

YÜKSEK DENETİM KURUMLARI VE ETİK DENETİM

SUPREME AUDIT INSTITUTIONS AND ETHICS AUDIT

Yaşar UZUN*

ÖZ

Kamu sektöründe dürüstlük; devlete, hukuk düzenine, insan haklarına ve demokrasiye olan güvenin ayrılmaz bir parçasıdır. Uluslararası genel kabul görmüş denetim standartlarına göre, kamu sektörü denetiminin temel amaçlarından birisi de kamu sektöründe dürüstlüğün güçlendirilmesidir. Bu kapsamda, yüksek denetim kurumları tarafından yapılacak etik denetimler sonucunda, kamu sektörünün itibarının korunması, devlete, hukuk düzenine, insan haklarına ve demokrasiye olan güvenin artarak güçlenmesi için kamu sektörünü oluşturan kamu idarelerinde gerekli zeminin oluşturulmasına katkı sağlanmış olacaktır. Etik denetimler, kamu hizmetlerinin tanımlanmış standartlar çerçevesinde sunulacak vatandaşın yaşam kalitesinin artması ve kamu sektöründen başlayarak özel sektör ve sivil toplumda da dürüstlük esas ve ilkelerine dayalı bir kültürün gelişmesi yönünde önemli kazanımlar sağlayacaktır.

Bu makalenin amacı; etik denetim anlayışına açıklık getirmeye çalışarak, etik denetimlerin önemi ve sağlayacağı kazanımlara vurgu yapmak ve uluslararası denetim uygulamaları kapsamında yüksek denetim kurumlarının gerçekleştirdiği etik denetimlerle ilgili farkındalığı artırmaktır.

Anahtar Kelimeler: Etik, Etik yönetim, Etik yönetim altyapısı, Etik denetim, Etik denetim metodolojisi.

ABSTRACT

Public sector integrity is an integral part of trust to state, rule of law, human rights and democracy. According to the internationally accepted auditing standards, one of the main purposes of public sector audit is to strengthen the public sector integrity. In this content, as an outcome of the ethics audit to be conducted by supreme audit institutions, necessary basis will be established in public bodies in order to reinforce public sector dignity and enhance the trust to state, rule of law, human rights and democracy. Ethics audit will also provide important gains towards an increase in citizens' quality of life by delivering public services in line with defined standards and development of a culture that depends on ethical values and principles both in private and civil community particularly in public sector.

The purpose of this article is to emphasize the importance and benefits of ethics audits and increase awareness regarding the ethics audit practices of supreme audit institutions in the scope of international audit practices by explaining the ethics audit understanding.

* Sayıştay Uzman Denetçisi, yasaruzun@sayistay.gov.tr

Keywords: Ethics, Ethical management, Ethical management infrastructure, Ethics audit, Ethics audit methodology.

GİRİŞ

Kamu görevlileri, kamu hizmetlerinin üretilmesinde ve sunulmasında rol almaktadırlar. Kamu hizmetini üreten ve sunan kamu görevlileri, görevlerini yerine getirirken kurum içinde çalışanlarla ve kurum dışında vatandaş, medya, tedarikçiler, sivil toplum kuruluşu vb. paydaşlar ile etkileşim içerisinde bulunmaktadır. Kamu yönetimi etiği, kurulan bu etkileşimin/ilişkinin etik değerler ve ilkelere dayalı olarak yürütülmesini gerektirmektedir. Kamunun etik değerler ve ilkelere dayalı bir yönetim anlayışına sahip olması, kamu idarelerinde “etik yönetim altyapısının” tesis edilmesini ve kamuda etik kültürün yaygınlaştırılmasını bir zaruret haline getirmiştir. Günümüz yönetim modellerinde, kamunun dürüstlüğe dayalı bir kültür içerisinde performans sergilemesi ve kamu görevlilerinin kamu hizmeti üretimi ve sunumunun gerektirdiği davranış esasları çerçevesinde görev yapmalarını teminen yasal düzenlemeler yapılmakta, kamu yönetiminde bu amaçla rehberlik, yönetim, uygulama ve izleme gibi alanlarda rol ve sorumluluklar ile bunların gerektirdiği yapı ve araçlar tanımlanmaya çalışılmaktadır. Ancak, etik yönetim anlayışının hayata geçirilmesinde, sadece yasal düzenlemeleri yapmak veya rol ve sorumlulukları; gerekli yönetsel yapı ve araçları tanımlamak yeterli olmayacaktır. Bu tür çalışmaların amacına uygun şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve arzu edilen etik/dürüstlük standartlarına dayalı kamu kültürünün gelişip gelişmediğinin ortaya konulması ve tarafsız ve güvenilir bir gözle yapılacak çalışma önerilerinin geliştirilmesi hayati önem arz etmektedir. Parlamentolar adına denetim yapan yüksek denetim kurumlarının yapacakları “etik denetimler” kamunun etik değerler ve ilkeler ekseninde bir yönetim anlayışına sahip olmasını teşvik edecektir.

Bu çalışmada, “kamu sektöründe yüksek denetim kurumlarının yapılacak etik denetim” anlayışına açıklık getirmek üzere öncelikle temel kavramlar üzerinde durulacaktır. Yüksek denetim kurumlarının yapılan denetimin amacı ve etik denetime neden ihtiyaç duyulduğu, etik denetim konularının neler olabileceği, etik denetim metodolojisinin bileşenleri, etik denetimlerin doğuracağı muhtemel etkiler, etik denetimde başarı faktörleri, etik denetiminde ülke uygulama örnekleri, Türk Sayıştay’ı ve etik denetim konuları ele alınacaktır.

1. TEMEL KAVRAMLAR

Etik, bireylere “işlerin nasıl yapılması gerektiğini” belirlemede yardımcı olan yol gösterici değerler, ilkeler ve standartlardır. Etik, insanların yargılarını ve bu yargılara ulaşılma sürecini ifade eder. Etik, insanların değerlere dayalı kararlar verdiği bir süreçtir (Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu, 2009). Etik değerler ve ilkeler, insan ve toplulukların davranışlarını şekillendiren, “doğru ve yanlış davranış”ı belirleyen kavramlardır.

Toplumsal, ekonomik ve politik istikrarın korunması ve geliştirilmesinde, kamu yönetimine duyulan güven önemli bir yere sahiptir. Kamu yönetiminin üzerine inşa edildiği ve kamu yönetiminin uygulayıcıları kamu görevlilerinin uymaları beklenen temel değerler ve ilkeler kamuya duyulan güvenin tesisinde temel mihenk taşlarıdır. Kamu yönetiminde etik denilen şey, kamu görevlilerinin karar alırken ve hizmetleri yürütürken uymaları gereken tarafsızlık, dürüstlük, liyakat, nesnellik, saydamlık, hesap verebilirlik, adalet, eşitlik, kamu yararını gözetme, profesyonellik, tutumluluk ve etkinlik, hediye ve rüşvet almama gibi ilke ve değerler bütününden meydana gelmektedir. Bu ilke ve değerleri benimseyen, karar ve işlemlerinde bunları uygulayan yönetime, “etik yönetim” denilmektedir (Eryılmaz, 2008: 7).

Etik davranış yönetimi, OECD tarafından kullanılan ve tavsiye edilen çerçevede olduğu gibi, bir mantıksal çerçeve olarak ifade edilebilir. OECD, geçmiş yıllarda, “etik altyapı” kavramını geliştirmiştir. Yüksek davranış standartlarını teşvik eden bu altyapı, yakın zamanda “Dürüstlük Çerçevesi” olarak güncellenmiştir. Bu altyapının çeşitli unsurları vardır. Bu unsurlar, hizmet ettikleri temel işlevlere göre “rehberlik”, “yönetim” ve “kontrol” başlıkları altında sınıflandırılabilir:

Rehberlik; davranış standartları ve değerlerin tanımlanması, yöneticilerin güçlü taahhütleri ve farkındalık oluşturma, kanun ve standartların günlük işlerde uygulanmasına yönelik becerileri geliştirmek üzere eğitim, öğretim ve danışmanlık gibi mesleki sosyalleşme faaliyetleri ile sağlanır.

Yönetim politika ve uygulamaları; adil ve tarafsız seçim, terfi ve ücretlendirme sağlamak üzere gerekli koşulları oluşturur ve sosyal saygının oluşumuna katkı sağlar.

Kontrol; temel davranış standartlarını ortaya koyan bir yasal çerçeve, iç kontrol ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmaları, uygulamayı zorunlu hale getiren prosedürler ve kamu bilgisine erişimi sağlayan, halkın katılımını ve incelemesini kolaylaştıran şeffaflık mekanizmaları ile sağlanır. (EUROSAI TFAE, 2013: 5)

Etik yönetimin, dürüstlük çerçevesine bağlı olarak geliştirilmesi ve kurumsallaştırılmasında, yapılacak etik denetimlerin önemli katkısı vardır. Etik denetim, bir organizasyonun etik davranışlarının çeşitli boyutlarıyla değerlendirildiği bir süreçtir. Bu denetimde, bir organizasyonun belirlenmiş etik davranış standartlarına “ne kadar iyi ya da ne kadar zayıf biçimde” uydukları değerlendirilir (EUROSAI TFAE, 2017: 8).

2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINCA YAPILAN DENETİMİN AMACI VE ETİK DENETİM

Hükümetler ve kamu sektörünü oluşturan kamu idareleri, vatandaşlara ve diğer hizmetten yararlananlara kamu hizmetlerini sunarken vergilendirme ve diğer kaynaklardan elde edilen kamu kaynaklarının kullanımı konusunda sorumluluk üstlenmektedirler. Kamu idareleri, kamu kaynaklarının kullanımı, kurumsal yönetim ve performansları açısından, hem kaynakları sağlayanlara, hem de bu kaynaklarla sunulan kamu hizmetlerinden yararlanan vatandaşlara karşı hesap vermekle yükümlüdürler. Kamu sektörü denetimi, kamu sektörünü oluşturan kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etkin, verimli, etik olarak ve yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun şekilde yerine getirmeleri yönündeki beklentiyi güçlendirmeye ve uygun şartları oluşturmaya yardım eder (ISSAI 100/md. 17). Kamu sektörünün Yüksek denetim kurumları tarafından denetimi, vatandaşların yaşamlarında bir fark oluşturmak için önemli bir faktördür (ISSAI 12/md. 1). Bu denetimler aracılığıyla, kamu sektörü tarafından yürütülen faaliyetler ve işlemler bağımsız olarak denetlenerek, ulaşılan sonuçlar kamuoyu ile paylaşılarak kamu sektöründe hesap verebilirlik, şeffaflık ve dürüstlük güçlendirilmektedir (ISSAI 12/md. 5)

Kamu sektörü denetiminde üç ana denetim türü öngörülmüştür. Mali denetim; denetlenen kurum ya da kuruluşun mali bilgilerinin, mali raporlama ve düzenleme çerçevesine uygun şekilde sunulup sunulmadığı hakkında görüş bildirmeye odaklıdır (ISSAI 200/md. 4). Uygunluk denetimi; denetlenen kurum ya da kuruluşun faaliyetleri, mali işlemleri ve bilgilerinin mevzuata ve düzenlemelere uygun olup olmadığı hakkında bağımsız değerlendirmeyi esas almaktadır (ISSAI 400/md. 12). Performans denetimi ise, hükümet uygulamalarının, sistemlerinin, işlemlerinin, programlarının, faaliyetlerinin ya da denetlenen kurum/kuruluşların verimlilik, etkinlik ve ekonomiklik prensiplerine uygun işleyip işlemedikleri ve geliştirilecek alanların olup olmadığı hakkında yapılan bağımsız, tarafsız ve güvenilir incelemeye odaklıdır (ISSAI 300/md. 9).

Uluslararası denetim standartları ve uygulamaları dikkate alındığında, kamu sektörü denetimlerinde kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etkin, verimli ve yürürlükteki yasal düzenlemelere uygun şekilde yerine getirip getirmediği mali denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimi gibi geleneksel denetim türleri aracılığıyla sağlanmaktadır. Ancak, denetimin kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etik olarak yerine getirmelerine nasıl yardımcı olacağı, üzerinde durulması gereken önemli bir konudur ve yüksek denetim kuruluşlarının oluşturduğu uluslararası organizasyonlarda da gündem maddesi haline gelmiştir. Örneğin Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Denetim ve Etik Çalışma Gücü (Task Force Audit & Ethics-TFAE) tarafından kamu sektöründe etiğin denetimler aracılığıyla teşvik edilmesine yönelik yapılan çalışmalar sonucunda “Kamu Sektöründe Etik Denetim” rehberi geliştirilmiştir (EUROSAI TFAE, 2017).

Yüksek denetim kurumlarınca yapılacak etik denetiminin temel amacı, kamu sektöründe etik yönetimi ve etik davranışı güçlendirmek ve iyi yönetimi sağlamaktır (EUROSAI TFAE, 2017: 8). Yukarıda belirtilen mali denetimlerde etikle ilgili bileşenleri de içeren iç kontrol sistemleri değerlendirilse de denetim sonucunda mali tabloların raporlama standartlarına uygun olup olmadığı üzerinde durulması nedeniyle, etikle ilgili hususlar ikincil planda kalmaktadır. Yine, denetlenen idarenin bütün faaliyetleri veya mali işlemlerinin mevzuata uygunluğunun değerlendirildiği uygunluk denetimlerinde, sadece tespit edilen bazı faaliyet veya mali işlemlerin etikle ilgili düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılsa bile, nihayetinde yapılmış olan uygunluk denetimi bütünüyle etik denetim ihtiyacını karşılayamayacaktır. Kamu kaynağının verimli, etkin ve tutumlu kullanımına odaklı bir performans denetimi de doğrudan etik yönetim altyapısı/etik yönetim altyapı unsurlarını konu almadıkça, tam anlamıyla bir etik denetim olamamaktadır. Etik denetim, denetimin temel konusunun/alanının etik yönetim ve etik yönetim altyapısı olduğu bir denetimdir (EUROSAI TFAE, 2017: 27).

Öte yandan, yüksek denetim kurumlarının neden etik denetimi yapmaları gerektiği veya etik denetimi gündem konusu yapmalarının ardında yatan temel sebepler arasında aşağıda belirtilen hususların yatmakta olduğu anlaşılmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014: 7-9):

- Karşılaşılan hata ve usulsüzlükler, yasaya aykırı uygulamalar, kamu hizmetinin gerektirdiği profesyonellik gereklerinin kaybı gibi sebepler nedeniyle, “etik, dürüstlük, saydamlık ve kamu görevlilerinin davranışları gibi konular çoğu ülkede kamuoyunun gündemini oluşturmaktadır.

- Kamu yönetiminde ve devlet idaresinde reform ve modernizasyon ihtiyacı ile artan demokratikleşme ve şeffaflık talepleri kamu hizmetinde etik yapıların ve yönetimin güçlendirilmesini ve geliştirilmesini gerektirmektedir.
- Etik, kamu yönetişiminin ve performansının önemli bir parçası haline gelmiştir.
- Bağımsız, uzman ve kamu yönetimindeki imtiyazlı konumlarıyla yüksek denetim kurumları, kamu yönetimine duyulan kamu itibarını zedeleyecek ve zayıflatacak konuları belirleme ve bunlar için öneriler geliştirebilme gücüyle kamuya olan güveni artırabileceklerdir.
- Parlamentolar adına denetim yapan yüksek denetim kurumları sunacakları raporları aracılığıyla, Parlamento ve kamuoyunun dikkatlerini çekebilme imkânına sahiptirler. Etik ve etik yönetime odaklı raporlar (izleme raporları da dâhil), aynı zamanda sunacağı önerilerle birlikte kamu yönetiminde etik yönetim uygulamalarını teşvik edebilecek ve geliştireceklerdir.
- Yukarıda belirtildiği üzere, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimlerinde “etikle” ilgili değerlendirme ve tespitlerin yer alabilmesi nedeniyle, bu denetimleri yapma yetkisi olan yüksek denetim kurumları, “etik ya da etikle ilgili konuları denetlemek üzere açıkça ifade edilmiş bir yetkiye ihtiyaç duymamaktadırlar. Çoğu Avrupa yüksek denetim kurumunun genel yetkileri, onlara “etik/dürüstlüğü genel bir denetim konusu yapma ya da etikle ilgili hususları diğer denetimlere dâhil etme imkânı sunmaktadır (EUROSAI TFAE, 2017: 11).
- Yüksek denetim kurumlarının kamu kaynaklarının uygun kullanımı ve yönetişimle ilgili sorumluluklar üzerinde olduğu gibi herhangi bir konu üzerinde de denetimler yapabilme yetkileri ile mali, performans ve/veya uygunluk boyutlarını da içerecek şekilde birleşik denetimler de yapabilme yetkileri standart olarak tanımlanmıştır (ISSAI 100/md. 23).

2.1. Etik Denetim Konuları

Kamu sektöründe yapılacak etik denetimin temel amacı etik yönetim altyapısını (dürüstlük çerçevesini) geliştirmek olduğuna göre, etik denetim konularını belirlemede, yukarıda bahsedilen rehberlik, yönetim politika ve uygulamaları ile kontrol kavramlarının tanımları da dikkate alınarak, bu altyapının bileşenleri üzerinde durmakta yarar vardır.

Bu altyapının birinci bileşeni, “etik rehberlikle” ilgilidir. Etik rehberlik; kamu sektöründe ve bu sektörü oluşturan kamu idarelerinde etik davranış standartlarının tanımlanarak kamu görevlilerine eğitimler aracılığıyla tanıtılmasını, etik ikilem denilen etik değerler arasında tercih yapmak zorunda kalındığında nasıl karar verilmesi gerektiğini gösteren bilgilendirmelerin yapılmasını, yöneticilerin etik liderlik uygulamaları sergilemelerini, kamu sektöründe ve bu sektörün içerisindeki kamu idarelerinde rehberlik ve danışmanlık yapacak yapı ve mekanizma ile rol ve sorumlulukların belirlenmesini gerektirmektedir.

Bu altyapının ikinci bileşeni, yönetim politika ve uygulamalarıdır. Bu bileşen uyarınca etik bir altyapının oluşumu için, liyakat ve dürüstlük esasına dayalı adil ve tarafsız bir işe alım, görevlendirme, performans değerlendirme, terfi, ücretlendirme, teşvik ve disiplin politikaları belirlenmeli ve uygulamaya konulmalıdır.

Bu altyapının üçüncü bileşeni olan kontrol alanı ise kamu sektöründe ve bu sektörün içerisindeki kamu idarelerinde sağlıklı bir etik altyapı oluşturmak üzere; temel davranış standartlarını ortaya koyan bir yasal çerçevenin oluşturulmasını, iç kontrol sistemlerinin kurulmasını, iç ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmalarının uygulanmasını, etik esaslara bağlılığa dair taahhütlerin yapılmasını, hata ve usulsüzlüklerin zamanında bildirilmesini teşvik edecek prosedürlerin belirlenmesini, kamu görevlileri ile vatandaşların erişimine sunulmasını, etik ile ilgili kurumsal prosedürlerin (gizlilik, ikinci görev, hediye ve misafirperverlik, çıkar çatışması, siyasi faaliyet sınırlamaları, medya ve kamuoyu ile iletişim kuralları vb.) tanımlanarak kamu görevlilerine ve kamuoyuna bildirilmesini gerektirmektedir.

Bu durumda, belirlenmiş ulusal mevzuat, uluslararası standart ve/veya rehberler ve iyi uygulamalar kriter alınarak yapılacak bir etik denetimde, etik rehberlik, etik yönetim politika ve uygulamaları ile etik kontrol gereklilikleri kapsamında aşağıda belirtilen bazı örnek konular etik denetim konusu yapılabilecektir:

- Kamu kaynağı ayrılarak kamu görevlilerine verilen etik eğitimlerin etkinliği,
- Etik komisyonlarının fonksiyonlarını yerine getirebilme düzeyleri,
- Yöneticilerin etik liderliğe bakışları,
- Kamu yönetiminde etik kültürü geliştirme alanında yapılan yasal düzenleme ve düzenleyici kuruluşların etkinlikleri,

- Etik danışmanlık müesseseleri ve etkinlikleri,
- Mevcut işe alım ve görevlendirme sistemlerinin liyakat ve dürüstlük esaslarını ne ölçüde desteklediği,
- Performans değerlendirme, terfi, ücretlendirme, teşvik ve disiplin politikalarında etik değer ve ilkelere ne ölçüde yer verildiği ve uygulamaların etkinliği,
- Etikle ilgili yasal düzenlemeler ve kurumsal prosedürlerin varlığı, iç ve dış paydaşlar açısından erişilebilirliği, görünürlüğü ve anlaşılabilirliği,
- İç kontrol eylem planlarında etikle ilgili faaliyet tanımlamalarının iç kontrol sisteminin amaçları itibarıyla yeterli olup olmadığı,
- İç denetim birimlerinin kurumsal etik altyapıyı ele alışları,
- Kurumsal etik performans izleme raporlarının varlığı ve etkinliği,
- Etik esaslara bağlılığa dair taahhütlerin alınması uygulamaları ve etkinliği,
- Etik yönetimle ilgili risklere duyarlılık,
- Kamu görevlilerinin içinde yaşadıkları kurumsal etik kültüre dair algıları,
- İşe alma, hizmet sunumu, ihale gibi iş süreçlerinin etik ilkeler ve esaslar çerçevesinde değerlendirilmesi vb. (EUROSAI TFAE, 2017: 30).

2.2. Etik Denetim Metodolojisi

Yüksek denetim kurumları tarafından etik denetimin yapılması, izlenecek bir metodolojiye sahip olmayı gerektirmektedir. Bu metodolojinin bileşenleri arasında; denetim konusunu, denetim amaç ve hedeflerini, denetim sorularını ve kriterlerini, denetim kanıtı toplama araçlarını belirlemeyi ifade edebiliriz.

Yukarıda örnekleri verildiği üzere, etik denetim konusunun belirlenmesinde her zaman olduğu gibi, Parlamento ve kamuoyu öncelikleri ile seçilecek konunun mali yönetim disiplinine, dürüstlük kültürünün ve kurum performansının gelişimine olan etkileri göz önünde tutulmalıdır. Denetimin hangi idareleri kapsayacağı ve denetimin sınırları net olarak belirlenmelidir.

Denetim konusuna bağlı olarak, etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol faaliyetlerinin var olup olmadığı, yeterince etkin olup olmadığı, anlaşılır, görünür ve erişilebilir olup olmadığı gibi sorular belirlenerek cevapları bulunmaya çalışılmalıdır.

Değerlendirme kriterleri olarak kamu mali yönetim sistemine dair

düzenlemeler, anayasal ve yasal düzenlemeler, uluslararası anlaşmalar, ulusal ve uluslararası düzeyde hazırlanmış rehberler ve çerçeveler (COSO Çerçevesi, OECD Dürüstlük Çerçevesi vb.), emsal kurum standartları esas alınabilir (EUROSAI TFAE, 2017: 36).

Denetim kanıtı toplama araçları olarak; denetimin konusu, kapsamı ve sınırları ile süresi de dikkate alınarak aşağıda belirtilen araçlardan yararlanılabilir (EUROSAI TFAE, 2017: 40-41);

1. Doküman incelemesi (etik düzenlemeler, prosedürler, kurumsal plan ve programlar vb.),
2. Örneklem yapılması (incelenecek birimlerin belirlenmesi veya disiplin, şikayet, öneri ve ihbarların değerlendirilmesi vb. hususlarda),
3. Gözlem, anket, mülakat, araştırma ve odak grup çalışmalarının yapılması (kurum kültürünün, iş süreçlerinin işleyişinin, kamu görevlilerinin etik uygulamaların varlığı ve anlaşılabilirliği hakkındaki algılarının, kamu görevlileri arasındaki ilişki esaslarının öğrenilmesi vb. amaçlar için).

2.3. Etik Denetimlerinden Beklentiler

Yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimlerin *doğrudan ve/veya dolaylı şekilde* doğuracağı etkileri kamu sektörü, kamuoyu, kamu idaresi ve kamu görevlileri (çalışanlar) açısından ele almak mümkündür.¹

Kamu sektörü açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu hizmetlerinin tanımlanmış hizmet standartlarına göre eşit ve adil şekilde ve zamanında üretilmesi ve sunulmasıyla, devlete ve kamu sektörüne duyulan güven artacak, hukuka dayalı devlet anlayışı güçlenecektir.
- Kamu yönetiminde dürüstlüğü geliştirilmesi yönünde yapılacak çalışmaların belirlenmesinde karar alıcılara katkı sunulacaktır.
- Kamu yönetiminin, etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol uygulamalarıyla şeffaflık ve hesap verebilirlik

¹ Bu başlık altında öngörülen etkiler, yukarıda belirtilen "Kamu Sektöründe Etik Denetim" rehberi (EUROSAI TFAE, 2017: 6, 15, 51), etik yönetim altyapı gereklilikleri (EUROSAI TFAE, 2013: 5), kamu görevlilerinin uymaları gereken temel davranış ilkelerini ifade eden "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri ile Başvuru Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik" (R.G. 13.04.2005) dikkate alınarak geliştirilmiştir.

mekanizmalarına dayalı performans sergilemesi sağlanacaktır.

- Kamu sektöründe hata ve usulsüzlüklerin ortaya çıkma ihtimalleri azalacaktır.
- Kamu kaynağının etik standartlara uygun olarak elde edilmesi ve kullanılması teşvik edilerek kamu bütçesinde israfın önüne geçilecektir.
- Kamu görevlilerinin etik davranış sergilemeleri teşvik edilerek, sunacakları kamu hizmetlerinin uygun maliyetle ve beklenen kalitede üretilmesi sağlanacaktır.
- Kamu görevlilerinin, etik davranış sergilemeleri için gerekli zemin oluşturularak, etik dışı davranışlar nedeniyle yaşadıkları sağlık sorunlarında (stres, tansiyon, şeker, vb.) azalmalar yaşanacak, bu sayede kamu bütçesinde sağlık giderlerinde de azalmalar görülecektir.
- Kamu sektörünün mal ve hizmet üretiminde ve sunumunda etkileşimde bulunduğu özel sektör ve sivil toplum bünyesinde de etik kültürün gelişiminde ivme sağlanacaktır.

Kamuoyu açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Öncelikle vatandaşların devletine, devletin kurumlarına, hukukun üstünlüğüne, insan haklarına ve demokrasiye olan güveninin artmasına katkı sağlanmış olacaktır.
- Vatandaşların kamu hizmetini tanımlanmış hizmet standartlarına göre eşit ve adil şekilde, standartlara uygun nitelikte ve zamanında elde edebilmesi sağlanarak yaşam kalitesinde artış sağlanacaktır.
- Vatandaşların, kamu görevlilerinin etik dışı davranış ve uygulamalarına ilişkin ilgili kamu idaresi nezdinde ihbar-şikâyet başvurusu yaparak hesap sorabilmesi veya kamu hizmetinin üretim ve sunumuna dair tavsiyelerde bulunabilmesi araç ve imkânları sağlanacaktır. Bu şekilde hem vatandaş odaklı ve vatandaş katılımlı bir yönetim modeli güçlenecek, hem de vatandaşın hak ve hürriyetlerinin korunması ve gözetilmesi sağlanacaktır.
- Kamu kaynağının eşitlik ve adalet esasları üzerinde sunumu teşvik edilerek, vatandaşlar arasında gelir dağılımının da adil şekilde tesis edilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idarelerinde etik liderlik uygulamaları güçlendirilerek, kamu

idaresinin işleyişi vatandaşlar nezdinde saydam hale getirilmiş olacak ve bu sayede vatandaşların kamu idaresini ve misyonunu daha iyi anlaması teşvik edilecektir.

Kamu idareleri açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu idaresinin etik ilkelere bağlı performans sergilemesi ve her şeyden önce kamuoyu nezdinde kamu idaresine duyulan güvenin artması teşvik edilecektir.
- Kamu idaresinde etik yönetim sisteminin kurulması ve işletilmesi sağlanacaktır.
- Kurum kültürünün etik duyarlılıklara dayalı şekilde gelişimi teşvik edilecektir.
- Kamu idaresinde etik kontrol sistemlerinin etkin şekilde işlemesi ve kurumsallaşmasıyla kurumsal performans yönetimi de güçlendirilecektir.
- Kamu idaresinde etik yönetim altyapısının gerektirdiği rehberlik, yönetim ve kontrol uygulamalarında gerekli temel iş süreçlerinin varlığı ve amacına uygun şekilde işlerliği temin edilecektir.
- Kamu idarelerine etik yönetim uygulamalarının nasıl geliştirilmesi gerektiği konusunda yüksek denetim kurumu tarafından rehberlik sağlanmış olacaktır.
- Kamu idaresinde karar alma süreçlerinin etik değer ve ilkeler çerçevesinde geliştirilmesi sağlanarak zamanında ve doğru kararlar alınması teşvik edilecektir.
- Etik komisyonlarının idare bünyesinde daha etkin şekilde görev yapmaları teşvik edilecektir.
- Etik eğitimlerinin etkisi güçlendirilerek, etik ikilemlerinin çözümüne yardımcı olacak eğitim ve tavsiye mekanizmalarıyla, çalışanların etik davranış sergilemelerine katkı sunulacaktır.
- Kamu yöneticilerinin etik liderlik konusunda bilinçlenmeleri sağlanarak, çalışanlarına örnek olmaları konusunda farkındalık oluşturulacaktır.
- Kamu idarelerinin işe alma sistemlerinin “etik boyut” da dikkate alınarak yeniden şekillendirilmesine, böylece, liyakatli ve dürüst çalışanların istihdam edilmesine katkı sunulacaktır.

- Çalışanların performanslarının değerlendirilmesinde etik boyutun daha etkin şekilde tasarlanması ve uygulanmasını esas alan değerlendirme sistemleri geliştirilecektir.
- Gerekli ihbar ve şikâyet mekanizmalarının tesis edilmesine ve kamu idaresinde hata ve usulsüzlüklerin zamanında önüne geçilmesine ve azalmasına katkı sunulacaktır. Diğer yandan, kamu idaresinde hata ve usulsüzlük yapanların tespit edilmesi ve zamanında gerekli yaptırımların uygulanması da teşvik edilecektir.
- Kamu idaresi bünyesinde kamu görevlilerinin davranışlarıyla ilgili hesap verebilir olmaları sağlanacaktır.
- Çalışma ortamında ayırmacılığa, baskı ve yıldırmaya yol açabilecek uygulamalar ve şartlar hakkında kurum yöneticileri bilinçlendirilerek, zamanında gerekli tedbirleri almaları temin edilecek ve çalışma ortamının huzurlu ve karşılıklı güvene dayalı olmasına katkı sunulacaktır.
- Etik yönetim altyapısı bağlamında kamu idaresinin iç düzenlemelerinde tespit edilecek eksikliklerin giderilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idaresi bünyesinde çalışma disiplininin güçlendirilmesine ve kurumsal performansın artmasına yardımcı olacaktır.
- Kamu idaresinde güçlendirilecek etik altyapı nedeniyle kurum aleyhine açılacak dava sayısında azalmalar yaşanacaktır.

Kamu görevlileri açısından ele alındığında yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik denetimler ve bu denetimler aracılığıyla geliştirecekleri öneriler ile;

- Kamu görevlilerinin davranışlarını, mesleki standartlar üzerine kurmaları ve sergilemelerine katkı sunulacaktır.
- Kamu idaresi bünyesinde geliştirilecek etik yönetim altyapısı ile çalışanların kurumunun değerleri, misyon ve amaçları doğrultusunda performans sergilemesi teşvik edilecek, böylece aidiyet duygusunun gelişimi güçlendirilecektir.
- Kamu görevlilerinin, varsa etik dışı davranışlar nedeniyle yaşadıkları sağlık sorunlarında azalmalar yaşanacaktır.
- Kamu idaresinde kurumsallaştırılacak etik yönetim altyapısıyla, kamu idaresi bünyesinde doğru iş için doğru adamın işe alınması ve görevlendirilmesi de teşvik edilecektir.
- Kamu görevlilerinin performans değerlendirme sistemleri "etik

performans” açısından da geliştirilecektir. Bu şekilde kamu görevlilerinin çalışma motivasyonları da güçlendirilecektir.

- Kamu görevlilerinin kendi aralarında ve vatandaş ve diğer paydaşlarla olan ilişkilerinde saygı ve güvene dayalı bir ortam tesis edilmesine katkı sunulacaktır.
- Kamu görevlilerinin kamu idaresi bünyesinde ihbarda bulunma, şikâyet ve savunma haklarının korunması ve güçlendirilmesi sağlanacaktır.
- Kamu idarelerindeki kültürel yapı, kamu görevlilerinin kendilerini ifade etme ve “değerli görmeleri” için gerekli şekilde güçlendirilecektir.

2.4. Etik Denetiminde Başarı Faktörleri

Etik denetiminde başarılı olmak ve kamu yönetiminde beklenen olumlu etkiyi sağlamak için yüksek denetim kurumlarına ve denetim ekiplerine önemli görevler düşmektedir:

- Kamu sektöründe etik denetim yapacak yüksek denetim kurumlarının kamu sektöründe rol model bir organizasyon olmaları önemlidir. Bu anlamda, etik yönetim anlayışını bünyelerinde geliştiren, kurumsallaştıran ve çalışanlarında farkındalık oluşturan yüksek denetim kurumları, kamu idarelerinde daha etkin şekilde etik denetim yapabileceklerdir.
- Yüksek denetim kurumu bünyesinde bulunan bütün mensuplar için uyulması gereken mesleki etik ilkeler tanımlanmalı, duyurulmalı ve bunlara ilişkin eğitim ve tanıtım programları düzenlenmelidir.
- Yüksek denetim kurumunun, uygulayacağı etik denetim metodolojisini tanımlaması, düzenleyeceği rehberler ve eğitimlerle denetçilere tanıtımları beklenir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumlarının gelecekte izleyeceği denetim stratejisini, bu stratejide etik denetim için öngördüğü yol haritasını (yapılacak etik denetimi ile mali denetim, performans denetimi, IT denetimi vb. denetim türleri arasındaki denge ve dağılımı) Parlamento, kamu idareleri, kamuoyu ve denetim ekipleriyle paylaşması gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 50).
- Yüksek denetim kurumlarının yapacağı geleneksel denetimler (mali denetim, performans denetim ve uygunluk denetimi) için olduğu kadar etik denetimin amacı, kapsamı, metodolojisi, sağlayacağı kazanımlar hakkında da Parlamento, kamu idareleri, iç denetçiler, medya ve kamuoyunu etkin şekilde bilgilendirmeye dayalı kurumsal iletişim

stratejisi ve eylem planı gereklidir (EUROSAI TFAE, 2017: 50).

- Etik denetimler için görevlendirilecek denetçi ve denetim ekibi yetkinlikleri tanımlanarak, bu yetkinliklere sahip denetçilerin yetiştirilmesine ve bu denetçilerden denetim ekipleri oluşturulmasına özen gösterilmelidir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumunun yapacağı diğer denetimlerde olduğu gibi, etik denetimler için de kalite kontrol prosedürlerinin tanımlanması ve uygulanması gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 43).
- Etik denetimlerin önündeki engellerin kaldırılması için karşılaşılabilecek riskler, dikkatli şekilde analiz edilmeli ve gerekli kontrol faaliyetleri uygulamaya konulmalıdır.
- Etik denetimlerin etkinliğini sağlama açısından izleme denetimleri de unutulmamalıdır (EUROSAI TFAE, 2017: 52).
- Etik denetimlerinin kamu sektöründe olumlu etkiler oluşturması açısından yüksek denetim kurumlarınca etik denetimler sürekli şekilde devam ettirilmeli ve yaygınlaştırılmalıdır.

Benzer şekilde, etik denetiminde başarılı olmak ve denetlenen kurumlar nezdinde beklenen olumlu etkiyi sağlamak için denetim ekiplerine de önemli görevler düşmektedir:

- Etik denetim metodolojisine vakıf olmaları gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 42).
- Yüksek denetim kurumunun ve denetlenen kurumların etik mevzuatının gereklerine riayet etmeleri beklenir.
- Denetlenen kurumlarla yeterli, yapıcı ve etkili iletişim kurabilmeleri gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 54).
- Denetim metodolojisinin gerektirdiği denetim tekniklerini ve denetim araçlarını başarılı şekilde kullanabilmeleri ve uygulayabilmeleri başarıyı etkileyen temel bir unsurdur (EUROSAI TFAE, 2017: 54.).
- Etik denetim süreçlerinde yaşanabilecek riskleri önceden öngörebilmeleri ve zamanında gerekli tedbirleri alabilmeleri gerekir.
- Etik denetimin gerektirdiği yetkinliklerle ilgili kendilerini geliştirebilmeleri gerekir.
- Denetlediği kurumlardaki kamu görevlilerine etik denetimin amacını çok iyi tarif edebilmeleri gerekir (EUROSAI TFAE, 2017: 54).

- Mesleki saygı, nezaket ve hoşgörüyü dayalı başarılı bir ekip çalışması örneği sergilemeleri beklenir.

3. ETİK DENETİMİNDE ÜLKE UYGULAMA ÖRNEKLERİ

Yüksek denetim kurumlarının vatandaşların yaşam kalitesini artırma, kamu sektöründe dürüstlüğe dayalı bir işleyişle yönetim modellerini geliştirme, kamu sektöründe performans artışı sağlama ve hata ve usulsüzlükleri en aza indirmeye çalışma arayışları günümüzde yoğun şekilde devam etmektedir. Bu anlamda, aşağıda belirtilen bazı örnek denetim ve inceleme çalışmaları bu alanda çalışma yapacak yüksek denetim kurumları için önemli ipuçları sağlayacaktır (EUROSAI TFAE, 2017: 58-60):

Tablo 1: Etik Denetim Çalışma Konu Örnekleri ve Rapor Adları

Denetim Çalışma Konusu	Denetim Raporunun Adı
Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi	Kamu sektöründe etiğin gözden geçirilmesi, Hırvatistan Sayıştayı
Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi	Federal vergi idarelerinde dürüstlük politikası, Belçika Sayıştayı
Kamu İdarelerinde Etik Altyapı Değerlendirmesi	Kamu idarelerinde etik altyapı işleyişinde verimlilik, Hırvatistan Sayıştayı
Davranış düzenlemelerine uygunluğun ve bu düzenlemelere uyulmasının denetlenmesi	Kamu İktisadi Kuruluşları ve bütünleşik yönetim ilkeleri, Portekiz Sayıştayı
Davranış düzenlemelerine uygunluğun ve bu düzenlemelere uyulmasının denetlenmesi	Kamu idarelerinde davranış yasaları, İzlanda Sayıştayı
Dürüstlük Anketleri	İdari kültürde Dürüstlük ve dürüstlük riskleri, Macaristan Sayıştayı
Menfaat çatışması yönetiminin denetlenmesi	Belirli Avrupa Birliği kuruluşlarında menfaat çatışmasının yönetimi, ECA
Menfaat çatışması yönetiminin denetlenmesi	Menfaat çatışması, İngiltere Sayıştayı
İhbar politikalarının denetlenmesi	İhbar mekanizmalarının işletilmesi, İngiltere Sayıştayı
Personel alımı ve yönetiminin denetlenmesi	Kamu işletmelerinde çalışanların istihdamı, İsrail Sayıştayı
Hediye ve ikram politikalarının denetlenmesi	Hediye ve ikramların kabulüne dair inceleme, İngiltere Sayıştayı

Kaynak: (EUROSAI TFAE, 2017: 58-60).

4. TÜRK SAYIŞTAYI VE ETİK DENETİM

Sayıştay, Anayasa ve yasalarla kendisine verilen görevler çerçevesinde, kamu idarelerinin etkili, ekonomik, verimli çalışmalarına katkı sağlanmasına ve

hukuka uygunluğun temin edilmesine yönelik olarak, hesap verme sorumluluğu ve mali saydamlık esasları kapsamında Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapmakta, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmekte, kamu idarelerinin kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluğu ile faaliyet sonuçlarını ölçmekte ve performans bakımından değerlendirmektedir. Ayrıca, sorumluların hesap ve işlemlerini yargılama yoluyla kesin hükme bağlamaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2017).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nda, Sayıştay tarafından yapılacak dış denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak;

- a) Kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin mali denetimi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin mali işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile
- b) Kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli olarak kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi, faaliyet sonuçlarının ölçülmesi ve performans bakımından değerlendirilmesi

suretiyle gerçekleştirileceği ifade edilmiştir (md. 68).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'na göre, Sayıştay denetimi, düzenlilik ve performans denetiminden oluşmaktadır.

Düzenlilik denetimi de mali denetim ve uygunluk denetimi şeklinde ikiye ayrılmaktadır.

- Mali denetim; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali faaliyet, mali yönetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirme sonuçları esas alınarak, mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin denetimdir.
- Uygunluk denetimi ise kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunun incelenmesine ilişkin denetimdir.

Performans denetimi ise, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde idarelerce belirlenen hedef ve göstergeler ile ilgili olarak faaliyet sonuçlarının ölçülmesi anlamına gelmektedir. (md.2)

Yine aynı Kanun'da denetimin; kamu idarelerinin hesap, mali işlem ve faaliyetleri ile iç kontrol sistemlerinin incelenmesi ve kaynakların etkili, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak kullanılmasının değerlendirilmesi olduğu ve

denetimin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği ifade edilmiştir (md. 35/a-b).

Sayıştay düzenlilik denetimlerinde ana odak noktası, kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirme, hesap ve işlemlerin mevzuata uygunluğu, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir. Sayıştay düzenlilik denetimlerinde iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi aşamasında denetlenen idarenin iç kontrol sisteminde yer alması gereken etik yönetim altyapı unsurlarını da değerlendirilmekle beraber, yapılan bu “etik boyutlu” değerlendirmeler daha ikincil düzeyde kalmaktadır. Zira kurum tanıma çalışmalarının bir unsuru olarak yürütülen iç kontrolün tanınması, denetim ekibine iç kontrolden kaynaklanan riskleri tespit etme ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını ve denetim hedeflerini belirleme imkânı vermektedir. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışmalar; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsamaktadır. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir (Sayıştay Başkanlığı, 2014). Yine düzenlilik denetimi kapsamında yürütülen uygunluk denetiminde de kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemler ile bunların mevzuata uygun olup olmadığı üzerinde durulmakta, yapılan gider veya elde edilen gelirin, kamu malı kullanımının etik mevzuatına aykırı olması durumunda etik davranış esasları gündeme gelebilmektedir.

Sayıştay performans denetimlerinin ana odak noktasının ise faaliyet sonuçlarının ölçülmesi olduğu anlaşılmaktadır.

Sayıştay Denetim Yönetmeliği’nde “etkililik, ekonomiklik ve verimlilik denetimi” nin;

a) Kamu kaynaklarının elde edilmesi ve kullanılmasında etkililik, ekonomiklik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığı ve idarelerin amaçlarına etkili bir şekilde ulaşip ulaşmadıkları konusunda Türkiye Büyük Millet Meclisine, kamuoyu ve kamu idarelerine bilgi sunmak,

b) Kamu yönetiminde hesap verme sorumluluğu ile iyi yönetim ilke ve uygulamalarının geliştirilmesine katkıda bulunmak,

amacıyla yürütüleceği (md. 24) ve bu denetimin kamu idarelerinin faaliyetlerinin faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle sektör, program, proje ve konu bazında denetlenmesi temelinde yürütülebileceği (md. 25) ifade edilmiştir.

Aynı Yönetmelik'te Sayıştay tarafından program, proje ve konu bazında gerçekleştirilen denetim ve incelemeler sonucu düzenlenen raporlar ile kamu idarelerinin kaynaklarının, etkili, ekonomik ve verimli kullanılıp kullanılmadığı konusunda yapılan denetimler sonucunda hazırlanan raporların "diğer Sayıştay raporları" kapsamında değerlendirildiği, bu raporların ilgisine göre Türkiye Büyük Millet Meclisine sunulacağı veya ilgili kamu idaresine gönderileceği (md. 40) ve kanunların açıklanmasını yasakladığı durumlar hariç kamuoyuna duyurulacağı (md. 41/1) belirtilmiştir.

Kamu sektörü denetiminin, kamu idarelerinin ve bu idarelerde görev yapan kamu görevlilerinin görev ve fonksiyonlarını etik olarak da yerine getirmelerine ve uygun şartları oluşturmaya yardımcı olacağı (ISSAI 100), bu denetimler aracılığıyla, kamu sektöründe hesap verebilirlik, şeffaflık ve dürüstlüğün güçlendirileceği (ISSAI 12) yönündeki uluslararası genel kabul görmüş denetim standartları ile mevzuat çerçevesinde; Sayıştayın kamu idaresi/-lerinin yukarıda belirtilen doğrudan etik yönetim ve etik yönetim altyapısını/altyapı unsurlarını konu alan müstakil denetim ve incelemeler yapabileceği, hazırlanacak Sayıştay raporlarının da ilgili hükümler çerçevesince Türkiye Büyük Millet Meclisine sunabileceği veya ilgili kamu idaresine gönderebileceği ve kamuoyu ile paylaşılabilmesi düşünülmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasının (ç) bendi uyarınca, denetime ilişkin yönetmelik, standart, rehberleri hazırlamak ve mesleki etik kurallarını belirlemek, Sayıştay Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunun görevidir. Bu anlamda, Sayıştayın yapacağı etik denetimler için denetim rehberinin hazırlanması da Kurulun görevleri arasında yer almaktadır. Denetimlerde uyulması gereken davranışlar hakkında da "Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar" (R.G.17.12.2011) belirlenmiştir. Bu Usul ve Esaslar'da, mesleki etik kuralları, denetçilerin ve yönetici konumunda bulunanların sorumlulukları, mesleki etik kurallarına uyma ve başka kurumlarda görevlendirilenlere dair hükümler yer almaktadır. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 35 inci maddesinin birinci fıkrasının (e) bendi uyarınca, denetimde kalite güvencesinin sağlanması için, denetimin her aşamasının mesleki etik kurallarına uygunluğu açısından da gözden geçirilmesi gerekli olup, etik denetimlerinde de kalite güvencesinin sağlanabilmesi için etik denetimin her aşamasının da söz konusu mesleki etik kurallara uygunluk açısından gözden geçirilmesi gerekecektir.

Etik denetimlerin başarısını etkileyecek olan bir husus da, denetim ekibindeki görevlilerin denetim süresince sergileyecekleri etik kurallara olan bağlılık düzeyleridir. 6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 72 nci maddesinin birinci

fıkrasında Sayıştay Başkanı, daire başkanları ve üyeler dışındaki meslek mensupları ile savcıların sicillerinin düzenlenmesinde dikkate alınacak unsurlardan birisi de bu personelin mesleki etik kurallarına uyumları olarak tanımlanmıştır.

SONUÇ

Kamu sektörünün dürüstlük ilkelerine dayalı olarak işlemesi ve kamu idarelerinde performans artışının bu ilkeler çerçevesinde sağlanması için kamu hizmetini sağlayıcı kamu görevlilerinin etik değer ve ilkelere uygun davranış sergileyecekleri bir ortamın tesisi, işletilmesi ve sürdürülmesi temel bir gereksinimdir. Yüksek denetim kurumları, Parlamento'ya raporlama yetkisi olan güvenilir bir dış denetim kurumu olarak, kamu yönetiminde etik davranışı destekleyecek etik yönetim altyapısının güçlendirilmesine yönelik denetimler yapma, Parlamento'ya ve kamuoyuna tespitler ve öneriler sunma imkânına sahip kurumlardır. Yüksek denetim kurumlarının yapacağı etik denetimler aracılığıyla Parlamento ve kamuoyuna sunulacak tespitler ve öneriler sonucunda, kamu idarelerinde ve genel olarak kamu yönetiminde etik yönetim anlayışı gelişerek, vergisini ödeyen ve kamu hizmetini almaya hak kazanan vatandaşların içinde yaşadığı toplumda kamu yönetimine, kamu idaresi yöneticilerine ve kamu görevlilerine olan güveni artacaktır. Bu yönüyle bakıldığında, yüksek denetim kurumları, hukukun üstünlüğünün korunmasında, hesap verebilirliğin sağlanmasında, ülke yarınlılarının güvenilir bir kamu mali yapısı ve kamu yönetimi üzerinde inşa edilmesinde önemli bir fonksiyon icra edeceklerdir.

KAYNAKÇA

- Başbakanlık Kamu Görevlileri Etik Kurulu (2009), Etik Yol - Etik Liderlik Programı Eğitimci Kılavuzu, <http://www.etik.gov.tr/BilgiBankasi.aspx?id=10> (29.05.2017).
- Eryılmaz, Bilal (2008), "Etik Kültürü Geliştirmek", Türk İdare Dergisi, Sayı: 459, Haziran.
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2013), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure, Part I A General Overview of SAI's Ethical Strategies and Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20(EN).pdf), (01.06.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2014), Auditing Ethics in the Public Sector, A General Overview of SAI's Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20(EN).pdf), (01.06.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Guideline (2017), "Audit of Ethics in Public Sector Organisations, <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Guidance/Guidelines%20to%20audit%20ethics.pdf>, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 100, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 12, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 200, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 300, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm, (01.06.2017).
- INTOSAI ISSAI 400, http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm, (01.06.2017).
- Sayıştay Başkanlığı (2014), Düzenlilik Denetimi Rehberi, <https://saybis.sayistay.gov.tr/ekler/files/mevzuat/rehberler/DuzDenv3.pdf>, (01.06.2017).
- Sayıştay Başkanlığı (2017), 2016 Yılı İdare Faaliyet Raporu, <https://www.sayistay.gov.tr/tr/?p=2&CategoryId=6>, (01.06.2017).

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu, (24/12/2003 tarih, 25326 sayılı T.C. Resmi Gazete).

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, (19/12/2010 tarih, 27790 sayılı T.C. Resmi Gazete).

Sayıştay Denetim Yönetmeliği, (17/12/2012 tarih, 28145 sayılı T.C. Resmi Gazete).