decision sensitivity in auditing profession, *Journal of Economics and Business Studies*, No: 1, June 2015.
- Alvin, Joseph. (2005). " Auditing An Integrated Approach ", prenting Hall, New Jersey.
- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). 2002. Code of professional conduct, in AICPA professional standards: New York: AICPA.
- American Institute of Certified Public Accountants. (2013). AICPA professional standards, Vol. 1, New York: AICPA.
- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2006). Auditing and Assurance Services, (12th Edition), Practice Hall, North Carolina State University

- Arens, A. A., Elder, R. J., & Mark, B. (2012). Auditing and assurance services: an integrated approach. Boston: Prentice Hall.
- Arens, A., Loebbecke, J. (2000). Auditing: An integrated approach, 8th edition. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Arens, Alvin A., & James K. Loebbecke. (1997). Auditing: An Integrated Approach. 7th ed. revised for SAS 82. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall.
- Arruñada, B. (2013). The economics of audit quality: Private incentives and the regulation of audit and non-audit services. *Springer Science & Business Media*.
- Ashour, B. M. (2004). How extent accounting and auditing profession keep abreast in Libya to the requirements of economic restructuring. Paper presented at the Privatization in Libyan economy Conference, Benghazi.
- Badir Alwan, Abeer Samara, (2013). Compliance auditors the rules of professional conduct based on international accounting standards. *International Journal of humanities and social science* Vol. 3 No. 3; February 2013.
- Bailey. M. S. (2014). Ethics, Trust and Auditing – Conceptualising a Tripartite Framework. Professions for Good & Institute of Business Ethics Writing Awards Academic category award winner.
- Bajaj, M., Gunny, K. and Sarin, A. (2003) Auditor compensation and audit failure: an empirical analysis. Working Paper. Available at: <http://ssrn.com/abstract=387902>.
- Bajpai, N. (2011). Business Research Methods. India: Pearson Education.
- Banking Law No. (1). Libyan Encyclopaedias of Financial Legislation. (2005). Retrieved from <http://www.cbl.gov.ly/eg/>.
- Barrier, M. (2002) Relating to the Audit Committee. *Internal Auditing*, 59(2) April: 29-30.
- Benli, T , Dengel, D, Civek, F . (2016). Yeni TTK çerçevesinde TDHP mali duran varlıklar hesap grubunun TFRS1'e göre açılış finansal tabloları'na aktarılması. *Kastamonu üniversitesi iktisadi ve idari bilimler fakültesi dergisi*, 13 (3), 328-375.
- Basel committee on banking supervision (2011). consultative document the internal audit function in banks. This publication is available on the BIS website (www.bis.org). Bank for International Settlements 2011.
- Bhattacharjee, A. (2012). Social science research: principles, methods, and practices.
- Bırjandi. H, Kaveh . M & Khorrami. M. (2015). The Effect of Audit Quality Adjustment on the Relationship between Earnings Management and Return on Equity in Listed Companies in Tehran Stock Exchange. *Research Journal*

of Finance and Accounting www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.6, No.11, 2015.

- Bik, O. P. (2010). *The Behavior of Assurance Professionals: A Cross-cultural Perspective*. Netherlands: Eburon Academic Publishers.
- Bishop, W. H. (2013). The role of ethics in 21st century organizations. *Journal of business ethics*, 118(3), 635-637.
- Boynton, W. C., Johnson, R. N. and Kell, W. G. (2006). *Modern Auditing*, John Wiley and Sons Inc., USA.
- Brown, P. A., Stocks, M. H., & Wilder, W. M. (2007). Ethical exemplification and the AICPA Code of Professional Conduct: An empirical investigation of auditor and public perceptions. *Journal of Business Ethics*, 71(1), 39-71.
- Brown, Ph. A. (1999). *The aicpa code of professional conduct and exemplification: an empirical investigation of auditor and public perceptions*. Unpublished PhD Thesis, University of Mississippi, Mississippi State, United States of America.
- Buzied, M. (1998). *Enterprise accounting and its context of operation: The case of Libya*. PhD thesis, University of Durham, UK.
- Cabrera-Frias, L. (2012). The ethics of professional skepticism in public accounting: How the auditor-client relationship impacts objectivity.
- Chun, C. (1997). On the functions and objectives of internal audit and their underlying conditions. *Managerial Auditing Journal*, 12(4/5), 247-250.
- Citron, D. B. (2003). The UK's framework approach to auditor independence and the commercialization of the accounting profession. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 16(2), 244-274.
- Code of Ethics and Professional Conduct (2010). College of Occupational Therapists Revised edition 2010.
- Code of Professional Conduct and Bylaws (as of June 1, 2013) is reprinted from AICPA Professional Standards. Copyright 2013 by American Institute of Certified Public Accountants, Inc. New York, NY 10036-8775.
- Code Of Professional Conduct For Registered Auditors (2009). Copyright July 2009 by the International Federation of Accountants (IFAC).
- Cohen, J. R., & Pant, L. W. (1991). Beyond bean counting: Establishing high ethical standards in the public accounting profession. *Journal of Business Ethics*, 10(1), 45-56.
- Çokluk, Ö., Şekercioğlu, G., & Büyüköztürk, Ş. (2012). *Sosyal bilimler için çok değişkenli istatistik: SPSS ve LISREL uygulamaları* (2. Baskı). Ankara: Pegem Akademi.

- Collis, J., & Hussey, R. (2003). *Business research: a Practical guide for undergraduate and postgraduate student*. Houndmills: Palgrave Macmillan.
- Dayı, F., Esmer, Y. and Kukul, B.A. (2019). An investigation of financial management behaviors of managers: Example of KOSGEB, *Journal of Business Research TURK*, 11(1), 468-477.
- David O'Regan, (2001) "Genesis of a profession: towards professional status for internal auditing", *Managerial Auditing Journal*, Vol. 16 Issue: 4, pp.215-227.
- DeAngelo, L. E. (1981a). Auditor independence, "low balling," and disclosure regulation. *Journal of Accounting & Economics* 3(August): 113-27.
- DeAngelo, L. E. (1981b). Auditors size and audit quality. *Journal of Accounting and Economics*, 3, 183-199.
- Duska, R., Duska, B. S., & Ragatz, J. A. (2011). *Accounting ethics*. John Wiley & Sons.
- Enofe. A. O, Ngame Okunega & C. Ediae. (2013). Audit Quality and Auditors Independence in Nigeria: An Empirical Evaluation. *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.4, No.11, 2013.
- Essa El-Firjani, Karim Menacere, Roger Pegum, (2014) "Developing corporate accounting regulation in Libya past and future challenges", *Journal of Accounting in Emerging Economies*, Vol. 4 Issue: 1, pp.22-56, <https://doi.org/10.1108/JAEE-07-2011-0019>.
- Everett, J., Green, D., & Neu, D. (2005). Independence, objectivity and the Canadian CA profession. *Critical Perspectives on Accounting*, 16(4), 415-440.
- Faraj, S. K., & Akbar, S. (2010). An empirical investigation of the Libyan audit market: perceptions of auditor's independence. *Journal for Global Business Advancement*, 3(2), 133-154.
- Garson. D. (2012). *Testing statistical assumptions*. North carolina state university, school of public and international affairs, Statistical associates publishing, blue book series.
- Geeta. M, Pooja. J , Mishra. PN., (2016). Ethical Behavior in Organizations: A Literature Review. *Quest Journals, Journal of Research in Business and Management*, ISSN(Online) : 2347-3002, Volume 4~ Issue 1 (2016) pp: 01-06.
- George D. Anderson and Robert C. (2006). Ellyson. "Restructuring Professional standards: The Anderson report -*Journal Accountancy* September P:96-102.

- Gilman, S. C. (2005). Ethics codes and codes of conduct as tools for promoting an ethical and professional public service: comparative successes and lessons. Washington DC.
- Goldman, A., and B. Barlev. (1974). The auditor-firm conflict of interests: Its implications for independence. *The Accounting Review* 49(October): 707-18.
- Gravetter, F. J., & Wallnau, L. B. (2013). *Statistics For The Behavioral Sciences* (9th Ed.). Belmont, CA: Wadsworth Cengage Learning.
- Hamuda, K., & Sawan, N. (2014). Perceptions of auditor independence in Libyan audit market. *International Business Research*, 7(2), 120.
- Holmes, Arthur W. & Overmyer, Waynes, (1971). *Auditing Principle & Procedure*, 7ed., Richard. Lrwin, Inc.
- Howieson, B. (2005). Can we teach auditors and accountants to be more ethically competent and publicly accountable. *Ethics and Auditing*, 265-288.
- http://en.wikipedia.org/wiki/Jeremy_Bentham(23.11.2016).
- <https://hrdiscussion.com/hr92705.html>(17.5.2016).
- Hudiwinarsih, G. (2010). Auditors' *Experience, Competency, and Their Independency as The Influential Factors In Professionalism*. *Journal of Economics, Business, and Accountancy*, 13, 253-264.
- Hutchinson, A. M., & Johnston, L. (2004). Bridging the divide: a survey of nurses' opinions regarding barriers to, and facilitators of, research utilization in the practice setting. *Journal of clinical nursing*, 13(3), 304-315.
- IFAC (2010). International Ethics Standards Board for Accountants. November, 2010.
- IFAC (2014). International Ethics Standards Board for Accountants. 2014 Edition.
- International Auditing and Assurance Standards Board. IAASB, (2013). A Framework for Audit Quality.
- International Ethics Standards Board for Accountants. (2013). Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. New York: International Federation of Accountants (IFAC).
- INTOSAI (1998). Code of Ethics. Montevideo: Auditing Standards Committee.
- Ionescu, L. (2009). Towards a systematic account of auditing ethics. *Geopolitics, History and International Relations*, 1(1), 187.
- İslamoğlu, a.h., (2009). Sosyal bilimlerde araştırma yöntemleri (spss uygulamalı), beta basım yayım dağıtım a.ş., istanbul.

- Izedonmi F.P. (2000). Introduction to Auditing (1st Ed). Benin: Ambik Press.
- Jankowicz, A. D. (1991). Business research projects for students London: Chapman and Hall.
- Jarbou, Y. (2003). The basics of the theoretical framework of the audit, Edition 2 . Gaza, Palestine: A University student bookshop.
- Jarbou, Y. (2008). Auditing Between Theory and Application: Theoretical Framework. Gaza, Palestine: A University student bookshop.
- Jelic, M. (2012). The impact of ethics on quality audit results. *International Journal for Quality Research*, 6(4).
- Johnstone, K., Gramling, A., & Rittenberg, L. (2013). Auditing: A Risk-Based Approach to Conducting a Quality Audit. Cengage Learning.
- Jui, L.,& Wong, J. (2013). Roles and Importance of Professional Accountants in Business. Prieiga per Internetą.
- Kalaycı, Ş. (2017). *SPSS uygulamalı çok değişkenli istatistik teknikleri*. (8. Baskı). Ankara: Dinamik Akademi.
- Karajeh, A.A.-A.H., (2004). *How far external auditors are committed to code of conduct in jordan, and the ways which encourage them to follow professional behavior in Accounting*. Amman Arab University Amman.
- kaveh. M. khalili. M, Ghorbani. A, Soroush. M . (2014). Professional Ethics in Accounting and Auditing . World Essays Journal / 1 (2): 85-93, 2014 ©2014 Available online at www. worldessaysj.com ISSN 0000 ©2014 WEJ Journal.
- Khorwatt, E. (2006). The attitude of Libyan auditors to inherent and control risk assessments. Ph.D Thesis, Manchester Metropolitan University.
- Kilani, K. A. (1988). The evolution and status of accounting in Libya (Doctoral dissertation, University of Hull).
- Kızgım Yıldırım, Benli Tahir (2009). Meslek Yüksekokullarındaki Öğrenci Ailelerinin Mesleki ve Teknik Eğitimdeki Öneminin Vurgulanması Üzerine Bir Alan Çalışması : Muğla Meslek Yüksekokulu Örneği, 1.Uluslararası 5.Ulusal Meslek Yüksekokulları Sempozyumu UMYOS '09, 1953-1960, ISBN: 978-975-448-194-5.
- Knapp, M, C. (1991). “ Factors that audit committee members use as surrogates for audit quality “, *Journal of practice and Theory*, Vol (10).
- Knechel, W. R, (2013). Audit Quality and Regulation. CPA Australia / University of Melbourne Annual Research Lecture presented on 10 October 2013.

- Krishnan, G.V. (2003). Audit Quality and The Pricing Of Discretionary Accruals. *Auditing: A Journal of Practice & Theory* 22, (1), 109-126.
- Larsson, M., & Wennerholm, C. (2006). Ethics in the auditing profession: a comparison between auditors and students, Master thesis in Auditing.
- Libya State (1967). Financial System Law Act, Libya.
- Libya State (1970). The Commercial Act. No. 65, Libya.
- Libya State (1974). The Official Gazette, Law No.116 of 1973 to Organise the Accounting Profession in Libya.: 251-268.
- Libya State. (2006). "Central Bank of Libya " Retrieved 17/03/2007, from <http://www.cbl.gov.ly/en/search/index.php?textfield=stock+market&Submit>.
- Liu, X., & Simunic, D. A. (2005). Profit sharing in an auditing oligopoly. *The Accounting Review*, 80(2), 677-702.
- Low, M., Davey, H., & Hooper, K. (2008). Accounting scandals, ethical dilemmas and educational challenges. *Critical perspectives on Accounting*, 19(2), 222-254.
- Malhotra, Nareash. K. (2004), *Marketing research*, New Jersey: Prentice Hall.
- Mansouri, A., Pirayesh, R., & Salehi, M. (2009). Audit competence and audit quality: Case in emerging economy. *International Journal of Business and Management*, 4(2), 17.
- Masoud. M. (2016) The Development of Accounting Regulation in the Libyan Region Countries in Africa. *Research Journal of Finance and Accounting* www.iiste.org ISSN 2222-1697 (Paper) ISSN 2222-2847 (Online) Vol.7, No.12, 2016.
- Mat Daud, Z. (2007). The study of the audit expectations gap in the public sector of Malaysia.
- McGraw-Hill, Irwin, (2012). *Professional Conduct, Independence, and Quality Control*. Copyright © 2012 by The McGraw-Hill Companies, Inc. All rights reserved.
- McMinn, A. M., van Sluijs, E. M., Harvey, N. C., Cooper, C., Inskip, H. M., Godfrey, K. M., & Griffin, S. J. (2009). Validation of a maternal questionnaire on correlates of physical activity in preschool children. *International Journal of Behavioral Nutrition and Physical Activity*, 6(1), 81.
- Meihami, B., Varmaghani, Z., Meihami, H., & Khaledian, M. (2013). Professional Ethics; an Approach to Value Creation in Financial Reporting. *International Letters of Social and Humanistic Sciences*, (07), 33-42.

- Mohamed El Sayed Saraya. (2007). Principles and Rules of Auditing and Comprehensive Auditing, Modern University Office, Alexandria Egypt.
- Morris, J. T. (2014). The impact of authentic leadership and ethical firm culture on auditor behavior. *Journal of Behavioral Studies in Business*, 7, 1.
- Mostafa Mohamed, D.,& Hussien Habib, M. (2013). Auditor independence, audit quality and the mandatory auditor rotation in Egypt. *Education, Business and Society: Contemporary Middle Eastern Issues*, 6(2), 116-144.
- Musbah. Seham, (2015). The impact of ethical leadership and culture on the behavior of the auditor in the organization. Master thesis , Mohammed Khaydar University, Algeria.
- Nasr Saleh Mohamed, (2004). Towards a General Framework for Auditing and its Impact on Standards, First Edition, Publications Academy of Graduate Studies, Tripoli Libya.
- Nichols, D. R., and K. H. Price. (1976). The auditor-firm conflict: An analysis using concepts of exchange theory. *The Accounting Review* 51(April): 335-46.
- Nobes, C & Parker, R (2010) 'Comparative International Accounting'. FT Prentice Hall. 11th ed.
- Novie Susanti Suseno, (2013) . The Influence Of Independence, Size Of Public Accountant Office Toward Audit Quality And Its Impact On Public Accountant Office Reputation. *International Journal Of Scientific & Technology Research* Volume 2, Issue 3, March 2013.
- Olagunju, A. (2011). An Empirical Analysis of the Impact of Auditors Independence on the Credibility of Financial Statement in Nigeria. *Research Journal of Finance and Accounting*, 2(3), 82-99.
- O'Leary, C.,& Stewart, J. (2007). Governance factors affecting internal auditors' ethical decision-making: An exploratory study. *Managerial Auditing Journal*, 22(8), 787-808.
- Osterwalder, A.,& Pigneur, Y. (2010). *Business model generation: a handbook for visionaries, game changers, and challengers*. John Wiley & Sons.
- Pandit, G. M., Subrahmanyam, V., & Conway, G. M. (2005). Audit Committee Reports Before and After Sarbanes-Oxley. *CPA Journal*, 75(10), 42-44.
- Pasşu, A. M. (2012) Theoretical Considerations on the Influence of Ethical Principles on Audit Quality, Between Objectivity and Responsibility of the Accounting Profession. *CES Working Papers*, 4(4), 795-808.
- PCAOB, (2015). The Public Company Accounting Oversight Board. PCAOB Release No. 2015-005 July 1, 2015 PCAOB Rulemaking Docket Matter No. 041. 1666 K Street, NW Washington, D.C. 20006.

- Pierce. A , (2007) Ethics And The Professional Accounting Firm: A Literature Review. Published by The Institute of Chartered Accountants of Scotland CA House, 21 Haymarket Yards Edinburgh EH12 5BH.
- Plays, T. (2008). purposive sampling. in I. m. given (ed).
- Rebich, H. (2013). The need for ethics in accounting.
- Reisch, J.T. (2000). "Ideas for Future Research on Audit Quality". The Audit Report, Vol. 24. No. 1. Fall. pp. 1-7.
- Rick Hayes, Roger Dassen, Arnold Schilder, Philip Wallage (2004). Principles of Auditing_ An Introduction to International Standards on Auditing (2nd Edition).
- Rong. S. M. H , (2011). Ethical consciousness in auditing. A comparison of students and employees. NHH, Norwegian School of Economics Bergen, autumn 2011.
- Ruddock, D., S. J. Taylor, and S. L. Taylor. (2006). Non-Audit Services and Earnings Conservatism: Is the Auditor Independence Impaired?. Contemporary Accounting Research, 23 (3): 701- 746.
- Ruppert. M.B, (2012). Defining the Meaning of ‘Auditing’ and ‘Monitoring’ & Clarifying the Appropriate Use of the Terms. CPA, CIA, CISA, CHFP.
- Saat, M. M. (2010). An investigation of the effects of a moral education program on the ethical development of Malaysian future accountants (Doctoral dissertation, Curtin University of Technology, School of Accounting).
- Salem, S. b. (2007). Environmental Variables and Their Impact on Libyan Auditors’ performance. MA Thesis, Al-Gabal Al-Garbi University, Gharyan.
- Saputra, W. (2015). The Impact Of Auditor’s Independence On Audit Quality: A Theoretical Approach. International Journal of Technology Enhancements and Emerging Engineering Research, 4(12), 348-353.
- Saunders, M., Lewis, P., & Thornhill, A. (2003). Research methods for business students (3rd ed.). London: Financial Times Prentice Hall.
- Scott M. Smith & Gerald S. (2010). Albaum, An Introduction to Marketing Research.
- Sekaran, U. (2003). Research methods for business: a skill-building approach (4th ed.). New York: Wiley.
- Senaratne. S. , (2011). The role of ethics in accounting. CIMA. Chartered Institute of Management Accountants.
- Shareia. B. (2010). The Libyan accounting profession: historical factors and economic consequences.

- Shaw, W. H. (2008). *Business Ethics* (6th ed.). Belmont, CA: Thompson Wadsworth.
- Shuaieb, E. (2013). *Factors affecting the adoption of internet banking in Libya* (Doctoral dissertation, Eastern Mediterranean University).
- Singh, J., Carasco, E., Svensson, G., Wood, G., & Callaghan, M. (2005). A comparative study of the contents of corporate codes of ethics in Australia, Canada and Sweden. *Journal of World Business*, 40(1), 91-109.
- Smith, M. (2003). *Research methods in accounting*. London: Sage Publications.
- Smits, J.(2011). *Marketing Research with SPSS. A practical approach*. An edition of koala press limited.
- Stake, R. (1995). *Theart of case study research* London: Sage.
- Stevens, B. (1994). An analysis of corporate ethical code studies:“Where do we go from here?”. *journal of Business Ethics*, 13(1), 63-69.
- Stonciuviene. N, Naujokaitiene. J. (2013). Formation of the ethics of professional accountants from a moral standpoint: analyses of decisive factors and their influence, *European Scientific Journal* December 2013 /SPECIAL/ edition vol.1 ISSN: 1857 – 7881 (Print) e - ISSN 1857- 7431.
- Suseno, N. S. (2013). The influence of independence, size of public accountant office toward audit quality and its impact on public accountant office reputation. *International Journal of Scientific & Technology Research*, 2(3), 123-126.
- Sweeney, B., Arnold, D., & Pierce, B. (2010). The impact of perceived ethical culture of the firm and demographic variables on auditors’ ethical evaluation and intention to act decisions. *Journal of Business Ethics*, 93(4), 531-551.
- Syamsuddin, Abdul Hamid Habbe & Mediaty, (2014). The Influences Of Ethics, Independence, And Competence On The Quality Of An Audit Through The Influence Of Professional Skepticism In Bpk Of South Sulawesi, Central Sulawesi And West Sulawesi. *Quest Journals Journal of Research in Business and Management* Volume 2 ~ Issue 7 (2014) pp: 08-14 ISSN(Online): 2347-3002www.questjournals.org.
- Talebian, M. (2013). Professional ethics in accounting and auditing: A necessity or choice. *European Online Journal of Natural and Social Sciences*, 2(3 (s)), pp-518.
- Tepalagul & Lin, (2015). Auditor Independence and Audit Quality: A Literature Review. *Journal of Accounting, Auditing & Finance* 2015, Vol. 30 (1) 101–121.
- Terri L. Herron, David L. Gilbertson , (2003). Ethical Principles vs. Ethical Rules: The Moderating Effect of Moral Development on Audit Independence Judgments. Eighth Symposium on Ethics in Accounting Revised: June 2003.

- The Public Company Sarbanes, P. (2002, July). Sarbanes-oxley act of 2002. In Accounting Reform and Investor Protection Act. Washington DC: US Congress.
- Titus, M., Muturl, W., & Kabiru, J. (2014). Factors affecting external auditors' independence in discharging their responsibilities: A study of medium level auditing firms in Nairobi. *International Journal of Business & Law Research*, 2(4), 22-35. Retrieved from <http://www.seahipub.org>.
- Trevino, L. K. 1986. Ethical decision making in organizations: A person-situation interactionist model. *Academy of Management Review*, 11, 602-617.
- Ulusoy, T. (2011). Financial power analysis of countries: Transmitters (adsorbents), setters and unresistants. *African Journal of Business Management*, 5(22), 9087.
- Ulusoy, T. (2008). Systematic Risk and Firm Financial Structure: Evidence on Istanbul Stock Exchange. *The Business Review*, Cambridge, 11(2), 226–231.
- Ussahawanitchakit, P. (2012). Relationships among Audit Ethics, Audit Morality and Audit Quality of Certified Public Accountants (CPAs) In Thailand. *Journal of Academy of Business and Economics*, Vol. 12, No. 4: 105-111.
- Uzunsakal, E.,& Yıldız, D. (2018). Alan araştırmalarında güvenilirlik testlerinin karşılaştırılması ve tarımsal veriler üzerine bir uygulama. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 2(1), 14-28.
- Vaicekaskas.D& Mackevičius.J. (2014). Developing a framework for audit quality management in audit firms. *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*”, tom 75 (131), SKwP, Warszawa 2014, s. 171–193.
- Vanel, L, balingit. R. Z, Archondo. G.r. (2000) Auditing and Accounting on AIX. International Technical support Organization, IBM. SG24-6020-00. October2000.
- Velayutham, S. (2003). The Accounting Profession's code of Ethics: is it a code of Ethics or a Code of Quality Assurance?. *Critical Perspectives on Accounting*, 14(4), 483-503.
- Warren, D.,& Smith, M. (2006). Continuous auditing: an effective tool for internal auditors. *Internal Auditing*, 21(2), 27-35.
- Webley, S.,& Werner, A. (2008). Corporate codes of ethics: Necessary but not sufficient. *Business Ethics: A European Review*, 17(4), 405-415.
- Williams. J.,& Seaman. A, (2014). Determinants of Ethical Climate In The Firm: The Role of Governance control systems and environmental uncertainty. *International Journal of Management & Information Systems – Third Fourth* 2014. Volume 18, Number 4.

Zakari, M. A. (2013). Accounting and Auditing in Developing Countries-Arab Countries. *Journal of Economics and Political Sciences, Tripoli University*, 16(10), 1-27.

Zureigat, Q. M. (2011). The effect of ownership structure on audit quality: Evidence from Jordan. *International Journal of Business and Social Science*, 2(10).

http://en.wikipedia.org/wiki/Jeremy_Bentham(23.11.2016).

<https://hrdiscussion.com/hr92705.html>(17.5.2016).

www.accountingtools.com (14.3.2016).

www.boundless.com(10.3.2016).

www.commons.wikimedia.org/w/index.php?curid=40556804(30.11.216).

www.iaasb.org/about-iaasb (17.3.2016).

www.ifac.org/about-ifac/organization-overview/history (17.3.2016).

www.intosai.org/fileadmin/downloads(17.3.2016).

www.managementstudyguide.com/sources-of-business-ethics.htm (12.8.2016).

EKLER**EK 1. Anket (İngilizce)**

**T.C.
KASTAMONU UNIVERSITY
SOCIAL SCIENCES INSTITUTE
DEPARTMENT OF BUSINESS ADMINISTRATION**

Dear Sir/Madam,

The researcher has been conducted a study entitled (Compliance of External Auditors with Ethics and Rules of Professional Conduct and its Impact on the Audit Quality: An Empirical Study in the Libyan banks), So a supplementary requirement for a doctoral degree in business administration from the University of Kastamonu Turkey.

Given your scientific and practical audit experience, the researcher hopes of you to contribute in this study through the kindly familiarized themselves with this questionnaire and answer questions all objectivity as the results accuracy are highly dependent on the health of your answer, which helps the researcher to gain access to the results of sound and accurate contribute to the promotion of research.

It is aimed to prepare a research about this subject for academic purposes, and to assess the current practices related to the subject in your organization. Note that the information will not be used for any reason other than the scientific research.

So We are kindly asking for your cooperation to get the required information, by putting (X) in the square related to your answer.

Yours sincerely

Hasen ALBEKSH

Researcher

EK 1' nin devamı

PART 1. Personal Details: Please put (x) in a suitable alternative for each of the following statements:

1. Gender:	Male <input type="checkbox"/>	Female <input type="checkbox"/>
2. Age group:	Less than 30 years <input type="checkbox"/>	30 and less than 35 <input type="checkbox"/>
	35 and less than 40 <input type="checkbox"/>	40 years old and more <input type="checkbox"/>
3. Academic qualification:	a community college (Higher Deploma) <input type="checkbox"/>	
	Bachelor <input type="checkbox"/>	Master <input type="checkbox"/>
	PhD <input type="checkbox"/>	Other <input type="text"/>
4. Specialization:	Accounting <input type="checkbox"/>	Financial Management <input type="checkbox"/>
	Finance and Banking Sciences <input type="checkbox"/>	
	Other <input type="text"/>	
5. Function:	Internal Auditor <input type="checkbox"/>	External Auditor <input type="checkbox"/>
6. Years of experience in the field of audit:		Less than 5 years <input type="checkbox"/>
	5 - less than 10 <input type="checkbox"/>	
	10 - less than 15 <input type="checkbox"/>	15 years old and more <input type="checkbox"/>

EK 1' nin devamı

PART 2. Please Put (x) on the answer which you choose it:

1. Independent variables:

1.1. The impact of the auditor objectivity and his independence (OI) on the audit quality (AQ):

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	Auditor has to be independent in fact and in appearance when performing his professional work.					
2.	Auditor has to be a non-biased (neutral), free of conflict of interests and his professional judgment is not affected by others.					
3.	Auditor must be prefer the interests of the bank where he works, and its preference on personal interests.					
4.	Ability of auditor to reduce the risk of material errors in the data and lists of data.					
5.	Not to change his judgment due to pressure from any quarters.					
6.	There shall be no lawsuits filed by the client against the auditor for negligence or lawsuits files by the auditor against the client.					
7.	The absence of the family interests where the auditor would be a conflict of his interests and interest of beneficiary of his services or financial interests of his relatives endanger his independence.					
8.	The auditor provides no other financial service to the client, (such as bookkeeping), threatens his objectivity inthe performance of his duties.					
9.	Not to accept work when he does not have enough knowledge about how to perform the work.					

EK 1' nin devamı**1.2. The impact of the auditor integrity and honesty (IH) on the audit quality (AQ):**

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	Fidelity at work and objectivity without being influenced by different pressures.					
2.	Auditor has to be honest, integrity and faithful.					
3.	Auditor has to be trustworthy, keep promises and contracts and implement the obligations.					
4.	Auditor must be careful that his name is not linked to any reports or information containing distorted or misleading data or accounts prepared negligently or incomplete or include ambiguity lead to misleading.					
5.	Auditor has to be cooperative with others so that he would be able to perform his professional duties efficiently and smoothly.					
6.	Auditor has to be tolerant and kind in dealings and tackling the matters, and able to solve the problems he may face during practicing his job.					
7.	Auditor has to be good example of his assistants and subordinates.					
8.	Auditor has not to accept any gifts or donations which detract from his objectivity, integrity and professional judgment.					
9.	The presentation and providing information, judgments and professional opinions truthfully and transparent, whether positive or negative content.					
10.	The auditor has the ability to admit mistakes and treat individuals equally.					

EK 1' nin devamı

1.3. The impact of the auditor's professional performance level (Professional Competence and Due Care) (PCDC) on the audit quality (AQ):

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	The auditor must be high-level qualified; academically and practical experience, by training and qualification of his technical know-how and follow-up developments of the auditing profession.					
2.	He should not accept any assignment or professional duties unless he is able to perform them in appropriate level of efficiency and perfection or got appropriate enough advice and expertise.					
3.	Performs his professional duties diligently, in line with the ethics of the profession, laws and governing standards.					
4.	The existence of an integrated plan of how to perform the professional duties and services; and designs a quality control system of the auditors works as well as their subordinates					
5.	The auditor must obtain sufficient and reliable auditing evidence to carry out professional services appropriately.					
6.	Taking into consideration that the reports prepared by the management must be complete and clear as well as supported by continuous analysis which should be accurate and enough reliable					
7.	Does not come out the auditor on the scope of his mission and competence when carrying out a audit.					

EK 1' nin devamı

1.4. The impact of the auditor commitment to confidentiality and keep the information (C) on the audit quality (AQ)

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	The auditor must keep the information he comes to know during the performance of his duties confidential and not to disclose the same except to legal, professional or ethical requests.					
2.	The auditor must avoid the exploitation of the customer's information he acquainted for personal benefits or interest of others.					
3.	Auditors are keen on the concealment of secrets and information that seen it through his work, not authorized by any party other than those required by law submitted to it.					

EK 1' nin devamı**1.5. The impact of the auditor commitment to the auditing professional behavior (PB) on the audit quality (AQ)**

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	The commitment to the ethical rules and standards that governing auditing profession.					
2.	Make necessary professional care to carry out the assignments to the highest capacity as possible while performing his professional duties.					
3.	The auditor must not carry out any personal act or conduct in the performance of his duties that may detract his honesty, independence to endanger the name and trust of his profession or do harm others.					
4.	The auditor should not advertise or make promotion in away put the profession down or improperly or does not fit the proper taste.					
5.	Never criticize or detract the value, prestige, and quality of other auditors and must respect human dignity.					
6.	Never resort to deception or misleading in respect of the acquired qualification and experience or the professional services could be provided.					
7.	The new auditor must ask the previous one about the reasons of his change and he should not accept engagement unless the reasons are acceptable.					

EK 1' nin devamı**2. Dependent variable: Audit Quality (AQ)**

No	Paragraph	Strongly Disagree	Disagree	Neutral	Agree	Strongly Agree
1.	Professional conduct rules contribute in improving the quality of the audit process.					
2.	Professional conduct rules contribute in the provision of the audit on time without delay.					
3.	Professional conduct rules contribute in improving the quality of accounting information to its users.					
4.	Professional conduct rules contribute in improving the quality of financial reports.					
5	Professional conduct rules contribute in making the information provided by the auditors comprehensive and effective.					
6	Professional conduct rules contribute in the improvement and development of the quality of information provided to decision-makers.					
7	Professional conduct rules contribute in the provision of honest, impartial and unbiased information					
8	Professional conduct rules contribute in making audit reports meet the requirements of the audited entity.					
9	Professional conduct rules contribute in increased confidence in the information provided in financial reports and lists.					
10	Professional conduct rules contribute in increased cooperation between internal and external auditors to ensure the success of the audit process.					

EK 2. Anket (Türkçe)



**T.C.
KASTAMONU ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
İŞLETME YÖNETİMİ ANABİLİM DALI**

Sayın Katılımcı,

Araştırmacı Kastamonu Üniversitesi'nde (TÜRKİYE) İşletme Yönetimi Alanında Doktora çalışmalarına devam etmekte ve "Dış denetçilerin etik ve mesleki davranış kurallarına bağlılığı ve bunun denetim kalitesi üzerindeki etkisi: Libya bankaları üzerine ampirik bir çalışma " adlı bir Tez çalışması yürütmektedir.

Teorik ve pratik Denetim deneyiminiz göz önüne alındığında, araştırmacı, bu ankette kendinizi en iyi şekilde yansıtabilecek şekilde bu çalışmaya katkıda bulunmanızı ve sorulara tüm nesnellüğünüz ile cevap vermenizi talep etmektedir. Araştırmacının doğru sonuçlara ulaşması ve çalışmanın geliştirilmesi sorulara vereceğiniz cevapların doğruluğuna dayanmaktadır.

Denetim konusuyla ilgili akademik amaçlı bir araştırma hazırlamak ve bu konuyla ilgili mevcut uygulamaları kurumunuzda değerlendirmek amaçlanmaktadır. Bilgilerin bilimsel araştırma dışında herhangi bir nedenle kullanılmayacağını unutmayın.

Dolayısıyla, gerekli bilgilere ulaşabilmemiz için işbirliğinizi rica ediyoruz. Lütfen cevabınızı ilgili kutucuğa (X) koyarak belirtiniz.

Saygılarımla

Hasen ALBEKSH

Araştırmacı

EK 2' nin devamı

BÖLÜM 1. Kişisel Bilgiler: Lütfen aşağıdaki ifadelerin her biri için uygun seçeneği (x) ile belirtin:

1. Cinsiyet:	Erkek	<input type="checkbox"/>	Kadın	<input type="checkbox"/>
2. Yaş:	30 ve altı	<input type="checkbox"/>	30 -35	<input type="checkbox"/>
	35 - 40	<input type="checkbox"/>	40 ve üzeri	<input type="checkbox"/>
3. Eğitim Düzeyi:	Lise	<input type="checkbox"/>	Lisans	<input type="checkbox"/>
	Doktora	<input type="checkbox"/>	Yüksek Lisans	<input type="checkbox"/>
			Diğer	<input type="text"/>
4. Uzmanlık Alanı:	Muhasebe	<input type="checkbox"/>	Finansal Yönetim	<input type="checkbox"/>
	Finans ve Bankacılık	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>
	Diğer	<input type="checkbox"/>		<input type="text"/>
5. Görev:	İç Denetçi	<input type="checkbox"/>	Dış Denetçi	<input type="checkbox"/>
6. Denetim Alanındaki Tecrübe:			5 yıl ve altı	<input type="checkbox"/>
			5 – 10 yıl	<input type="checkbox"/>
10 - 15 yıl	15 yıl ve üstü	<input type="checkbox"/>		<input type="checkbox"/>

EK 2' nin devamı**BÖLÜM 2.**Lütfen seçtiğiniz cevabı üzerine(x) koyarak belirtin:

1. Bağımsız Değişkenler:

1.1. Denetçinin Nesnelliğinin ve Bağımsızlığı (OI):

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Denetçi, mesleki çalışmalarını yaparken gerçekte ve görünüşte bağımsız olmak zorundadır.					
2.	Denetçi çıkar çatışmalarından uzak,ön yargısız (tarafsız) olmak zorundadır ve mesleki yargısında başkalarından etkilenmez.					
3.	Denetçi, çalıştığı bankanın menfaatlerini kişisel menfaatlerine tercih etmelidir.					
4.	Denetçinin veri ve veri listelerindeki maddi hatalar riskini azaltma yeteneği olmalıdır.					
5.	Denetçi herhangi bir kaynaktan gelen baskı nedeniyle yargısını değiştirmez.					
6.	Müşteriler ihmalkârlık nedeniyle denetçiye karşı veya denetçiler müşteriye karşı dava açmamalıdır.					
7.	Denetçinin kişisel maddi çıkarları, hizmet verdiği müşterilerinin maddi çıkarları ve denetçinin yakınlarının maddi çıkarları, Denetçinin bağımsızlığını tehlikeye atmaktadır.					
8.	Denetçinin, müşteriye (defter tutma gibi) başka finansal hizmetler sunması, onun görevini icrası sırasında nesnelliğini tehdit etmektedir.					
9.	Denetçi işi nasıl yapacağına dair yeterli bilgiye sahip olmadığı zaman işi kabul etmemelidir.					

EK 2' nin devamı

1.2. Denetçinin Dürüstlük ve Tarafsızlığı(IH):

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	İşine sadık ve farklı baskıların etkisinde kalmayan bir nesnellığe sahip olmalıdır.					
2.	Denetçi dürüst, sır tarafsızlık ve sadık olmalıdır.					
3.	Denetçi güvenilir olmalı, verdiği sözleri tutmalı, sözleşmeleri ve yükümlülükleri yerine getirmelidir.					
4.	Denetçi, adının yanıltıcı tarih veya hesapları içeren ihtilafli veya eksik veya yanıltıcı bilgi içeren herhangi bir raporla veya bilgiyle birlikte anılmamasına dikkat etmelidir.					
5.	Denetçi, mesleki görevlerini etkin ve sorunsuz bir şekilde yerine getirebilmesi için başkalarıyla işbirliği yapmalıdır.					
6.	Denetçi, işlemlerinde ve meseleleri ele alışında hoşgörülü ve nazik davranmalı ve mesleğini icra ederken karşılaşılabileceği sorunları çözme kabiliyetine sahip olmalıdır.					
7.	Denetçi yardımcılara ve astlarına iyi bir örnek olmalıdır.					
8.	Denetçi objektiflik, dürüstlük ve mesleki yargısından kendisini uzaklaştırabilecek herhangi bir hediye veya bağış kabul etmemelidir.					
9.	Pozitif veya negatif olsun, Denetçi bilgi, yargı ve mesleki görüşünü sunarken doğruluk ve şeffaflık ilkesinden uzaklaşmamalıdır.					
10.	Denetçi, kendi hatalarını kabul etme ve bireylere eşit muamele etme kabiliyetine sahip olmalıdır.					

EK 2' nin devamı**1.3. Denetçinin Mesleki Performans Düzeyi (Mesleki Yeterlilik ve Özen) (PCDC):**

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Denetçi, denetim mesleğinin teknik yönü üzerine sürekli eğitimler alarak ve meslekteki gelişmeleri takip ederek, akademik yönden ve mesleki tecrübe açısından kendisini üst düzey niteliklerle donatmalıdır.					
2.	Denetçinin etkin ve mükemmel şekilde yerine getiremeyeceği veya üzerinde yeterince tecrübe ve uzmanlığa sahip olmadığı hiçbir sorumluluk veya mesleki görevi kabul etmemesi gerekir.					
3.	Denetçinin mesleki ahlak, kanunlar ve yönetim standartları doğrultusunda mesleki görevlerini gayretle yerine getirmesi gerekir.					
4.	Denetçinin, mesleki görev ve hizmetleri nasıl yerine getireceğine ilişkin entegre bir planın var olması; ve denetçilerin yanı sıra onların asları için de bir kalite kontrol sisteminin tasarlanması gerekir.					
5.	Denetçi, mesleki hizmetleri uygun bir şekilde yürütmek için yeterli ve güvenilir denetim delilleri sağlamalıdır.					
6.	Denetçi yönetim tarafından hazırlanan raporların eksiksiz ve net olması gerektiğini ve aynı zamanda doğru ve güvenilir olmasını gerektiren sürekli analizlerle desteklenmesini göz önünde bulundurmalıdır.					
7.	Denetçi denetim sırasında görev kapsamı ve yeterliliklerinin dışına çıkmamalıdır.					

EK 2' nin devamı

1.4. Denetçinin Gizliliğe olan bağlılığı ve bilgileri saklaması (C):

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Denetçi, görevlerini yerine getirirken edindiği bilgileri bilgileri gizli tutmalı, yasal, mesleki veya etik durumlar haricinde bu bilgilere açığa vurmamalıdır.					
2.	Denetçi, kişisel çıkar veya başkalarının çıkarları için tanıdığı müşterilerinin bilgilerinin kullanılmasını önlemelidir.					
3.	Denetçiler, çalışmaları sırasında kendilerine sunulan bilgilerin, yasa ile öngörülenler ve yetkilendirilenler dışında herhangi bir kişi veya kurum tarafından bilinmemesi açısından gizli tutulmaları hususunda istekli olmalıdırlar.					

EK 2' nin devamı

1.5. Denetçilerin Denetim Mesleğine olan bağlılıkları (PB):

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Denetçiler, denetim mesleğini yöneten etik kurallara ve standartlara bağlı kalmalıdırlar.					
2.	Denetçiler, mesleki görevlerini yerine getirirken mümkün olan en yüksek kapasiteye ulaşmak için gerekli mesleki özeni göstermelidirler.					
3.	Denetçi, görevini yerine getirirken dürüstlüğü, bağımsızlığını, mesleğinin adını ve güvenini tehlikeye düşürecek veya başkalarına zarar verebilecek herhangi bir kişisel davranışta bulunmamalıdır.					
4.	Denetçi, mesleğini değersizleştirerek ya da uygun olmayan bir şekilde tanıtacak davranış şekillerinden kaçınmalıdır.					

5.	Denetçiler, diğer denetçilerin değerini, prestijini ve niteliklerini hiçbir zaman eleştirmemeli ve düşürmemeli ve insanlık onuruna saygı göstermelidirler.					
6	Denetçiler sahip oldukları mesleki vasıflar ve tecrübeleri hususunda hiçbir zaman aldatma ve yanlış yönlendirme yoluna başvurmamalıdır.					
7	Yeni görevlendirilen denetçi yapılan denetçi değişikliğinin nedenlerini hakkında önceki denetçiye sorular sormamalı ve geçerli nedenler olmadıkça önceki denetçinin devreye girmesini kabul etmemelidir.					

EK 2' nin devamı

2. Bağımlı Değişken: Denetim Kalitesi (AQ):

No	İfade	Kesinlikle Katılmıyorum	Katılmıyorum	Kararsız	Katılıyorum	Kesinlikle Katılıyorum
1.	Mesleki davranış kuralları, denetim sürecinin kalitesini artırmaya katkıda bulunur.					
2.	Mesleki davranış kuralları, denetlemenin gecikmeksizin zamanında sağlanmasına katkıda bulunur.					
3.	Mesleki davranış kuralları, muhasebe bilgisinin kalitesini arttırmak için kullanıcılarına katkıda bulunur.					
4.	Mesleki davranış kuralları finansal raporların kalitesini artırmaya katkıda bulunur.					
5	Mesleki davranış kuralları, denetçiler tarafından sağlanan bilgilerin kapsamlı ve etkili olmasına katkıda bulunur.					
6	Mesleki davranış kuralları, karar vericilere verilen bilgilerin kalitesinin geliştirilmesine ve geliştirilmesine katkıda bulunur.					
7	Profesyonel davranış kuralları, dürüst, tarafsız ve ön yargısız bilgiler sağlamaya katkıda bulunur.					

8	Mesleki davranış kuralları, denetim raporlarının denetlenen kuruluşun istenen koşulları yerine getirmesine katkıda bulunur.					
9	Mesleki davranış kuralları, finansal raporlarda ve listelerde verilen bilgilere duyulan güvenin artmasına katkıda bulunur.					
10	Mesleki davranış kuralları, denetim sürecinin başarılı olmasını sağlamada iç ve dış denetçiler arasında işbirliğinin atmasına katkıda bulunur.					



EK 3. Jumhouria Bankasının Libya'daki Şubelerinin Listesi

No.	Banka Adı	Şube Adı	Şehir
1	Jumhouria Bank	Al mgarief branch	Tripoli
2	Jumhouria Bank	Al maydan branch	Tripoli
3	Jumhouria Bank	Hay Alandalus branch	Tripoli
4	Jumhouria Bank	Assreem branch	Tripoli
5	Jumhouria Bank	Ainzara branch	Tripoli
6	Jumhouria Bank	Athara branch	Tripoli
7	Jumhouria Bank	Bab Al jadeed branch	Tripoli
8	Jumhouria Bank	Balkhır branch	Tripoli
9	Jumhouria Bank	Barid agency	Tripoli
10	Jumhouria Bank	Fllah branch	Tripoli
11	Jumhouria Bank	Mgharba branch	Tripoli
12	Jumhouria Bank	Mızran branch	Tripoli
13	Jumhouria Bank	Souk Al jummaa branch	Tripoli
14	Jumhouria Bank	Souk Altolata	Tripoli
15	Jumhouria Bank	South of Tripoli branch	Tripoli
16	Jumhouria Bank	Tripoli tower agency	Tripoli
17	Jumhouria Bank	Tripoli university branch	Tripoli
18	Jumhouria Bank	Libyana Agency	Tripoli
19	Jumhouria Bank	Clearing Center	Tripoli
20	Jumhouria Bank	Gurji Agency	Tripoli
21	Jumhouria Bank	Blasher branch	Tajura
22	Jumhouria Bank	Al Shahenat agency	Tajura
23	Jumhouria Bank	Margeb branch	Al Khums
24	Jumhouria Bank	Gharyan branch	Gharyan
25	Jumhouria Bank	Misurata branch	Misurata
26	Jumhouria Bank	Ahmed sharif branch	Misurata
27	Jumhouria Bank	Goaz atteek agency	Misurata
28	Jumhouria Bank	Mizran branch	Tripoli
29	Jumhouria Bank	Misurata credit committee	Misurata
30	Jumhouria Bank	Sabratha branch	Sabratah
31	Jumhouria Bank	Al athar branch	Sabratah
32	Jumhouria Bank	Zawya committee	Al Zawya
33	Jumhouria Bank	Al Zawya branch	Al Zawya
34	Jumhouria Bank	Zaliten branch	Zaliten
35	Jumhouria Bank	Tarhouna branch	Tarhouna
36	Jumhouria Bank	Surman branch	Surman
37	Jumhouria Bank	Janzur branch	Janzur
38	Jumhouria Bank	Bani Waleed branch	Bani Waleed
39	Jumhouria Bank	Arheebat branch	Jadu
40	Jumhouria Bank	Sebha branch	Sebha
41	Jumhouria Bank	Abukmmash branch	Zwara

Kaynak: www.swiftcodelist.com/bank/libya/jumhouria_bank.html

ÖZGEÇMİŞ

Adı ve Soyadı :Hasen Mohamed ALBEKSH
 Doğum Tarihi ve Yeri : 14.9.1978 Tripoli-Libya
 Medeni Durumu : Evli
 Yabancı Dili : İngilizce
 E-posta :hasenalbeksh@gmail.com



Eğitim Geçmişi

Lise :Damascus Neighborhood school.
 Lisans : Muhasebe/Tripoli University
 Yüksek Lisans :Muhasebe/ Libyan Academy

İş Deneyimi

İş Yeri : Savunma Bakanlığı

Yayımlar

1. *The Crisis of the Ethics of Audit Profession: Collapse of Enron Company and the Lessons Learned*, OALib Journal:http://file.scirp.org/pdf/OALibJ_2016113015581601.pdf .
2. *Compliance of Auditors to Ethics and Rules of Professional Conduct and Its Impact on Audit Quality*, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR):<http://www.onlinejournal.in/IJIRV2112/092.pdf> .
3. *Factors affecting the independence of the external auditor within the auditing profession*, Research publish Journal (IJMCI):<http://.researchpublish.com/download.php?file=Factors%20Affecting%20the%20Independence-4042.pdf&act=book>
4. *Factors affecting the independence of the external auditor within the auditing profession*, Imperial Journal of Interdisciplinary Research (IJIR):<http://www.onlinejournal.in/IJIRV311/384.pdf> .
5. *The Role of Auditing Quality in Narrowing the Expectations gap in Auditing Profession*:<http://www.journalijar.com/article/14845/the-role-of-auditing-quality-innarrowing-the-expectations-gap-in-auditing-profession>.
6. The Role of External Auditor to Reduce the Effects of Creative Accounting on the Reliability of Financial Statements: Insights from Libya:<https://www.ijsr.net/archive/v8i2/count.php?id=ART20194640>