



ETİK KAVRAMININ KAMU YÖNETİMİ VE İÇ DENETİM BAĞLAMINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Özet: Etik kavramı; ahlak, değer, adalet, hukuk kavramları çerçevesinde ilişkilerin düzenlenmesinde iyi değerlere sahip olma ve uygulamanın öneminden bahsetmektedir. Kamu yönetiminde etik değerlerin önemi, devlete ve topluma karşı güven oluşturmanın ve bunu devam ettirmenin gereği olarak ortaya çıkmaktadır. Bilindiği üzere, Türk Kamu Yönetimi'nin en büyük sorunlarından birisi, kamuda etik dışı faaliyetlerdir. Uzun yıllardan beri devam eden etik dışı faaliyetleri azaltmak amacıyla kamu mali yönetiminde yeni bir anlayış getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu, 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiştir. Bu Kanun ile birçok yeni kavram yanında "iç denetim" kavramı, hukumuza ve kamu yönetimize yerleşmiştir. Her meslekte olduğu gibi, denetim mesleğinde de sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için uyulması gerekli ilke ve kuralları belirleyen bazı standartlara ihtiyaç vardır. İç denetim alanında bu ihtiyacın karşılanması amacıyla Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları'nın belki de en önemli bölümünü oluşturan nitelik standartları, iç denetçinin mesleki sorumluluklarına ilişkin ahlaki ilkeleri içermektedir. İç denetçi, denetim faaliyetini yürütürken belirlenmiş standartlara uygun davranmalıdır.

Anahtar Kelimeler: Etik, kamu yönetiminde etik, etik ilke ve standartlar, meslek ahlak kuralları, yozlaşma, denetim etiği.

I. GİRİŞ

1990'lardan sonra daha önceki hiyerarşik, merkeziyetçi ve tepeden yönetim anlayışına sahip yönetim sisteminden amaca odaklı, şeffaf, hesap verebilir, performans ölçütlerini gerçekleştiren, toplumdaki diğer faktörleri önemseyen, kaynakları verimli olarak kullanan yönetim anlayışına geçilmeye başlanmıştır.

Ülkelerin kamu yönetim sistemi, kendi tarihi, kültürel ve toplumsal şartlarına bağlı olarak farklılıklar gösterir. Bu sistemler tarihi süreçte kendi özellikleri doğrul-

Özlem GÖKÇELİK

İç Denetçi

Orta Doğu Teknik Üniversitesi

"Etik davranışın kamu yönetimindeki yoksunluğuna bağlı olarak ortaya çıkan yozlaşmaya yönelik davranışlar, devletin ve yönetimin yasallığını ve saygınlığını zedelemektedir. Buna paralel olarak hizmetin etkin sunumu gerçekleşmemekte, kamu hizmetlerinde temel kriter olan, düzenlilik ve devamlılığın sağlanması gibi hususlar sekteye uğramaktadır"

tusunda şekillenmiş ve kurallarını belirlemiş olmakla beraber, küreselleşme olgusu içinde birbirleri ile etkileşimde bulunmakta ve modern nitelikte iyileştirme çabalarının içinde yer almaktadırlar. Bu çabaların ortak amacı daha iyi yönetim, yozlaşma ve yolsuzlukların önlenmesi ve etik dışı davranışlarla mücadele etmektir. Etik kavramı, bize ahlak, değer ve hukuk kavramları çerçevesinde ilişkilerin düzenlenmesinde iyi değerlere sahip olma ve uygulamanın öneminden bahsetmektedir. Kamu yönetiminde etik değerlerin önemi, devlete ve topluma karşı güven oluşturmanın ve bunu devam ettirmenin gereği olarak ortaya çıkmaktadır.

Etik davranışın kamu yönetimindeki yoksunluğuna bağlı olarak ortaya çıkan yozlaşmaya yönelik davranışlar, devletin ve yönetimin yasallığını ve saygınlığını zedelemektedir. Buna paralel olarak hizmetin etkin sunumu gerçekleşmemekte, kamu hizmetlerinde temel kriter olan, düzenlilik ve devamlılığın sağlanması gibi hususlar sekteye uğramaktadır. Bu sorunun çözümünde başvurulacak ilk kaynak, devletin getirdiği yasal düzenlemeler olmakla beraber örgütsel açıdan yasallık tek başına neyin ahlaka uygun olduğunu belirleyememektedir. Kamu görevlilerinin karşılaştıkları etik ikilemlerin çözümünde yasal düzenlemeler yanında, onlara yardımcı olacak en etkili araç şüphesiz ki etik ilke ve standartlardır.

Etığe yönelik standart ve ilkelerin, kamu yönetiminin işleyişinde karşılaşılan çıkar çatışmaları ve ikilemlerin çözümünde kullanılabileceği fikri yönetsel etik yaklaşımını ortaya koymuş olup, bu yaklaşım, kamu görevlilerinin davranışlarıyla ilgili etik standartların meydana getirilmesini, bunun yaygınlaştırılmasını ve bu ilke ve standartların benimsenmiş ve uygulanabilir bir şekilde

düzenlenmesini gerektirmektedir

Ülkemizde de uzun yıllardan beri devam eden etik dışı faaliyetleri azaltmak amacıyla kamu mali yönetiminde yeni bir anlayış getiren 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Ve Kontrol Kanunu 10.12.2003 tarihinde kabul edilmiş ve 24.12.2003 tarih 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

Bu Kanun çerçevesinde hazırlanan İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir. Kanunun 67 nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca (İDKK) belirleneceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda İDKK tarafından düzenlenen Meslek Ahlak Kuralları, kamu iç denetim uygulamalarında meslek ahlak kültürünün geliştirilmesi amacıyla Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak oluşturulmuştur.

Bu çerçevede öncelikle etik kavramının içeriği, ne ifade ettiği irdelenecek, sonrasında ise kamu yönetiminde etik, denetim etiği, iç denetçilerin uymak zorunda olduğu mesleki etik kurallarına ilişkin konular ele alınacaktır.

II. ETİK VE İLİŞKİLİ DİĞER KAVRAMLAR

II.1. Etik, Ahlak, Değerler, Hukuk, Adalet ilişkisi

Etik kavramı, içeriğinin ne olduğu ile ilgili olarak zorluklar yaşanan ve literatürde sık tartışılan bir konudur.¹ Etik kavramı zaman zaman başka kavramlarla karıştırılabilmekte ve aynı zamanda gerçek anlamını bulabilmesi için bazı kavramlarla bütünleşmesi gerekebilmektedir. Etik dendiğinde aklımıza gelen; ahlak, değerler, dürüstlük, nesnellik, hukuk, adalet gibi kavramlar ile etik arasında ilişkiler olmakla beraber çeşitli açılardan farklılıklar da bulunmaktadır. Tüm kavramların ortak yanının bireylerin birbirlerine karşı davranışlarına yön veren davranış ilkelerini içermesi olduğu söylenebilir.²

1 William D. Hitt, Ethics and Leadership, Battle Pres, Columbus Richland, 1990.

2 Aytaç Yalman, Jandarma Etiği, Meslek Ahlakı, Jandarma Okullar



"Etik, insanların bireysel ve toplumsal anlamda kurdukları ilişkilerin temelinde var olan değerleri, kuralları doğru-yanlış, iyi-kötü gibi kavramları ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini, doğru ve yanlışın ölçütü olarak açıklanabilir. Etik, soyut kavramlara bağlı olarak, onlardan somut bilgiler ortaya koymaya çalışır. Bu nedenle, etik kuralların belli bir alana ilişkin yazılı ve somut kurallar içermesi beklenir. Örneğin Siyaset Etiği, Sanat Etiği, Tıp Etiği, Yargı Etiği, Medya Etiği, Kamu Yönetimi Etiği ya da Yönetmelik Etiği gibi"

Sözlük anlamıyla etik, ahlak ilkelerinin ışığında, doğru davranışı incelemektedir. Etiğin amacı, iyi ve kötü hakkındaki inancımızı temellendirmektir. Ulaşmak istediğimiz amaçlar doğrultusunda yapılacak olanla yapılmayacak olanın bilinmesidir. Etik, ahlak olgusuna kurumsal olarak yaklaşır ve ayrıca toplumsal anlamda tartışmalı olan ahlaki sorunlara da çözümler üretmeye çalışır.³

Ahlak, davranış kuralları anlamında kişinin ahlaki yapısını, iyi ve kötü huylarımızı ve toplum hayatı içinde uyma zorunluluğu hissettiğimiz kurallar bütünüdür. Etik ise bu olguya yönelen bir felsefe disiplini.

Değer kavramı ise insanın varlığa kattığı bir bilinç boyutudur ve aynı zamanda kişinin neyin iyi olduğu hakkındaki fikirlerini kapsadığı için ahlaki bir boyut taşımaktadır. Değer, bireylerin yaşamlarında yer alan olguların önemini saptamaya yarayan soyut ölçü ya da yüksek nitelik, toplumsal açıdan bakıldığında ise çeşitli olay ve olgular karşısında gösterilen tepki ve fikir birliği şeklinde ifade edilmektedir. Bireylerin geliştirdiği tek değerden değil, değerlerden söz edilir.⁴ Bireyler, içinde

yaşadıkları toplumların değer sistemlerini benimser ve davranışlarını bu değer yargılarına göre düzenlerler.

Yönetimler, hem kendini daha güçlü kılmak, hem de çalışanları daha aktif hale getirebilmek için değerlere dayanmalıdırlar. Zira değerler, çalışanların işlem ve eylemlerini nitelendirmeye, değerlendirmeye, yargılamaya yarayan ölçütlerin kaynağını oluşturur.

Adalet kavramının ahlaktaki iyi kavramıyla olan bağı ve her ikisinin de iyiyi savunması hukuk ile etik arasındaki ortak bir noktanın göstergesidir. Etik kurallardan türetilen ya da onlara uygun düşen meşru normlar olmaksızın, hukuk kuralları 'iyi' yasalar olamazlar ve yasanın en üstün şey olmasını sağlayamazlar.⁵ Dolayısıyla modern hukuk kuralları ahlak felsefesinden beslenmelidir ve beslenmektedir.

Kaldı ki yasaların suç saydığı eylemlerin büyük çoğunluğu etik açıdan da yanlıştır. Ne var ki aralarında temel bir fark bulunmaktadır. Bu farklılık, yaptırım biçiminden kaynaklanır. Hukuk, ceza işleyenlere cezai yaptırımda bulunur, etik alanında ise yaptırım vicdandır. Bilindiği üzere hukuk kuralları Devlet tarafından oluşturulur. Etik kuralları ise, Devletin yanında diğer organizasyonlar (Sivil Toplum Örgütleri gibi) tarafından da oluşturulabilir.

Ayrıca hukuk normunun daha belirgin ve herkesi kapsayıcı olmasına rağmen, etik ve ahlak, toplumdaki topluma ya da organizasyon yapısına göre değişen bir nitelik taşır ve hukuka oranla daha karmaşık bir yapıdadır.

II.2. Etik Kavramı

Etik basitçe doğru ve yanlışla ilişkin standartları açıklar.⁶ Etik, insanların bireysel ve toplumsal anlamda kurdukları ilişkilerin temelinde var olan değerleri, kuralları doğru-yanlış, iyi-kötü gibi kavramları ahlaksal açıdan araştıran bir felsefe disiplini, doğru ve yanlışın ölçütü olarak açıklanabilir.⁷ Etik, soyut kavramlara bağlı olarak, onlardan somut bilgiler ortaya koymaya çalışır. Bu nedenle, etik kuralların belli bir alana ilişkin yazılı ve somut kurallar içermesi beklenir. Örneğin Siyaset Etiği,

Komutanlığı, Ankara, 2001,s.4.

3 Sedat Yazıcı, Felsefeye Giriş, 1. Basım, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1999,s.164.

4 İnanç Pehlivan Aydın, Yönetmelik Mesleki ve Örgütsel Etik, 3. Baskı, Pegem Yayınları, 2002,s.13-15.

5 Harun Tepe, Etik ve Meslek Etikleri, Birinci Baskı, Ankara, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, 2000, s.140-141.

6 Joseph Massie and John Douglas, Managing: A Contemporary Introduction, Englewood Cliffs, N.J., Prentice Hall,1992,s.78.

7 Kemal İnan, 'Sosyalist Etik', Gelecek, Kasım-Aralık,1996,s. 43.

Sanat Etiği, Tıp Etiği, Yargı Etiği, Medya Etiği, Kamu Yönetimi Etiği ya da Yönetimsel Etik gibi.

Felsefeci Solomon için etik, iki ana konu ile ilgilidir. Bunlardan ilki, iyi insan olmanın gerektirdiği özellikler; ikincisi ise, bireyin davranışlarını belirleyen ve sınırlayan kuralların neler olması gerektiğidir. Bunların ışığında etik, doğru ve yanlış, ödev ve yükümlülük ile toplumsal sorumluluk kavramlarını sorgular. Geniş açıdan ele alacak olursak etik; tüm etkinlik ve amaçların yerli yerine konulması, neyin yapılacağı veya yapılamayacağı, neyin isteneceği veya istenilemeyeceğinin, neye sahip olunacağı veya olunamayacağı bilmesidir.

Etik ilkeler geliştirilirken genelde temel alınan ölçüler, adalet ilkesi, insan hakları ilkesi, faydacılık ve bireysellik ilkeleridir. Adalet ilkesi, bütün kararların dayanıklı, tarafsız, toplum vicdanına uyan ve gerçeklere dayalı olması üzerinde odaklanmıştır. İnsan hakları ilkesi ise bireylerin toplum içinde varlığı, bütünlüğü ve temel insani haklar üzerinde yoğunlaşır. Faydacılık ilkesinin anlamı herkes için maksimum faydayı sağlayacak kararların verilmesidir. Bireysellik ilkesi ise, bireylerin temel amaçlarının, öncelikle kişisel amaçlarını gerçekleştirmek ve bireysel kazançlarını arttırmak olduğunu ifade eder.

III. KAMU YÖNETİMİ ve ETİK

III.1. Kamu Yönetiminde Etik Anlayışın Gelişimi

Özellikle son yüzyılda yaşanan hızlı teknolojik gelişmeler, kaçınılmaz olarak hızlı toplumsal değişimleri de beraberinde getirmiş ve gerek toplumsal gerekse bireysel anlamda bakış açıları ile ihtiyaç ve beklentilerde bariz farklılıklar ortaya çıkmıştır. Söz konusu bu değişim kendisini kamu hizmetlerinin sunumunda ve kamu yönetimi anlayışında da göstermiştir.

Özellikle batı toplumlarında 1970 'lerden itibaren yaşanan siyasi ve bürokratik gelişmeler dikkatleri yozlaşma konusuna çekmiştir. Kamusal alandaki bozulma ve çürümeyi anlatmak için çoğunlukla yolsuzluk ve yozlaşma kavramları kullanılmaktadır.⁸

Bürokratik alandaki bozulma ve çürümeyi anlatırken kullanılan "yozlaşma" kavramı, "yolsuzluk" kavramın-

8 Mustafa Lütfi Şen : "Kamu Yönetiminde Yozlaşmanın Önlenmesinde Yönetimsel Etik Yaklaşımı", Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, (İzmir, 1998), 77.

dan daha fazlasını ifade etmekte olup, çıkar sağlama ve yasalara aykırılık yanında ahlak normlarına aykırılığı da içine almaktadır.

Yozlaşma, yüksek ahlaki davranış standartlarını veya hukuku ihlal edecek biçimde, özel çıkar, tercih, prestij veya belli bir grup veya sınıfın çıkarı için kamusal gücün kullanılması biçiminde tanımlanabilir.⁹ Dolayısıyla yozlaşma, yolsuzluğu da içeren geniş bir tanımdır. Yozlaşma, bürokrasinin tekel konumunda olduğu ve gizliliğin bulunduğu ortamlarda çok daha yaygın ve sürekli bir nitelik göstermektedir.

Genel olarak tüm dünyada siyasi, yönetimsel ve sosyal kurumlarda giderek artan bir yozlaşma ve etik kirlenme dikkat çekmektedir.¹⁰

Yozlaşma, toplumsal ve yönetimsel anlamda ciddi olumsuzluklara yol açmakta olup bunların en önemlisi kamu yönetimine olan güvenin azalmasıdır. Sonuçta yönetimin yasallığı ve saygınlığı sarsılacaktır. Bu sonuç tercih edilecek bir durum değildir. Yozlaşmış uygulamalar kamu personeli bakımından da birçok tıkanıklığa yol açmaktadır. Dürüst, nitelikli ancak yozlaşma çarkına girmeyen kamu çalışanları, kamu hizmetinden soğumakta, işleriyle yabancılaşmaktadırlar. Daha ileri boyutta kamu çalışanları, "işleri düzeltmek bana mı kaldı" biçimindeki olumsuz tavırlara yönelmektedirler.¹¹

Ayrıca kamu hizmetlerinden rüşvetsiz yararlanmanın olanaksız olduğu bir yönetim sisteminde, vatandaşlar kamu hizmetlerinden artı bir fiyatla, daha pahalı olarak yararlanacaklardır. Toplumsal açıdan bireyler, kamu bürokrasisinden bekledikleri hizmetlerin hızlı ve etkin bir şekilde yerine getirilebilmesi için, belli bir ödemeyi doğal karşılayacaklardır.

Tüm bunlara ek olarak; mevcut olan ekonomik yapıdan yasal olmayan uygulamalarla özel çıkarlarını maksimize eden gruplar, bu yapıyı düzeltmeye çalışan hükümetlerin bu tür girişimlerini de engellemeye çalışacaklardır.

9 Karl Friedrich, "Corruption Concepts in Historical Perspective", Political Corruption: Handbook, (1990),s.15.

10 Raci Kılavuz, " Yönetimsel Etik ve Halkın Yönetimsel Etik Oluşumuna Etkileri", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, cilt 26,sayı 2 ,2002, s. 255.

11 Ümit Berkman,"Az Gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet" TODAİE yayını, (1983), s.110.



Bu tespitler sonucu özellikle 1980'li ve 1990'lı yıllarda Devlet yönetiminde iyi ve etik anlayışı geliştirmek için reformist çalışmalar yapılmış olup etik kurallar ve standartlar ile düzenleyici ve denetleyici kurumlar oluşturulmuştur.

Kamu yönetimi etiğinin vurguladığı ilkeler, yüksek davranış standartlarının geliştirilmesini teşvik edici, kamu güvenliğini artırıcı ve karar alımına yardımcı bir nitelik taşırlar. Bunlar, çıkar kavgalarını önleyen ve tarafsızlığı sağlayan bir içeriğe sahiptirler. Kamu yöneticileri ve tüm kamu görevlilerinden, kamu adına yetki kullanırken, kurumlarının amaçlarını ve kamu yararını gözetmeleri, etik ilkelere bağlı kalarak hareket etmeleri beklenir.

III.2. Ülkemizde Etik Anlayışın Gelişimi

Ülkemizde özellikle son 20-25 yılda değişen şartlara uyum sağlamak isteyen Türk bürokrasisi, yoğun bir şekilde yolsuzluk kavramı ile mücadele etmeye başlamıştır.

5176 sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanunla ve Uygulama Yönetmeliği ile mevzuatta dağınık halde bulunan etik davranış kuralları sistemleştirilip yazılı hale getirilmiştir. 5176 sayılı Kanunla, denetim, uygulama ve danışmanlık görevlerini yerine getiren Kamu Görevlileri Etik Kurulu kurulmuştur.¹²

Toplam 11 maddeden oluşan Kanun'un amacı, kamu görevlilerinin uymaları gereken saydamlık, tarafsızlık, dürüstlük, hesap verebilirlik, kamu yararını gözetme gibi etik davranış ilkeleri belirlemek ve uygulamayı gözetmek üzere Kamu Görevlileri Etik Kurulu'nun kuruluş, görev ve çalışma usul ve esaslarının belirlenmesidir.¹³

Türk Kamu Yönetimi'nin en büyük sorunlarından birisi, kamuda etik dışı faaliyetlerdir. Kamu yönetiminde etik dışı faaliyetler, vatandaşların devlete olan güvenini azaltmaktadır. Bu durum devletin kamu ihtiyaçlarını karşılamaındaki etkinliğini düşürmekte, kurumların verimli ve etkin bir şekilde çalışmasını engellemektedir.

Bir etik altyapının sekiz kilit unsuru bulunmaktadır.

12 25.5.2004 tarihinde TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen 5176 Sayılı kanun, 8.6.2004 tarih, 25486 Sayılı Resmi Gazete de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

13 5176 Sayılı Kanun m.1

Bunlar;

- Siyasi irade,
- Etkili bir yasal altyapı,
- Etkin hesap verme mekanizmaları,
- Uygulanabilir davranış kuralları,
- Kamu yönetiminde uygun çalışma koşulları,
- Etik konularda eşgüdüm sağlayan kuruluşların varlığı ve
- Kamu görevlilerini denetleyen etkin bir sivil toplum.

Giriş bölümünde belirttiğimiz üzere, Ülkemizde kamu yönetiminin yeniden yapılandırılması kapsamında gerçekleştirilen çalışmalar sonucu, Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 5018 Sayılı Kanun¹⁴ çıkarılmış olup, bu Kanun ile aynı zamanda etik altyapıya ilişkin unsurlar da daha sağlam bir zemine oturtulmuştur.

Adı geçen Kanun ile "İç Denetim" kavramı, hukuku muza ve kamu yönetimimize yerleşmiş olup, aşağıdaki bölümlerde daha ayrıntılı ele alınacağı üzere, iç denetçiler tarafından yürütülen denetim faaliyeti, iç denetim ile karıştırılan diğer faaliyetlerden ortaya koyduğu güvence düzeyi itibarıyla farklılık arz etmektedir. İşte bu güvence unsuru, etik kurallarını, iç denetim faaliyetinin olmazsa olmazı haline getirmektedir.

IV. İÇ DENETİM ve ETİK

IV.1. Genel Olarak Denetim ve Etik İlişkisi

Denetim kavramını kabaca tanımlarsak, olması gerekenle olanın belli standartlar çerçevesinde ve tarafsız ve bağımsız bir biçimde karşılaştırılması, incelenmesi, kontrol edilmesi sonucu yapılan değerlendirmeler ve bu değerlendirmelerin ilgili kişi veya makamlara sunulması işidir diyebiliriz. Bu faaliyetlerin yerine getirilme süreci ise denetim faaliyetidir. Burada ayrıntılarına

14 10.12.2003 tarihli TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen Kanun, 24.12.2003 tarih, 25326 Sayılı resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.

girilmemekle beraber gözden kaçırılmaması gereken nokta, kontrol, inceleme, teftiş gibi kavramlar, günlük dilde denetim ile karıştırılmakla birlikte bu kavramlar kendi içlerinde ve denetim, anlamsal olarak ve yürütülen faaliyetin niteliği itibariyle birbirinden farklı kavramlardır.

Genel olarak bir kurumda alınan kararların ve icra edilen faaliyetlerin güvenilirliği belli standartlara bağlı kalarak yürütülen bağımsız bir denetim faaliyeti sonucu sağlanabilmektedir. Bütünlüğü, doğruluğu ve tarafsızlığı bağımsız biri tarafından denetlenip doğrulanmış bir bilgi herkesçe güvenilir bilgi olarak kabul edilir. Denetim, Devletin ya da şahıs ve kurumların olası risklere karşı kendilerini koruma isteklerinin bir sonucu olarak ortaya çıkmıştır.

Yönetim fonksiyonlarından planlama, örgütlenme, yürütme ve koordine etmenin başarı derecesini belirleme ve aksayan konularda alınacak tedbirlerin belirlenip uygulanmasında denetim fonksiyonunun katkısı başarılı bir yönetim için kaçınılmazdır.¹⁵ Dolayısıyla yönetim faaliyeti için gerekli olan temel fonksiyonlardan biri de denetimdir.

Günümüzde denetim, yasalar ve diğer mevzuat hükümleri ile denetim talebinde bulunanların öngördüğü kurallara, mesleki ilke ve standartlara uygun olarak yürütüldüğünde kabul gören bir yapıdadır. Dolayısıyla mesleği icra eden denetçiler, denetim görevini yerine getirirken, genel kabul görmüş standartlar çerçevesinde hareket etmelidirler.

IV.2. 5018 Sayılı Yasa'da İç Denetim ve Meslek Ahlak Kurallarına İlişkin Düzenleme

İç denetim bir organizasyonun faaliyetlerine değer katmak ve geliştirmek için dizayn edilmiş (düzenlenmiş) bağımsız, tarafsız bir güven ve danışma eylemidir. İç denetim, bir organizasyonun risk yönetimi, kontrol ve kurumsallıkla ilgili süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek için sistematik ve disipline edilmiş bir yaklaşım getirerek organizasyonun amaçlarını başarmasına (ulaşmasına) yardım eder.¹⁶

15 Mehmet Yazıcı, Örgütlenme İlkeleri, İstanbul, 1978, s.89-90.

16 Münevver Yılcı, "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol Ve Verimlilik Üçgeni", Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt.3, S.3,s.7.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü (IIA) iç denetim mesleğinin esas ve genel kabul görmüş meslek organizasyonudur. Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü "iç denetim"i aşağıdaki gibi tanımlamış olup, bu tanım aynı zamanda dünya genelinde kabul edilen bir tanımdır. Buna göre; « İç denetim, bir kurumun faaliyetlerini geliştirmek ve onlara değer katmak amacını güden bağımsız ve objektif bir güvence ve danışmanlık faaliyetidir. İç denetim, kurumun risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek amacına yönelik sistemli ve disiplinli bir yaklaşım getirerek kurumun amaçlarına ulaşmasına yardımcı olur »¹⁷

Bilindiği üzere Kamu Mali Yönetiminin Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 5018 sayılı Kanun¹⁸ ile "iç denetim" kavramı, hukukumuzda ve kamu yönetimize yerleşmiş olup, anılan Kanun'un 63 ncü maddesinde iç denetim;

"Kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir. Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile malî işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir." biçiminde ifade edilmiştir.

Yasa maddesinde geçen ve uyulması gereken standartların bir bölümü meslek ahlak kurallarına ilişkin nitelik standartlarını içermekte olup, kamu iç denetçilerinin uyacakları meslek ahlak kuralları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak İç Denetim Koordinasyon Kurulu tarafından oluşturulmuştur. Buna göre; meslek ahlak kuralları, iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili "İlkeler" ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan "Davranış Kuralları"ndan oluşmaktadır.

17 Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No 3, İstanbul, Lebib Yalkın Yayınları.

18 10.12.2003 tarihli TBMM Genel Kurulu'nda kabul edilen Kanun, 24.12.2003 tarih, 25326 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanarak yürürlüğe girmiştir.



IV.3. İç Denetçi ve Etik Kuralları

Günümüzde denetçi yalnızca Devlete değil, denetim sonucu doğruluğu güvence altına alınmış bilgiye ihtiyaç duyan, diğer taraflara da hizmet veren ve yaptığı işin kalitesi, belirlenmiş standartlar ile teminat altına alınan bir konumdadır. Uluslararası denetim standartları çerçevesinde yapılan tanıma göre; denetçi, denetim faaliyetlerini yürüten, mesleki bilgi ve deneyime sahip, tarafsız davranabilen ve yüksek ahlaki nitelikler taşıyan uzman bir kişidir.¹⁹

Günümüzde genel kabul görmüş uluslararası standartlar çerçevesinde denetim faaliyetini sürdüren, yeterli mesleki bilgi ve deneyime sahip, bağımsız davranan gerekli ahlaki niteliklere sahip ve çalışmalarında yeterli özeni gösteren iç denetçinin yürüttüğü denetim faaliyeti, iç denetim ile karıştırılan diğer faaliyetlerden ortaya koyduğu güvence düzeyi itibarıyla farklılık arz etmektedir.

Burada sözü edilen güvence, ilgili tarafların kullanımına sunulan ve denetim faaliyeti sonucu ortaya konmuş görüşün güvenilirlik seviyesidir. Ancak denetim esnasında test yönteminin kullanılması, iç kontrol sisteminin doğasında bulunan sınırlamalar ve çoğunlukla ulaşılan kanıtların kesin olmaktan çok denetçiyi ikna etmesinin yeterli görülmesi gibi bazı faktörlerden dolayı bu güvence yüksek ancak mutlak olmayan bir düzeyde olup, makul güvence olarak adlandırılır.

Her meslekte olduğu gibi, denetim mesleğinde de sürdürülen denetim çalışmalarının kalitesini kontrol altında tutabilmek için uyulması gerekli ilke ve kuralları belirleyen bazı standartlara ihtiyaç vardır. İç denetimde bu ihtiyacın karşılanması amacıyla IIA -Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü- tarafından yapılan gözden geçirme çalışmaları sonucunda Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları, çeyrek yüzyıl önceki ilk yayımından sonra 2003 yılında ikinci büyük değişikliğe uğramış ve 1 Ocak 2004 tarihinden itibaren bütün IIA üyeleri ve Uluslararası İç Denetçiler(CIA) için zorunlu kılavuz haline gelmiştir.²⁰

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü'nün belirlediği nitelik standartları, iç denetçinin mesleki sorumlulukları

na ilişkin ahlaki ilkelerdir. İç denetçi, denetim faaliyetini belirlenmiş standartlara göre yürütmelidir.

Özenli ve titiz davranan bir iç denetçi, denetim faaliyetini düzgün bir şekilde planlar, yeterli sayıda kanıt toplayıp inceler, temiz ve düzgün çalışma kağıtları hazırlar, mali tablolar hakkında dürüst bir yargıya ulaşır ve bu yargısını titizlikle düzenleyeceği denetim raporunda açıklar.²¹

V. ULUSLARARASI İÇ DENETİM STANDARTLARI

NİTELİK STANDARTLARI

Uluslararası İç Denetim Standartları, nitelik, performans ve uygulama standartlarından oluşur. Nitelik standartları ve performans standartları tüm iç denetim hizmetlerine uygulanırken, uygulama standartları güvence ve danışmanlık faaliyetleri gibi belirli görev türlerine tatbik edilir.

İç denetim faaliyetinin amaç, yetki ve sorumluluklarının bir yönetmelikle tanımlanması, bağımsızlık ve tarafsızlık, mesleki yeterlilik, mesleki özen ve dikkat, sürekli mesleki gelişim, kalite güvence ve geliştirme programı nitelik standartlarını oluşturmaktadır.

İç denetim faaliyetinin yönetimi, işin niteliği, görev planlaması, görevin yapılması, sonuçların raporlanması, gelişmelerin izlenmesi, bakiye riskin yönetimce üstlenilmesi ise performans standartlarıdır. Söz konusu standartlar uygulama önerileri ile desteklenerek iç denetçilere çalışmalarında kılavuzluk sağlamaktadır.

Standartlar, iç denetim faaliyetinin güvence ve danışmanlık hizmetlerinin kalite garantisini sağlamaktadır. Ayrıca, IIA tarafından yayınlanmış olan "Etik Kurallar" ile iç denetim mesleğinin iş ahlaki kültürü geliştirilmektedir.

Bu standartlardan şu anki konumuzla ilintili olan, nitelik standartları olup, iç denetim standartlarının en önemli bölümünü ifade etmektedir. Nitelik standartları, mesleğin etik yönünü düzenler. İç denetim mesleği ile ilişkili bu standartlar, IIA-Uluslar arası İç Denetçiler Enstitüsü- tarafından belirlenmekte olup, meslek ahlak kurallarının amacı; kapsamına giren personelin ve birimlerin performansı, hareket ve davranışları ile ilgili merkezi ve birime özgü standartları belirlemektir. Ku-

19 Ersin Güredin, Denetim, İstanbul, 1997,s.9.

20 Bu bölüm, Türkiye İç Denetim Enstitüsü (TİDE) tarafından basılan Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesinin sunuş kısmından alınmıştır.

21 Ersin Güredin,age,s.29.

rallar, görevlerini yerine getirirken iç denetim biriminin bütün mensuplarından beklenen davranış standardını açıklığa kavuşturmayı hedeflemektedir. Bu kurallar, denetim standartlarına uyması gereken tüm personeli ve birimleri kapsamaktadır.²²

İç denetimin bağımsız bir biçimde kurulması ve yerine getirilmesi ancak nitelik standartlarına uyum ile mümkün olabilir. Nitelik standartları iç denetçilerin ve iç denetim kavramının taşıması gereken özelliklere odaklanmaktadır.

Nitelik standartları üç başlık altında sıralanır:

- 1-Bağımsızlık ve tarafsızlık
- 2- Mesleki yeterlilik ve mesleki özen
- 3- Kalite güvence ve gelişim programı

Bağımsızlık ve Tarafsızlık-1110 No.lu Standart

İç denetçiler işlerini serbest ve objektif bir şekilde yaptıklarında bağımsız sayılır. Bağımsızlık, İç denetçilerin tarafsız ve önyargısız bir şekilde hüküm verebilmelerini mümkün kılar. İç denetim faaliyeti, iç denetimin kapsamının tayin edilmesi, iç denetim işlerinin yapılması ve sonuçların raporlanması konularında her türlü müdahaleden uzak ve serbest olmalıdır. Bu hedefe kurum içi statü ve objektiflikle ulaşılır.²³ İç denetçinin tarafsız ve önyargısız bir şekilde davranması ve her türlü çıkar çatışmasından kaçınması gerekir.²⁴

İç denetçiler, denetledikleri faaliyetlerden bağımsız olmalıdırlar. Bu suretle, çalışmalarını özgür ve tarafsız bir biçimde yürütebilirler. Bir iç denetçinin son bir yıl içinde kendisinin sorumlu olduğu bir faaliyet hakkında güvence hizmeti vermesinin objektifliği bozacağı varsayılır.²⁵ Denetim görevlendirmelerinde aynı alanda veya konuda uzun süreli denetim yapılmasının tarafsızlığı bozabileceği göz önünde bulundurularak denetçiler ve denetim görevleri arasında zaman zaman rotasyon yapılmalıdır.²⁶

22 Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim, Ayhan Matbaası, 2010, İstanbul, s.207.

23 Standartlar, TİDE Yayınları, No:3, s.55.

24 Standartlar, s.67.

25 Standartlar, s.71.

26 Abbas Örmən, Akif Akşam, Nitelik standartları, 2007, Ankara, iç Denetçi Eğitim Notları.

İç denetçiler, kurumun iç denetim faaliyetlerinin sorumluluklarını yerine getirmeye izin verecek bir makama rapor vermelidir.

Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Özen-1200 No.lu Standart

İç denetim faaliyetleri, mesleki yeterlilik ve mesleki özenle yerine getirilmelidir. Mesleki yeterlilik, iç denetim yöneticisinin ve her iç denetçinin kendi sorumluluğudur.²⁷ Denetim, yeterli mesleki eğitim ve deneyime sahip denetçiler tarafından yerine getirilmelidir. Bu da denetçinin mesleki deneyiminin bağımsız denetim yapabilecek düzeyde olmasını ve mesleğini sürdürürken sürekli mesleki eğitimden geçmesini ifade eder. Başarılı bir iç denetçi işini yaparken teknik bilgilerinin yeterliliği yanında çalışma ortamında çevresindekilerle iyi beşeri ilişkiler kurmalı, yazılı ve sözlü iletişimi şeffaf, anlaşılır ve düzeyi koruyarak yürütme yeteneğine sahip olmalıdır. Mesleki eğitim ve deneyim standardının öngördüğü düzeyde kalmaya çaba göstermenin denetçi için asgari şart olduğu açıktır.²⁸ Dolayısıyla iç denetçi sürekli mesleki gelişim içinde olmalıdır. İç denetçiler mesleki yeterliliklerini sürdürmek ve artırmak amacıyla eğitimlerini devam ettirmekten sorumludur. İç denetçiler iç denetim standartları, prosedürleri ve teknikleriyle ilgili güncel gelişmeleri takip etmelidir. Bu sürekli eğitim; meslek derneklerine üye olmak, konferanslara, seminerlere, üniversite kurslarına, şirket içi eğitim programlarına ve araştırma projelerine katılmak yoluyla alınabilir.²⁹

Denetim görevi yetkin kişilerce azami mesleki özen ile yerine getirilmelidir. Unutmamak gerekir ki denetim raporlarına güvenerek karar alan ve işlem yapan taraflar aynı zamanda denetçinin mesleki bilgi ve deneyimine de güven duymaktadırlar. İç denetçiler, makul bir düzeyde tedbirli ve yeterli olan bir iç denetçiden beklenen özen ve beceriyi göstermelidirler. Azami mesleki özen ve dikkat aynı veya benzer durum ve koşullarda, makul sınırlar içinde tedbirli ve ehil bir iç denetçiden beklenen beceri, özen ve dikkatin gösterilmesi anlamına gelir.³⁰ Burada kastedilen denetçinin hiç hata yapmaması değil, ancak tedbirli ve ehil bir iç denetçiden

27 Standartlar, s.77.

28 Ersin Güredin, age, s.28.

29 Standartlar, s.99.

30 Standartlar, s.97.



beklenen makul dikkat ve becerinin gösterilmesidir. Denetçiden beklenen, uzmanlığını özen ve titizlikle ortaya koymasındır. Bunu yapmayan bir denetçi meslek ahlakına aykırı davranmış olur.

İç denetçi, aşağıdaki hususları göz önüne alarak azami mesleki özen ve dikkat göstermelidir:

- Görevin amaçlarına ulaşmak için gereken çalışmanın kapsamı,
- Güvence prosedürlerinin tatbik edildiği konuların nispi karmaşıklığı, önemi,
- Risk yönetim, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliği ve yeterliliği,
- Önemli hata, düzensizlik veya aykırılıkların olma ihtimali,
- Güvence görevinin potansiyel faydalarının maliyeti.

İç denetçiler, mesleki davranış standartlarına uymalıdır. IIA'nın etik kuralları aynı zamanda iki önemli unsur daha içermektedir. Bunlar; İç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili olarak, dürüstlük, objektiflik, gizlilik ve yetkinlik ilkeleri ile bu ilkelerin fiili uygulamalara dönüştürülmesinde kullanılacak davranış kurallarıdır. Bu kurallar, iç denetçilerin etik davranışlarını yönlendirmeyi amaçlar.

Kalite Güvence ve Gelişim Programı-1300 No.lu Standart

İç denetim yöneticisi, iç denetim faaliyetinin tüm yönlerini kapsayan ve etkinliğini sürekli gözleyen bir kalite güvencesi ve geliştirme programının hazırlanmasından ve uygulanmasından sorumludur.

Bu program, dönemsel iç ve dış kalite değerlendirmelerini ve devamlı iç gözlem faaliyetini içermelidir. Programın her parçası, iç denetim faaliyetinin katma değer yaratmasına, kurumun faaliyetlerinin geliştirilmesine yardımcı olmalı ve iç denetim faaliyetinin etik kurallarına ve standartlara uyması konusunda güvence sağlamalıdır.³¹

İç denetim birimi, kalite programının genel etkinliğini gözlemek ve değerlendirmek amacıyla yönelik bir süreç uygulamalıdır. Bu süreç, hem iç hem de dış değerlendirmeleri içermelidir.

"Kamu yönetiminde etik kurallara bağlı bir sistem kurabilmek için öncelikle yapılması gereken açık, anlaşılır bir dilde belirlenmiş olan etik standartların ortaya konması ve bu standartların benimsenmiş ve uygulanabilir biçimde düzenlenmesidir. Kamu yönetiminde etik davranışın oluşturulması ve yozlaşmanın önlenmesi için etik ilkelerin kamu personeline benimsenmiş ve kurum içerisinde kurumsallaştırılmış olması gerekmektedir"

İç değerlendirmeler; iç denetim faaliyetinin performansının devamlı gözden geçirilmesi ile öz değerlendirme (kendi kendini değerlendirme) yoluyla veya iç denetim uygulamaları ve standartları konusunda bilgili kurum içinden diğer kişilerce yapılan periyodik gözden geçirmeleri kapsamalıdır.

Dış değerlendirmeler ise kurum dışından vasıflı ve bağımsız bir gözden geçirme uzmanı veya ekibi tarafından en azından beş yılda bir yapılmalıdır.

İç denetçilerin, faaliyetlerinin Uluslararası İç Denetim Mesleki Uygulama Standartlarına uygun yapıldığını belirtmeleri teşvik edilir. Ancak iç denetçilerin bu ibareyi kullanabilmesi için, kurumun kalite geliştirme programı hakkındaki değerlendirmelerin, iç denetim faaliyetinin standartlara uyduğunu göstermesi gerekir. İç denetim faaliyetinin standartlara, iç denetçilerin etik kurallarına tam uyumu gerekmele birlikte, tam uyumun sağlanmadığı durumlar da olabilir. Aykırılıklar, iç denetim faaliyetinin genel kapsamını veya faaliyetlerini etkiler hâle geldiğinde, üst yönetime, denetim komitesine ve yönetim kuruluna özel durum açıklaması yapılmalıdır.

VI.SONUÇ

Kamu yönetiminde uygulanan sistemin iyi işlediğinden söz edebilmenin en önemli göstergelerinden biri de etik bilincin en tepeden en aşağıya kadar var olmasıdır.

Çağdaş ülkelerin çoğunda bu bilinç oluşmuş ve etik standartlar benimsenmişken, etik yaklaşımın önemi Ülkemizde son yıllarda anlaşılmaya başlamış ve bu alanda çeşitli düzenlemelere gidilmiştir. Devletin ayrı-

31 Standartlar,s.101.

calıklı pozisyonunu bir ölçüde hafifleten şeffaflık, hesap verebilirlik, meslek ahlak kuralları gibi kavramlar, kamu yönetimi terminolojisinde yerini almış ve kamuoyu tarafından itibar görmüştür.

Kamu yönetiminde etik kurallara bağlı bir sistem kurabilmek için öncelikle yapılması gereken açık, anlaşılır bir dilde belirlenmiş olan etik standartların ortaya konması ve bu standartların benimsenmiş ve uygulanabilir biçimde düzenlenmesidir. Kamu yönetiminde etik davranışın oluşturulması ve yozlaşmanın önlenmesi için etik ilkelerin kamu personeline benimsenmiş ve kurum içerisinde kurumsallaştırılmış olması gerekmektedir.

İç Denetimde risk yönetimi, kontrol ve yönetimle ilgili objektif güvence çalışması "güven" üzerine kurulu olup, bu sebepten etik kuralları iç denetim mesleği için gerekli ve aynı zamanda yararlıdır.

Ancak unutmamak gerekir ki, her ne kadar yasal düzenlemeler uluslararası standartlara uyumlu ve aynı ölçüde mükemmel tasarlanırsa da bu yeni model, mevcut bir yapının içine monte edilirken -ki burada kamu yönetimi ve bürokrasisine monte edilen iç denetim, iç kontrol ve bunlara bağlı yeni yönetim kavramlarından bahsetmekteyiz- bazı sorunlar ve dirençlerle karşılaşması kaçınılmazdır. Zira yönetimin yeniden yapılandırılması, öncelikle bu niteliklere haiz insan gücünün yetiştirilmesi, bürokratik algıların ve kamuoyu algısının yeniden yapılandırılması gibi bir takım alt yapı çalışmalarını gerektirmektedir.

Ülkemizdeki kamu reformu süreci; saydamlık, şeffaflık, hesap verme sorumluluğu, liyakat, verimlilik, katılımcılık, yönetimdeki yozlaşmanın önlenmesi ve kaliteli kamu hizmeti başlıkları altında sıralanan toplumsal talepler ile siyasi, hukuki, iktisadi ve idari reformların gerçekleşmesi ve de en önemlisi, topyekun bir zihniyet değişimi ile karşılanabilecektir. Ayrıca bu alanda Devlet, özel sektör ve sivil toplum kuruluşlarının işbirliği içinde çalışması etkili olacaktır.

KAYNAKLAR

1. Berkman, Ümit, "Az Gelişmiş Ülkelerde Kamu Yönetiminde Yolsuzluk ve Rüşvet" TODAİE yayını, 1983.
2. Friedrich, Karl, "Corruption Concepts in Historical Perspective", Political Corruption: Handbook, 1990.
3. Hitt, William D., Ethics and Leadership, Battle Press, Columbus Richland, 1990.
4. İnan, Kemal, 'Sosyalist Etik', Gelecek, Kasım-Aralık, 1996.
5. Kılavuz, Raci, "Yönetimsel Etik ve Halkın Yönetimsel Etik Oluşumuna Etkileri", Cumhuriyet Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, cilt 26, sayı 2.
6. Massie, Joseph and Douglas, John, managing: A Contemporary Introduction, Englewood Cliffs, N.J, Prentice Hall, 1992.
7. Örmən, Abbas ve Akşam, Akif, Nitelik standartları, iç Denetçi Eğitim Notları, Ankara, 2007.
8. Özoğlu, Mercan, Çakıroğlu, Bir Güvence ve Danışmanlık Hizmeti İç Denetim, Ayhan Matbaası, İstanbul, 2010.
9. Pehlivan Aydın, İnanet, Yönetimsel Mesleki ve Örgütsel Etik, 3. Baskı, Pegema Yayınları, 2002.
10. Şen, Mustafa Lütfi, "Kamu Yönetiminde Yozlaşmanın Önlenmesinde Yönetimsel Etik Yaklaşımı", Dokuz Eylül Üniversitesi Doktora Tezi, İzmir, 1998.
11. Tepe, Harun, Etik ve Meslek Etkileri, Birinci Baskı, Ankara, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, 2000.
12. Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetim Standartları Mesleki Uygulama Çerçevesi, Türkiye İç Denetim Enstitüsü Yayınları No 3, İstanbul, Lebib Yalın Yayınları.
13. Yalman, Aytaç, Jandarma Etiği, Meslek Ahlakı, Jandarma Okullar Komutanlığı, Ankara, 2001.
14. Yazıcı, Mehmet, Örgütlenme İlkeleri, İstanbul, 1978.
15. Yazıcı, Sedat, Felsefeye Giriş, 1. Basım, İstanbul, Alfa Basım Yayımları Dağıtım, 1999.
16. Yılandı, Münevver, "Muhasebe Bilgi Sistemi, İç Kontrol Ve Verimlilik Üçgeni", Muhasebe Bilim Dünyası, Cilt.3, S.3.