

# İÇ DENETİM VE DIŞ DENETİM FAALİYETİ OLARAK ETİĞİ DENETLEMEDE İZLENEBİLECEK YAKLAŞIMLAR

Approaches to Audit Ethics as an Activity of Internal Audit and External Audit

Yaşar UZUN\*

Geliş Tarihi: 04.09.2019 Yayına Kabul Tarihi: 09.12.2019

## Öz

Kamu idarelerinde etik kültürün geliştirilmesinde iç denetim ve dış denetim fonksiyonlarına düşen önemli rol ve sorumluluklar vardır. İç denetim, kamu idaresi bünyesinde etik yönetim gerekliliklerine odaklanan bir bakış açısıyla denetim yapabileme ve yönetime tavsiyelerde bulunabilme fırsatına sahiptir. Dış denetim fonksiyonunu icra eden Yüksek Denetim Kurumları ise, kamu sektörü organizasyonlarında etik kültür ve gereksinimlerine dair gelişim alanlarını tespit etme üzere etik denetimler yapabileme ve denetim sonuç ve önerilerini Parlamento, kamu idareleri ve kamuoyuna sunabilme fırsatlarına sahiptirler.

Bu çalışmanın amacı, etik denetim kavramı hakkında farkındalığı geliştirmek, iç denetim birimlerinin ve yüksek denetim kurumlarının neden etik denetim yapmaları gerektiği üzerinde durmak ve nihayetinde rehberlik mahiyetindeki uluslararası doküman örneklerinden yararlanılarak etik denetimde kullanılabilecek yöntem ve araçlar hakkında bilgi paylaşmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Etik Denetimi, İç Denetim, Dış Denetim.

## Abstract

Apparently, internal audit and external audit functions have roles and responsibilities regarding to promotion of ethics culture in public sector organisations. Internal audit has the opportunity of performing audit and making recommendations to the management by focusing on ethics management requirements within the organisations. As an external audit function, Supreme Audit Institutions have also the opportunity of carrying out ethics audits with a view to identify the development areas of ethics culture in public sector organisations and submitting the audit results and recommendations to the Parliaments, audited bodies and public.

The purpose of this paper is to raise awareness regarding the concept of ethics audit, to emphasize the main possible factors that could motivate internal audit units and Supreme Audit Institutions (SAIs) to perform ethics audits as an audit activity and finally, to share information regarding to ethics audit methods, approaches and tools to be used in audits by benefitting from the international guidance documents.

**Keywords:** Ethics Audit, Internal Audit, External Audit.

\* Sayıştay, Uzman Denetçi, yasaruzun@sayistay.gov.tr, ORCID ID: 0000-0003-3803-0611

## GİRİŞ

Günümüz kamu yönetimlerinde vatandaşlar, kamu görevlilerinin görevlerini dürüstlükle ve etik ilkelere bağlı bir biçimde sürdürmelerini istemektedirler. Artık toplumlar, devletlerin kamu görevlilerinin resmi karar alma süreçlerinin ve kamu yönetimi sisteminin özel çıkarlarla hiçbir şekilde sakatlanmaması yönünde garanti mekanizmaları kurmalarını beklemektedirler. Toplumda bu yönde artan talepler nedeniyle, ülkeler, özellikle son yıllarda etik alt yapılarını güçlendirmek için ciddi girişimlerde bulunmaya başlamışlardır (Yüksel, 2005: 671). Kamu sektöründe etik altyapıların güçlendirilmesi, kamu yönetimlerine olan güvenin korunması ve sürdürülmesi açısından temel bir gereksinimdir. Kamu itibarı ve bunun kurumlara yansıyan yönüyle kurumsal itibarın korunması, dürüstlük gerekliliklerinin tanımlanmasını, bu gerekliliklerin uygulamaya konulmasını, yapılan çalışmaların izlenerek genel gidişatın değerlendirilmesini zorunlu kılmaktadır. Diğer bir deyişle, etik/dürüstlük yönetimi gerekleri açısından kamu yönetimi ve kamu organizasyonlarının hangi konumda olduklarının ve etik odaklı kamu yönetimi anlayışı açısından nelerin yapılması gerektiğinin denetim faaliyetleri aracılığıyla ortaya konulması, kamu kurum ve kuruluşlarında etik altyapıların güçlendirilmesi ve kamu görevlilerinin etik değer, ilke ve davranış kurallarına uygun hareket etmeleri yönünde önemli kazanımlar sağlayacaktır.

Bu çalışmanın odak noktası, kamu itibarının korunmasına hizmet etme beklentisi nedeniyle iç denetim ve (yüksek denetim kurumları tarafından yerine getirilen) dış denetimdir. Bu nedenle çalışmanın genel amacı, etik denetimi alanında geliştirilmiş uygulama rehberleri hakkında farkındalık geliştirerek, iç denetim ve dış denetimin neden etik denetimi yapmaları gerektiği ve bunu hangi yöntem ve araçları kullanarak yapabilecekleri hakkında metodolojik bakış açılarının kazanılmasına katkı sunmaktır. Bu bağlamda, çalışma üç ana eksen üzerinde geliştirilmeye çalışılacaktır: Öncelikle temel kavramlar üzerinde durulacak, sonrasında iç denetim ve dış denetim açısından etiğin denetlenmesine/etik denetimine neden ihtiyaç duyulduğu ve ardından, etik denetimin nasıl yapılabileceğine dair uluslararası dokümanlarda geliştirilen yaklaşım ve araçlar hakkında bilgi sunulacaktır.

## 1. TEMEL KAVRAMLAR

*Etik ya da ahlak felsefesi*, felsefenin en temel alt dalları veya disiplinlerinden biridir. Etik, felsefenin değerle ilgili olan, normatif disiplindir. Etiğin tam olarak ne olduğunu ifade edebilmek için, bununla birlikte çoğu zaman ahlak ile etik arasında bir ayırım yapılır. Bunlardan ahlak, toplumlar tarafından, insanların birbirleriyle olan davranışlarını düzenlemek amacıyla geliştirilmiş olan normlar, kurallar ve değerler bütününe karşılık gelmektedir. Etik ise söz konusu ahlak ve ahlaklılık üzerine felsefi bir düşünüm ya da sorgulama olarak ortaya çıkmıştır. (Cevizci, 2013:17). **Dürüstlük** (integrity) kavramı ise, kişilerin ya da kurumların etik değerlerle uyumlu şekilde doğru davranış sergilemesi ile ilgilidir ve etiğin davranışsal sonucudur. Dürüstlük; hile ve yolsuzluğun olmaması ile yakından ilgili bir kavram olup, aynı zamanda, “ortak iyiyi/yararı” da zorunlu kılmaktadır. Bu bağlamda “dürüstlük”, olumlu ve geniş kapsamlı bir kavram olarak etik ve kültürle de alakalıdır. Bu çalışmada ele alınan uluslararası dokümanlarda bahsedilen “integrity” kavramı, etikle eş anlamlı olarak “dürüstlük” şeklinde kullanılacaktır. Etik/dürüstlük kavramı kamu sektörü açısından ele alındığında, “**kamu sektörü etiği/kamu dürüstlüğü**” gibi kavramların gündeme geldiği görülmektedir. Kamu sektörü etiği; kamu sektöründe hizmeti sağlayan/sunan kamu görevlileriyle ilgilidir. Kamu etiği, sadece kişilerin davranışlarında rehberlik sunmaz, aynı zamanda, ortak iyiyeye odaklı, şeffaf, doğru ve dürüst bir çerçevede kurumsal davranışa da rehberlik eder (EUROSAI TFAE, 2017: 12). OECD’nin Kamu Dürüstlüğüne Dair Tavsiyesi’nde, söz konusu “*kamu dürüstlüğü*” kavramı; kamu sektöründe kamu menfaatini özel menfaatlerden üstün tutmak ve önceliklendirmek üzere paylaşılan (kabul edilen) etik değer, ilke ve normlara bağlılık ve uygunluk olarak tanımlanmaktadır (OECD, 2017:2). Kamu dürüstlüğü kavramı, “*dürüstlük sistemi*”, “*kamu dürüstlük kültürü*” ve “*etkin hesap verebilirlik*” sacayakları üzerinde tanımlanmaktadır. Kısaca ifade edilecek olursa,

### ◇ *Uyumlu ve kapsamlı bir dürüstlük sistemi;*

- ◆ Yönetimin yasal ve kurumsal çerçeveleri geliştirmesini ve davranış standartlarına uygun davranmasını,
- ◆ Kamu idarelerinin açıkça tanımlanmış sorumluluklar çerçevesinde birbirleriyle koordineli şekilde çalışmasını,

- ◆ Veri ve göstergelere sahip, dürüstlikle ilgili risklere dayalı, hedef ve öncelikleri olan bir stratejiye sahip olunmasını,
  - ◆ Kamu sektörü değerlerinin ve kurallarının, yasa ve kurumsal politikalar ile tanımlanmış olmasını ve bunların etkin şekilde paydaşlara duyurulmasını gerektirmektedir.
- ◇ ***Kamu dürüstlüğüne dayalı bir kültür;***
- ◆ İş dünyasının, kişilerin ve sivil toplum aktörlerinin kamu dürüstlüğüne bağlı kalmasını ve yolsuzluğu hoş görmemesini,
  - ◆ Kamu idarelerinde yöneticilerin dürüstlikle ilgili rehberlik davranışlarını sergilemelerini ve “dürüstlüğü” kurum gündemine taşımalarını,
  - ◆ Kamu sektörünün, kamu hizmeti değerlerine adanmış profesyonel ve nitelikli kişileri istihdam etmeye çalışmasını,
  - ◆ Kamu görevlilerinin (kamu hizmetlerinin gerektirdiği) becerilere sahip olmalarını ve dürüstlük standartlarına uyma konusunda eğitilmelerini,
  - ◆ Dürüstlikle ilgili endişelerin iş yerinde açıkça ve özgürce tartışılabilmesini ve dürüstlük noktasında şüphelenilen davranışların güven içerisinde raporlanabilmesini gerektirmektedir.
- ◇ ***Etkin hesap verebilirlik ise;***
- ◆ Kamu sektörü organizasyonlarında etkin işleyen, dürüstlük odaklı risk yönetimi ve kontrol sisteminin varlığını,
  - ◆ Yolsuzluk ve diğer dürüstlük ihlallerinin tespit edilmesini, soruşturulmasını ve yaptırıma bağlanmasını,
  - ◆ Denetim, güvenlik ve idari mahkemeler gibi yapıların dış kontrol işlevini yerine getirmelerini,
  - ◆ Kamu politikalarının geliştirilmesinde ve uygulanmasında bütün paydaşların katılımını mümkün kılan şeffaf ve açık bir idarenin varlığını gerektirmektedir (OECD, 2017: 5).

Yönetimin fonksiyonları itibariyle **etik yönetimi**; kurumsal dürüstlük gereklerinin hayata geçirilmesi amacıyla gerekli planlama, uygulama, izleme, değerlendirme ve raporlama çalışmalarını yerine getiren ve dürüstlük gereklerine uyan yönetim anlayışı olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda **etik yönetim sistemi ise**; etik davranışı tanımlamak, rehberlik etmek, yönetmek, izlemek ve güçlendirmek üzere, bir strateji/program çerçevesinde tasarlanmış yapı, mekanizma ve politikalar paketi/bütünü şeklinde tarif edilebilir (EUROSAI TFAE, 2017: 12).

Krell'e göre **etik denetim**, bir organizasyonun davranış kodu, politika ve prosedürlerinde öngörülen davranışların uygulamada da var olmasını ve bu dokümanlarda yasaklanan davranışların oluşmamasını sağlamak üzere yapılan bir denetimdir. Rosthorn'a göre ise **etik denetim**; etikle ilgili resmi olarak duyurulmuş politika ve prosedürlere uygunluğun düzenli, tam ve belgelendirilmiş şekilde ölçülmesi (değerlendirilmesi), bu politika ve prosedürlerin uyumlu olup olmadıklarının ve kurumun bütün birimlerinde gerçek anlamıyla gözetilip gözetilmediğinin, etikle ilgili hususların çözümünde uygun bir ortamı sağlayıp sağlamadıklarının doğrulanması olarak tarif edilmiştir.

İç denetim, bir kurumun iç yapısı içinde yer alan, ancak belirli bir bağımsızlık düzeyine sahip kişi ya da birimlerce gerçekleştirilen denetimlerdir (Köse, 2007:15). Ulusal mevzuatımızda 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 faaliyeti olarak tanımlanmıştır. İç denetim, iç denetçiler tarafından yapılır (5018 s.Kn. Md.63).

**Yüksek denetim**, kaynağını Anayasadan alan, meslek mensuplarının Anayasal ve yasal teminatlarla sahip bulunduğu ve çoğu ülkede yargısal yetkilerle de teçhiz edilmiş bulunan bağımsız kuruluşlarca Parlamento adına yürütülen denetimleri tanımlamaktadır (Köse, 2007:17). Ulusal mevzuatımızda Sayıştay tarafından yapılacak harcama sonrası dış denetimin amacı, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, yönetimin mali faaliyet, karar ve işlemlerinin; kanunlara, kurumsal amaç, hedef ve planlara uygunluk yönünden incelenmesi ve sonuçlarının Türkiye Büyük Millet Meclisine raporlanması şeklinde tanımlanmıştır (5018 sayılı Kn. Md.68).

## 2. ETİK DENETİMİNE İHTİYAÇ DUYULMA NEDENLERİ

Kamu yönetimlerinde etik yönetim gerekliliklerinin korunması ve gözetilmesinde kamu idare yöneticileri, kamu görevlileri, sivil toplum ve özel sektör gibi birçok aktöre rol ve sorumluluklar düşmekte olup, bu çalışmanın konusu itibarıyla iç denetim birimleri ve yüksek denetim kurumlarının da etik denetimlerle ilgili rol ve sorumlulukları bulunduğunu vurgulamak gerekmektedir.

İç denetim birimleri açısından, etik denetim/değerlendirme yapılmasını zaruri kılan faktörlerden bazıları aşağıda ifade edilmiştir:

- a) İç denetimin kamu idarelerinde risk yönetimi, iç kontrol ve yönetim süreçlerinin geliştirilmesi ve değerlendirilmesi şeklinde temel rollerinin olması, (Asare, 2009: 17),
- b) Kamu iç denetim standartlarında iç denetim birimlerinin, İdare içinde gerekli etik değerlerin geliştirilmesi hedefinin gerçekleştirilmesi amacıyla da kurumsal yönetim sürecini değerlendirmek ve iyileştirilmesi için gerekli tavsiyelerde bulunma sorumluluğuna sahip olduklarının öngörülmesi (2110–Kurumsal Yönetim Standardı) ve bu anlamda, iç denetim faaliyetinin, idarenin etikle ilgili amaç, program ve faaliyetlerinin tasarımını, uygulanmasını ve etkililiğini değerlendirmek zorunda olduğunun vurgulanması ( 2110.D1),
- c) Kurum yönetiminin, iç denetçilerden kurum içerisinde (etikle ilgili olanlar da dahil) politikaların uygulandığına ve bunlara uyulduğuna, iç kontrollerin etkin olduğuna ve kurumun arzu edilen şekilde faaliyet gösterip göstermediğine dair güvence sağlamalarını beklemeleri (The Institute of Internal Auditors, 2019),
- d) İç denetçilerin kuruma ve kurumun geniş risk yelpazesine bütüncül bakabilmeleri nedeniyle, kurumsal kültürün etik değer ve ilkelerle uyumlu olduğuna dair üst yönetime güvence sağlanmasında ve bu anlamda üst yönetime yardım etme noktasında eşsiz bir pozisyonlarının olması (The Institute of Internal Auditors, 2019).

Yüksek denetim kurumları (YDK'lar) açısından etik denetimi yapılmasını/etiğin denetlenmesini zaruri kılan faktörlerden bazıları ise aşağıda gösterilmektedir:

- ◇ Kamu yönetimlerinde karşılaşılan skandallar ve usulsüzlükler, kamu yönetiminde reform çalışmaları ve toplumun kamu hizmetinde etik yapının güçlendirilmesine yönelik artan talepleri nedeniyle etik ve etik yönetimin denetimler açısından önemli konular arasına girmesi (EUROSAI TFAE, 2017: 5),
- ◇ YDK'ların yerine getirdikleri geleneksel denetim türlerinin (mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimlerinin) birincil önceliklerinin her zaman etik yönetim ve gereklilikleri olmayışı (Uzun, 2017:24),
- ◇ YDK'ların kamu yönetimini ve kamu idarelerini bütüncül bakışla ele alabilme, etik değer ve ilkelerin kurumsallaşmasının önündeki engelleri görebilme ve bunları öneriyle birlikte raporlayabilme fırsatlarının olması,
- ◇ Uluslararası denetim standartlarının öngördüğü zorunluluklar nedeniyle YDK'ların kamu yönetiminde etik/dürüstlük gerekliliklerine özel olarak odaklanma yükümlülüklerinin olması (örneğin ISSAI 100 Standardı uyarınca; kamu sektörü denetiminin, 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 etmesi gerekmektedir),
- ◇ YDK'ların Parlamentolara sundukları raporları ve bunlarda yer alan tavsiyeleriyle, yasamanın, kamuoyunun, kamu idarelerinin ve medyanın dikkatini etik yönetim gerekliliklerine çekebilme güçlerinin olması (EUROSAI TFAE, 2014: 8),
- ◇ Yüksek denetim kurumlarının rollerinin, kamu sektöründe hataların tespitine odaklanmak yerine, sistem odaklı denetimler yaparak etik yönetim sistem gerekliliklerinin karşılanmasına yönelik bir anlayışa dönüşmesi (Uzun, 2018: 152).

### 3. ETİK DENETİM YAKLAŞIMLARINA DAİR ULUSLARARASI REHBER ÖRNEKLERİ

Bu başlık altında, etik denetimle ilgili metodolojik yaklaşımlara ve kullanılacak araçlara ilişkin uluslararası alanda geliştirilmiş dokümanlar analiz edilmeye çalışılacaktır. Söz konusu dokümanlar, etik yönetim gerekliliklerinin değerlendirilmesinde uygulayıcılara sistematik bir yaklaşım kazandırmakta ve “etik” gibi hassas bir alanda performansın iyileştirilmesine katkıda bulunma fırsatları sunmaktadır:

#### 3.1. Etik Denetimi Araç Seti Teknik Rehberi

“Türkiye’de Kamu Sektöründe Etiğin Konsolide Edilmesi AB Projesi” kapsamında Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü’nde uygulanmak üzere hazırlanan ve ülkemiz kamu idarelerinde de uygulanabileceği öngörülen bu teknik çalışma dokümanında “etik denetimi”; bir kurumun etik davranışının çeşitli boyutlarını inceleyip değerlendirebileceği bir süreç olarak tanımlanmaktadır. Diğer bir deyişle etik denetimi; bir kurumun kabul edilmiş etik standart kıyaslama ölçütlerine ne ölçüde uygun davrandığını ortaya koyan bir inceleme olarak tarif edilmektedir. Doküman; bir kurumda davranışlar, liderlik ve sistem gibi konularda yaşanan sorunlarla ilgili yapılacak bir etik denetimiyle, sorunlu alanların tespitinin, algılanan herhangi bir problemin düzeyi ve bu problemlerin aşılması için öneriler geliştirilmesinin mümkün olabileceğini vurgulamaktadır. Herhangi bir sorun olmaksızın da yapılabilecek bir etik denetimi; etik açıdan sağlık kontrolünün yapılmasına, iyi uygulamaların tespitine ve kurumun daha fazla güçlendirilmesine imkan tanıyacaktır.

##### 3.1.1. Rehberde Etik Denetim Türleri Ve Dürüstlük Yönetim Sistemi

Doküman, Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü’nün etikle ilgili yaptığı “uygunluk esaslı yaklaşım” ve “dürüstlük-esaslı yaklaşım” tanımlamalarını dikkate alarak, etik denetiminin bir kurumun etik açıdan genel sağlığı ile ilgilendiğini, bu çerçevede etik denetimin üç türü olabileceğini öngörmektedir:

- a) *Uygunluk denetimleri*: Bu denetim denetçinin, etik programın mevzuat ve politika ile tanımlanmış standartları karşılama düzeyini ve kurumsal ve



bireysel davranışların program gerekliliklerini karşılama düzeyini belirlediği bir süreçtir.

- b) *Kültürel denetimler*: Bu denetim, çalışanların ve diğer paydaşların kurumsal davranışlar ve standartlar hakkında nasıl düşündükleri ile ilgilidir.
- c) *Sistem denetimleri*: Bu denetimde, bir bütünün parçaları olarak hem uygunluk hem de kültür değerlendirilir ve kurumsal etik ilkelerin, rehberlerin ve süreçlerin kurumsal sistem içerisinde yer alma düzeyleri üzerinde durulur.

Dokümanda tanımlanan **Dürüstlük Yönetim Sistemi (DYS)**, etik ortamın çeşitli bileşen ve fonksiyonlarını kavramsallaştırmanın bir aracı olarak ele alınmıştır. Bu sistem; etik ve dürüstlüğün tanımlanması, yönlendirilmesi, izlenmesi ve yaptırım uygulanması için “temel” ve “tamamlayıcı” mekanizma ve işlevleri kapsamaktadır:

- ◇ *Temel mekanizmalar*, bir kurumdaki etik ve dürüstlüğe doğrudan katkı sağlayan politika, süreç ve uygulamalarla (etik eğitimler, etik kurallar, ihbar bildirim prosedürleri vb.) ilgilidir.
- ◇ *Tamamlayıcı mekanizmalar* ise, bir kurumdaki etik ve dürüstlikle doğrudan ilgisi olmayan, ancak kurumun politikaları (eşitlik ve çeşitlilik/farklılık politikaları vb.) üzerinde etkisi olan politika, süreç ve uygulamalarla ilgilidir.

Doküman bu mekanizmaların, bir kurumun değer ve kural dengesi açısından aşağıda gösterilen dört fonksiyonu icra ettiklerini ifade etmektedir:

- ◆ Etik ve dürüstlüğün tanımlanması,
- ◆ Etik ve dürüstlüğün yönlendirilmesi,
- ◆ Etik ve dürüstlüğün izlenilmesi,
- ◆ Etik ve dürüstlüğün ödüllendirilmesi.

Doküman uyarınca; *bir uygunluk denetiminde*, temel dürüstlük mekanizmaları, *kültürel denetimde* tamamlayıcı dürüstlük mekanizmaları, *sistem denetiminde* ise temel ve tamamlayıcı dürüstlük mekanizmaları değerlendirilecektir. Fonk-

siyonlar açısından bakıldığında yapılacak bir etik denetimde yukarıda belirtilen dört fonksiyona karşı ilgili mekanizmalar değerlendirilecektir.

### 3.1.2. Rehberde Etik Denetim İçin Önerilen Araçlar

Doküman, “Dürüstlük Yönetim Sistemi” ni değerlendirmeye yönelik yapılacak bir etik denetimde, denetçilerin yararlanabileceği araçları aşağıdaki şekilde ifade etmektedir:

- a) *Etik denetim planlama başlangıç toplantısı:* Dokümanda, etik denetiminin yapılmasından önce, bir başlangıç toplantısı yapılması ve denetimin odaklanacağı ana meseleler/risk değerlendirmeleri, etik denetiminin hedef ve süreçleri, kıyaslama ölçütleri, etik denetiminin kapsamı, veri toplama metodlarının nasıl uygulanacağı, hangi belgelerin denetime konu olacağı, denetim takvimi gibi hususların görüşülmesi önerilmektedir.
- b) *Etik denetimde yapılması ve yapılmaması gerekenlere dair kılavuz:* Bu doküman, etik denetimde yapılması ve yapılmaması gerekenler hakkında örnekler sunmaktadır.
- c) *Etik denetçinin özellikleri listesi:* Dokümanda, etik denetimi yapacak denetçi gereklilikleri de vurgulanmaktadır (denetçilerin verileri toplama, yorumlama ve kanaat oluşturma bilgi, beceri ve kabiliyetlerine, etik yönetim bilgisine ve güçlü personel ilişkilerine sahip olmaları gibi).
- d) *Kıyaslama ölçütleri ve performans göstergeleri:* Doküman uyarınca, söz konusu ölçütler ve göstergeler, bir kurumun değerlendirilmesinde dikkate alınabilecek kriterlerdir. Kıyaslama göstergeleri; dürüstlüğü tanımlanması, yönlendirilmesi, izlenmesi, yaptırıma veya ödüllendirmeye tabi tutulması gibi dört fonksiyonla ilgili olup, temel ve tamamlayıcı mekanizmaları kapsamaktadır. Doküman ekinde, bu fonksiyonlara ilişkin tanımlar ile “yeterli performans” ve “mükemmel performans” ulaşabilmek üzere bir kurum tarafından karşılanması gereken örnek kriterlere de yer verilmiştir.
- e) *Veri toplama metodları:* Doküman, idarenin dürüstlük yönetim sistemi fonksiyonlarını denetlemek/değerlendirmek üzere aşağıdaki veri toplama metodlarından yararlanılabileceğini öngörmektedir:

- ◆ Öz değerlendirme anketi: Doküman ekinde yer alan anket örneği, kurumun etik açıdan sağlığıyla ilgili yaklaşık yüz farklı hususta kurumun her bir personelinin bilgi ve anlayışını test etmeye yönelik bir araçtır. Anket, doküman ekinde yer alan kıyaslama ölçütleri ve performans göstergeleri esas alınarak geliştirilmiştir.
- ◆ *Mülakat ve odak grup çalışmaları*: Doküman, mülakat ve odak grup çalışmalarının amacının anketle ve denetim planlama aşamasında belirlenen hususların ele alınması olduğunu ifade etmektedir. Bu çerçevede doküman ekinde yer alan örnek soruların, kurumun yukarıda belirtilen dört işlevi nasıl yerine getirdiğini değerlendirmeye imkan sunacak verileri sağlayacağı belirtilmiştir.
- ◆ *Belge Analizi*: Doküman; yapılacak denetimlerde, etik ortamın güçlendirilmesine temel olan belgelerin analizine de ihtiyaç duyulacağını vurgulamakta ve değerlendirilmesi gereken belge örneklerini bir liste halinde sunmaktadır.

f) *Eylem planı*: Doküman, idarenin etik denetiminin gerçekleştirilmesiyle ortaya çıkan herhangi bir meselenin gerekli eyleme konulmasını sağlamaya yönelik bir eylem plan formatı da sağlamaktadır.

### 3.1.3. Rehberde Etik Denetim Süreci

Doküman uyarınca, etik denetimin/etik performansı ölçmenin dört aşaması bulunmaktadır: Planlama, saha çalışması, raporlama ve izleme.

- ◇ *Planlama Aşamasında* yapılacak bir başlangıç toplantısıyla; etik denetimin amacı ve kapsamı, kıyaslama ölçütleri ve performans göstergeleri, kimlerin denetimi yapacağı belirlenmektedir.
- ◇ *Saha çalışması* aşamasında; yukarıda ifade edilen veri toplama metotlarından yararlanılarak denetim verileri elde edilmeye çalışılmaktadır.
- ◇ *Raporlama* aşaması; denetçilerin, her bir aşamada toplanan verilerin analizinin ardından kanaatler, kanıtlar, etkiler ve öneriler üzerinde bir anlaşmaya vardıkları ve önerileriyle birlikte bir taslak rapor özeti hazırladıkları aşamadır. Doküman, raporlama sürecinde kuruma sunulacak ilk raporun

ortaya konulmasını, öncelikleriyle birlikte eylem planını içeren kurumsal cevabın alınmasını ve bu cevap ile gelecekte yapılacakları içeren nihai raporun geliştirilmesini önermektedir.

- ◇ İzleme aşaması ise; denetim sonrasında kabul gören önerilerin, geliştirilecek eylem planları uyarınca yerine getirilip getirilmediğinin takibi çalışmasıdır. (Macaulay ve Hickey, 2013:6-16).

### 3.2. Brezilya Sayıştayı "Etik Denetimi Model Önerisi"

Brezilya Sayıştayının (Federal Court of Accounts-TCU), etik denetim açısından geliştirdiği model önerisinde, COSO İç Kontrol Çerçevesi (COSO 2013) bir denetim aracı olarak ele alınmıştır. Dokümanda, söz konusu çerçevenin iç kontrolü, "bir kurumun operasyonel işleyiş, raporlama ve uygunluk hedeflerine ulaşılmasıyla ilgili makul güvence sağlamak üzere tasarlanmış, kurumun yönetim kurulu, yönetimi ve diğer kişilerden etkilenen bir süreç" şeklinde tanımladığı ifade edilmiştir. Bu anlamda söz konusu çerçeve, birbiriyle örtüşebilen ve alakalı üç ayrı hedef kategorisine sahiptir:

- ◇ Operasyonel işleyiş hedefleri (*Varlıkların korunması da dahil kurumsal işlem ve faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğine dair hedefler*),
- ◇ Raporlama hedefleri (*Mali ve mali olmayan raporlamanın güvenilirliği, zamanlılığı ve şeffaflığı ile ilgili hedefler*),
- ◇ Uygunluk hedefleri (*Kurumla ilgili mevzuat düzenlemelerine bağlı kalmayla ilgili hedefler*).

TCU, COSO 2013 yapısını yeniden ele alarak "uygunluk hedeflerini" "dürüstlük hedefleri" şeklinde yeniden formüle etmiştir. Bu anlamda "dürüstlük hedefleri"; (kurumla ilgili politika ve prosedürler de dahil) düzenlemelere ve kurum tarafından kabul edilen etik değer, ilke ve davranış standartlarına bağlılıkla ilgili hedefler olarak tanımlanmıştır. Netice itibarıyla uyarlanmış COSO çerçevesi;

- ◇ Operasyonel işleyiş hedefleri, raporlama hedefleri ve dürüstlük hedefleri şeklinde uyarlanmış üç hedef kategorisine,

- ◇ Birbiriyle entegre şekilde birlikte çalışan iç kontrol sistemi unsurlarına (kontrol ortamı, risk değerlendirmesi, kontrol faaliyetleri, bilgi ve iletişim, izleme) ve
- ◇ Bunlarla ilgili on yedi temel ilkeye sahiptir. Bu ilkeler, her bir hedef kategorisine uygulanabilmektedir.

TCU'nun yapılandırılmış etik denetim yaklaşımında; her etik denetiminin bir konusu, hedefi, denetim kapsamı, denetim kriterleri ve denetim soruları vardır:

Doküman; etik denetim yaklaşım önerisinde etik denetiminin konusu ile ilgili aşağıdaki örneklere yer vermektedir:

- ◇ “Yönetim uygulama ve davranışlarının” kurumsal davranış standartlarına ve etik ilkelere uygunluğu,
- ◇ Etik uygulamalarda bir kıyaslama ölçütü olan kurum hedefi,
- ◇ Kurumca uygulanan etik yönetim sistemi,
- ◇ Mali tabloların hazırlanışında etik dışı davranış riski,
- ◇ Kurumun ilgili birimi tarafından ihalelerde etik dışı davranış riski,
- ◇ Kurum üst yönetimi ve mensuplarının etik açıdan hatalı davranışının kurum içerisinde raporlanması/duyurulması vb.

Model önerisi, örnek denetim konularının COSO 2013'ün yukarıda ifade edilen uyarlanmış modelinin üç hedef kategorisiyle ilgili olarak özelleştirilebileceğini de öngörmektedir. Örneğin “kurumca uygulanan etik yönetim sistemi” denetim konusu, kurumun operasyonel işleyiş hedefleri ile ilgili olarak sistemin operasyonel süreçlerinin verimliliği ve etkinliğine ya da dürüstlük hedefleri ile ilgili olarak kurumun etik ilkeleri ve davranış kodunun etkinliğine odaklanarak incelenebilecektir.

Etik denetimi yaklaşım önerisinde, denetim konusu seçiminden sonra, denetim hedefi ve denetim kapsamının (denetim yapılacak yerin/birimin, uygulanacak denetim yaklaşımının) belirlenmesi aşamaları tanımlanır.

Model önerisine göre etik denetimlerde, denetim bulgularının tespitinde yararlanmak üzere denetim konusunun değerlendirileceği standartlara, diğer bir deyişle güvenilirlik, nesnellik, yararlılık, açıklık, karşılaştırılabilirlik, tamlık ve kabul edilebilirlik gibi özelliklere sahip **denetim kriterlerine** de ihtiyaç vardır. Denetim konusunun;

- ◇ Kurumun etik yönetimi olması durumunda, denetim kriterinin bir yönetim çerçevesi olması gerektiği,
- ◇ Etik yönetimi denetlemek olması halinde, denetim kriteri olarak bir yönetim çerçevesine ihtiyaç olduğu,
- ◇ Kontrol ortamının sağlamlığı ve etiğe bağlılığın denetimi olduğu durumda, denetim kriteri olarak iç kontrol çerçevesine ihtiyaç olduğu,
- ◇ Etik dışı davranış riskini denetlemek olması durumunda, bu tür davranışla sonuçlanabilen hangi değişkenlerin olabileceğini ve onların ilişkilerini anlamak üzere kriter olarak uyumlu bir modele ihtiyaç olduğu,
- ◇ Kurumun risk yönetimini denetlemek olması halinde ise, kriter olarak makul bir risk yönetim modeline ihtiyaç olduğu dokümanda ifade edilmiştir.

Model önerisinde, tespit edilen denetim hedefi üzerine nihai görüşü ifade etmek üzere doğru ve tutarlı **denetim sorularının** geliştirilmesi ihtiyacına vurgu yapılmaktadır. Model önerisinde iç kontrolün her bir unsurunun ilkeleriyle alakalı soru örneklerine de yer verilmiş olup seçilecek denetim konularına uyarlanabileceği de ifade edilmektedir.

TCU'nun model önerisinde; denetim sorularına yeterli ve kabul edilebilir cevaplar elde etmek üzere, kurum mensuplarınca doldurulan bir **anket aracılığıyla araştırma** yapılması öngörülmektedir. Ankette, gruplanabilen soruların her birisine skorlar verilerek değerlendirilen soru tabakası/grupları itibarıyla icmaller alınabilmektedir. Bu çerçevede araştırmayı yapanlar, ilgili icmalleri hesaplayarak, örneğin COSO'nun her bir bileşeni için bir gösterge ve kurumun "olgunluğu" için genel bir gösterge hesaplayabilmektedirler. TCU'ya göre bir survey çalışması, toplanan veri/bilginin kaliteli ve güvenilir olması kaydıyla, etik de-

netim çalışmasında kullanılmak açısından uygun ve faydalı bir metottur (Filho, 2015:1-8).

### 3.3. (Küresel) İç Denetçiler Enstitüsü "Etikle İlgili Program Ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi Rehberi"

Doküman, etikle ilgili programların etkinliğini ve mevzuata uygunluğunu değerlendirmek üzere rehberlik sağlamakta ve iç denetçilere bir çerçeve sunmaktadır. Doküman, iç denetimin en azından periyodik olarak kurumun etik iklimine ilişkin durumunu ve etikle ilgili stratejilerin, taktiksel uygulamaların, iletişim yaklaşımlarının ve diğer süreçlerin istenilen duruma ulaşmadaki etkinliğini değerlendirmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Doküman, değerlendirme metodlarının aşağıda örnekleri verilen çalışmalarını kapsadığını ifade etmektedir:

- ◇ Kurum ölçeğinde etikle ilgili politika ve süreçlerin gözden geçirilmesi,
- ◇ Etikle ilgili belirli fonksiyonların denetlenmesi,
- ◇ Kurum ölçekli çalışan surveyi,
- ◇ Denetim projesinde çalışan surveyi,
- ◇ Etik ikliminin, kurumsal ölçeklendirmeye, denetim projesi risks değerlendirmelerine ve denetim projelerinin yürütülmesine dahil edilmesi.

Doküman ekinde, iç denetçilerin yararlanabilmeleri açısından uygunluk ve etik program olgunluk modeli örneğine de yer verilmiştir. Doküman; etik hakkında denetim görüşü vermekten ziyade, bir olgunluk modeli kullanarak etik iklimin çeşitli unsurlarının olgunluk düzeylerinin değerlendirilmesinin daha faydalı olacağını vurgulamaktadır. Söz konusu olgunluk modelinde etikle ilgili değerlendirmeye tabi tutulan alanlar aşağıda gösterilmiştir:

- ◇ Etik kuralların, yönetimin personelin etik davranışlarıyla ilgili beklentilerini ne kadar etkin belirlediği (*Etik kuralların değerlendirilmesi*),
- ◇ Kurumun, yönetimin etik kurallara uygun davranma taahhüdünü nasıl algıladığı (*Kültür ve uygunluk değerlendirmesi*),

- ◇ Kurum mensuplarının ve dış paydaşlarının etik uygunluk programından ve gerekliliklerinden ne ölçüde farkında oldukları (*Farkındalık değerlendirilmesi*),
- ◇ Etik programı yönetmek ve hesap verebilirliği güçlendirmek açısından, mevcut yapının ne ölçüde etkin olduğu (*Yapı ve hesap verebilirlik değerlendirilmesi*),
- ◇ Uyumluluk kontrolleri ve süreçlerinin ne düzeyde standarda bağlandığı, entegre edildiği ve otomasyona tabi tutulduğu (*Süreç otomasyonu ve Entegrasyonu*) ve
- ◇ Etik ile ilgili uygunluk programının başarısının nasıl ölçüleceği (*Hedefler ve Metriklerin değerlendirilmesi*).

### 3.3.1. Rehber Konu Değerlendirme Metotlarına Bakış

Rehberde öngörülen etik ile ilgili değerlendirme metotları analiz edildiğinde aşağıdaki hususların tespit edildiği anlaşılmaktadır:

- a) **Kurum Ölçeğinde Etik ile İlgili Politika ve Faaliyetlerin Gözden Geçirilmesi:** Doküman; iç denetçilerin, içerdikleri etik değer tanımlarını tespit için kurumun ana politikalarını gözden geçirebileceklerini ifade etmekte ve iç denetçiler açısından yararlanılabilecek temel soru örneklerine de yer vermektedir.
- b) **Etik ile İlgili Belirli Fonksiyonların Denetlenmesi:** Doküman, etikle alakalı belirli fonksiyon ve faaliyetlerin (etik eğitimi ve ihbar hattı vb.) kurum ölçekli gözden geçirilebileceğine ya da tek başına denetim projesinin bir parçası olarak değerlendirilebileceğine vurgu yapmaktadır.
- c) **Kurum Ölçekli Çalışan Surveyi:** Doküman; iç denetçilerin etik ile ilgili faaliyetlerin etkinliğine karar vermek üzere, etik iklimi bizzat ölçümlmeleri gerektiğini vurgulamaktadır. Bunun için metot olarak, kurum ölçekli çalışan surveyini öngörmektedir. Doküman ekinde; kurum ölçeğinde çalışan surveyi örneğine de yer verilmiş olup, bu örnekte “etik ile ilgili kurum kültürü”, “hedefler ve engeller”, “politikalar ve prosedürler”, “bilgi ve iletişim” ile



“değerlendirme ve geri bildirim alınması” başlıkları altında çalışanlardan değerlendirmeleri istenen soru önermeleri bulunmaktadır.

**d) Denetim Projesinde Çalışan Surveyi:** Doküman; iç denetçilerin denetim projelerinde de çalışan surveyi uygulayabileceklerini ifade etmektedir. Bu noktada iç denetçiler aşağıdaki hususlara da dikkat etmelidirler:

- ◆ Surveyler çalışan algılarını ölçtükleri halde, bu algıların her zaman kesin olmamaları nedeniyle, survey sonuçları daha çok somut delille doğrulanmadıkça denetim tespitleri olarak raporlanmamalıdır,
- ◆ Online survey aracı kullanılması, popülasyonun %100’ ü ile survey yapma imkanı doğuracağından, sonuçların kolayca derlenmesine ve analiz edilmesine imkan tanıyacaktır,
- ◆ Yöneticilerin surveye soru maddesi ilave etmelerine izin verilmesi, onların desteğini almaya ve değerli denetim bilgisi edinmeye imkan tanıyacaktır.

Doküman ekinde, değerlendirme sorularıyla bir denetim çalışması survey örneğine de yer verilmiştir.

**e) Etik İklimin, Kuruluş Ölçeğine, İç Denetim Projesi Risk Değerlendirmesine ve Denetim Projelerinin Yürütülmesine Dahil Edilmesi:** Doküman; iç denetçilerin kendi algılarını da dikkate alarak, riskleri değerlendirirken etik iklimle ilgili mevcut delilleri toplamaları gerektiğine işaret etmektedir. Zira bu çalışma, yapılacak denetimleri (konu/alanları) belirlemede ve her bir denetim projesinde riskleri değerlendirmede gerekli olacaktır. Doküman uyarınca; iç denetçilerin denetimler yapılırken, etik kaygılara/hususlara karşı uyanık olmaları, ayrıca, mülakat sorularına etikle ilgili soruları eklemeleri etik iklimin denetimlerde göz önünde bulundurulması açısından önemli fırsatlar sağlayacaktır.

### 3.3.2 Rehberde Etik Denetim/Değerlendirme Sürecine Bakış

Dokümanda etikle ilgili hedeflerin, programların ve faaliyet bileşenlerinin çokluğu nedeniyle denetim yöneticisinin öncelikle, mevcut risk değerlendirmesine, gerekli güvence düzeylerine, etikle ilgili programların olgunluk düzeylerine ve

gözden geçirme yaklaşımlarına dayalı olarak, hangi bileşenlerin iç denetim planına dahil edileceğine karar vermesi gerektiği hatırlatılmaktadır. Denetimlerin kapsam ve hedefleri belirlendiğinde ise gözden geçirme çalışma sürecinin diğer bireysel denetimlerde takip edilen süreç ile aynı olacağı vurgulanmaktadır. Dokümanda denetim süreci ile ilgili geliştirilen genel bakış aşağıda ifade edilmiştir:

- a) **Denetim sürecinin planlama aşamasında;** kurumun etik programlarının anlaşılması için kurumsal onaylı dokümanların (etik programla ilgili mevcut mevzuat, etikle ilgili kurumsal yapı, etikle ilgili periyodik olarak yapılan çalışan survey sonuçları, eylem planları vb.) gözden geçirilmesi gerektiği belirtilmiştir.
- b) **Risklerin ve kontrollerin değerlendirilmesi:** Doküman, planlama safhasında toplanan bilgileri kullanarak denetçilerin, kurumun etik programlarıyla ilgili **riskleri ve kontrolleri değerlendirebileceklerini** ifade etmektedir. Bu bağlamda dokümanın çalışma önerileri aşağıda ifade edilmiştir:
- ◆ Yapısal risklerin tanımlanması,
  - ◆ Belgelendirilmiş politika ve prosedürlere dayalı olarak kontrollerin, tanımlanan risklerin etkilerini azaltmada etkinliği sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının belirlenmesi,
  - ◆ Çalışanlara dair survey sonuçlarına dayalı olarak, detaylı gözden geçirme gereken alanların tanımlanması,
  - ◆ Gözden geçirmenin kapsam ve hedeflerine göre, yeterli güvence düzeyleri elde etmek üzere bir test planının geliştirilmesi.
- c) **Testler:** Doküman, kurumun etikle ilgili programını test edebilmek üzere aşağıdaki konulara odaklanılabileceği üzerinde durmaktadır:
- ◆ *Tasarım testi:* Burada denetime konu etikle ilgili hedeflerin, programların ve faaliyetlerin tasarımındaki zayıflıklara dair değerlendirmeler (etik kodun kimlere yönelik olduğu ve hangi politikaları kapsadığı gibi) yapılmaya çalışılır.

- ◆ *Uygulama Testi:* Doküman bu testin, kurumun etikle ilgili hedeflerinin, program ve faaliyetlerinin olgunluk düzeyine bağlı olarak yapılabilecek bir test olduğunu ifade etmektedir. Doküman; uygulamaya dair yapılacak testlerde odaklanılabilecek örnek alanları da (iletişim planı, eğitim/farkındalık programları, etikle ilgili konuların raporlanması ve ele alınması süreçleri vb.) içermektedir.
- ◆ *Etkinlik Testi:* Doküman uyarınca, iç denetçiler bu testi uygulayarak kurumun etikle ilgili programının hedeflerini ve faaliyetlerini gerçekleştirmede ne ölçüde başarılı olduğunu değerlendirebileceklerdir. Doküman, iç denetçilerin bu testlerde odaklanabilecekleri örnek hususlara da işaret etmektedir.

**d) Raporlama:** Doküman, Uluslararası İç Denetim Standardı (2440 – Sonuçların Dağıtımı) uyarınca, iç denetim yöneticisinin, hazırlanacak raporun tasarımına dikkat etmesi ve kimlere nasıl duyurulacağına karar vermesi gerektiğini öngörmektedir. Bu noktada, etik konusunun hassaslığı ve etik iklimin geleneksel denetim sistemine uygun olmaması nedeniyle, raporlamanın en etkin şeklinin bir olgunluk modeli kullanımı olacağını vurgulamaktadır. (The Institute of Internal Auditors Global, 2012:5-12)

### 3.4. Hollanda Sayıştay “Kamu Sektörü Organizasyonlarında Dürüstlüğün Değerlendirilmesi El Kitabı”

Hollanda Sayıştayının (The Netherlands Court of Audit) “Kamu Sektörü Organizasyonlarında Dürüstlüğün Değerlendirilmesi El Kitabı” (2014), “metodoloji ilkeleri” ve “uygulama rehberi” şeklinde iki temel başlık üzerinde geliştirilmiştir. Çalışma, kamu kurumlarında dürüstlük yönetimi üzerine nasıl denetim yapılabileceğine dair yüksek denetim kurumlarına (Sayıştaylara) rehberlik sunmayı amaçlamaktadır.

#### 3.4.1. El Kitabında Denetim Seçenekleri

Dokümanda, bir ülkede kamu hizmetlerinin üretilmesi ve sunulmasında sergilenen dürüstlük yönetiminin olgunluğunu değerlendirmek üzere çeşitli denetim seçeneklerinin var olduğu ifade edilmektedir. Bu seçenekler aşağıda ifade edilmiştir:

a) **Standart Ölçümleme (Base line measurement):** Bu ölçümleme çalışması, dürüstlük yönetimiyle ilgili uygulamaya dönük düzenlemelerden hangilerinin gerçekte var olduğu ve bunların işleyip işlemediğini belirlemek üzere, bir ülkenin kamu sektöründe dürüstlüğü şekillendirmeye ve desteklemeye hizmet eden mevzuatın kamu ölçüğünde envanterinin çıkarılması ve analiz edilmesi ile ilgilidir.

b) **Dürüstlük Yönetiminin Denetimi:** Bu denetim seçeneğinde bir kamu kurumunun, itibarına ciddi zarar verebilecek dürüstlük risklerini kontrol etmek gayesiyle yeterli seviyede dürüstlük tedbirleri setini uygulayıp uygulamadığına odaklanılmaktadır. Doküman uyarınca; *dürüstlük yönetiminin denetiminde temel denetim çerçevesi* altı ana bileşenden oluşmaktadır. Buna göre bir kamu sektörü kurumu/kuruluşu;

- ◆ Yolsuzlukla bozulmaz ve güvenilir olmalıdır.
- ◆ Dürüstlük riskleriyle ilgili sağlıklı bir analize sahip olmalıdır.
- ◆ Dürüstlikle ilgili olumsuz vakaları önlemek üzere tedbirler setine sahip olmalı ve bunları uygulamalıdır.
- ◆ Dürüstlikle ilgili olumsuz vakaların zararlarını izlemek ve azaltmak üzere tedbirler setine sahip olmalıdır.
- ◆ Düzenli olarak dürüstlük politikasını değerlendirmelidir.
- ◆ Bir kamu sektörü kurumu/kuruluşunun dürüstlük politikasının uygunluğu, iç denetim ve/veya dış denetime konu olmalıdır.

Doküman, *dürüstlük yönetiminin denetiminde, bu bileşenlerin herbiri için, denetimin kapsamı, ulusal mevzuat ve denetlenen kuruluşun kırılabilirliklerine* (risklere açık olma durumuna) dayalı olarak denetim kriterleri belirlenmesini öngörmektedir.

c) **Kamu kurumlarında etik altyapısının mevzuata uygunluğunu ve etkinliğini denetlemek:** Bu denetim seçeneğinde amaç, etik altyapının işleyişinin mevzuata uygunluğunu ve etkinliğini değerlendirmek ve kamu görevlilerinin etik davranışlarını ve etik değer ve ilkelere uygun davranmalarını değerlendirmektir.

**d) Kamuda Dürüstlük Yönetiminin Birden Fazla İdarede Denetlenmesi:** Birden fazla idarede denetim, birden fazla idareyi ilgilendiren belirli bir alan/tema/konunun bu idarelerde aynı denetim metodolojisinin ve prosedürlerinin uygulanarak gerçekleştirildiği eş zamanlı inceleme olarak tanımlanmaktadır. Bu denetimler, uygunluk ya da performans denetimi yaklaşımı ya da her ikisinin kombinasyonu şeklinde bir uyarlamayla yapılabilecektir.

Doküman, yukarıda ifade edilen seçeneklerden YDK'ların amaçlarına uyarlanabilmesi itibariyle "dürüstlük yönetiminin denetimi" üzerinde durmaktadır. Bu denetim seçeneği ile etik altyapının denetlenmesi ve birden fazla idarede denetimde uygulanabilmesinin de mümkün olabileceği ifade edilmektedir.

### 3.4.2. El Kitabında Dürüstlük Kontrol Sisteminin Olgunluk Düzeyinin Değerlendirilmesi

Dokümana göre **dürüstlük kontrol sisteminin "olgunluk seviyesinin" değerlendirilmesi, kontrollerin varlığını, işleyişlerini, ve performansını dikkate almayı gerektirmektedir.** Bu değerlendirmeye, dürüstlük kontrol sisteminin güçlü ve zayıf yönlerinin analiz edilmesi mümkün olabilecek ve böylece kurumun dürüstlük ihlallerine karşı kurduğu dirence dair bir bakış da elde edilebilecektir. Doküman, dürüstlük yönetim sistemlerinin değerlendirilmesi ve denetlenmesinde kullanılacak ilke ve standartların aşağıda gösterildiği gibi farklı norm türlerini içerdiğini belirtmektedir:

- ◆ Yasal çerçeve (uluslararası ve ulusal mevzuat),
- ◆ Kurumsal çerçeve (kurumların, spesifik risk analizlerine dayalı davranış kodu ve dürüstlük politikaları ile hile, yolsuzluk ve dürüstlük ihlallerini önlemek üzere sahip oldukları düzenlemeler),
- ◆ Kurumun ahlaki bilince dayalı davranışını artırmayı ve kurala tabi olmayı teşvik eden iç kontroller.

Doküman, iç kontrollerle ilgili olarak COSO modeliyle tanımlanan iç kontrol sisteminin ana unsurları hakkında genel bilgilendirmeler yapmış ve bu bilgilendirmeler ışığında **dürüstlük yönetim sistemlerinin temelini oluşturan ilke ve standartları belirlemiştir.**

Doküman, iç kontroller bağlamında, “**sert kontroller**” ve “**yumuşak kontroller**” ayırımına da vurgu yapmaktadır. Buna göre, etik davranış sergilemede “kurallara uyma” ve “ahlaki bilince dayalı davranış” şeklinde iki tür mevcut olup, sert ve yumuşak kontroller bu iki davranış motifini güçlendirmektedir. Dokümanda, kurallara uymaya ve ahlaki bilince dayalı davranışı güçlendirmeye katkı sunan beş adet sert ve yumuşak kontrol faktöründen (ve bunların etkilerinden) bahsedilmektedir: “*Dürüstlüğe dair kurumsal politika*”, “*üst yönetimin yaklaşımı*”, “*değerler ve normlar*”, “*adil muamele*”, ve “*meslektaşlar arası ilişkiler*”.

Doküman, dürüstlük sisteminin değerlendirilmesinde iç kontroller bağlamında **IntoSAINT Kontrol Çerçevesi**'ne de vurgu yapmaktadır. Hollanda Sayıştay tarafından geliştirilen bu çerçeve, detaylı ve kapsamlı bir düzenlilik kontrolleri seti sağlamaktadır. Bu metodolojinin ana unsuru, dürüstlük kontrol sisteminin “*olgunluk düzeyini*” değerlendirmektir. Bu bağlamda “*dürüstlük kontrol sistemi*”; dürüstlüğü gözetmek, izlemek ve teşvik etmek için yerinde uygulanan tedbirler bütünüdür. Doküman, dürüstlük yönetiminin denetiminde denetim için gerekli kurumsal çerçevenin belirlenmesinde, kurumsal dürüstlük risklerini ve yasal gereklilikleri dikkate alarak bu kapsamlı setten yararlanılabileceğini ifade etmektedir.

Doküman uyarınca, IntoSAINT, (genel, sert ve yumuşak kontroller şeklinde) üç ana kontrol çeşidine ayrılan dürüstlük tedbirlerinin kapsamlı setini sağlamaktadır. Dokümanda, kontrol türleri itibariyle tedbir örneklerinin verildiği kontrol grupları aşağıda gösterilmektedir:

- ◇ **Genel Kontroller** türünde tanımlanan kontrol grupları (*dürüstlük politikası çerçevesi, kırılganlık/risk analizi, işe alma ve seçim, dürüstlük ihlallerine cevap verme, hesap verebilirlik ve şeffaflık, denetim ve izleme*),
- ◇ **Sert Kontroller** türünde tanımlanan kontrol grupları (*sorumluluklar, dürüstlikle ilgili düzenlemeler, idari organizasyon/iç kontrol ve güvenlik*),
- ◇ **Yumuşak Kontroller** türünde tanımlanan kontrol grupları (*değerler ve standartlar, dürüstlük farkındalığı, yönetim yaklaşımı ve kurumsal kültür*).

Doküman, denetim çerçevesini belirledikten sonra dürüstlük sisteminin denetiminde dürüstlük yönetiminin olgunluğu hakkında görüş formüle etmek ve denetim sorularını cevaplamak üzere ne tür bilgi ve verilere ihtiyaç olabileceği

üzerinde de durmaktadır. Bu bağlamda, denetim için gerekli bilgi ve delilleri toplamak açısından önerilen metotlardan bazıları aşağıda ifade edilmektedir:

- ◇ Denetlenen kurumun temsilcileriyle toplantılar/mülakatlar
- ◇ Kurumsal belgelerin analizi
- ◇ Kamu görevlileri anketleri ve istatistiksel cevap analizleri
- ◇ Muhasebe raporları, iç raporlar
- ◇ Mevzuat analizi
- ◇ Müşteri ve çalışan memnuniyeti
- ◇ İhbar ve şikayetler
- ◇ Basın taramaları
- ◇ Kıyaslama ve iyi uygulamalarla karşılaştırma,
- ◇ Durum analizi
- ◇ Önceki denetim bilgileri
- ◇ Kültürel çerçevenin analizi

Doküman, kırılganlıkların ve dürüstlük kontrol sisteminin olgunluk düzeyinin değerlendirilmesi tamamlandıktan sonra, mevcut sistem kontrollerinin kurumun süreçleri ve kırılganlık düzeyiyle bir dengede olup olmadıklarını analiz etmenin mümkün olabileceğini vurgulamaktadır. Bu anlamda, her iki düzeyde dengede değilse, dürüstlük kontrol sisteminin güçlendirilmesi gerektiğini gösteren bir **boşluk** var anlamına gelmektedir. Dokümanla öngörülen yaklaşımda boşluk analizi, iki seviyede yapılabilmektedir:

- ◇ *Birinci Düzey:* Kurum düzeyinde bir bütün olarak dürüstlük kontrol sistemi, kurumun kırılganlık düzeyi ile dengede olmalıdır.
- ◇ *İkinci Düzey:* Spesifik risk ya da prosedürlerin daha detaylı düzeyinde ise, olumsuz etkiyi azaltmaya yönelik kontrollerin olgunluğu yeterli düzeyde olmalıdır.

Doküman *denetimin raporlanması* noktasında, denetim raporunun boşluk analizine odaklanması gerektiğini, zira bu analizin, kurumun kalan/artık kırıl-

ganlık (riske maruz kalma) *düzeyini göstereceğini ve tavsiyeler için temel olacağını ifade etmektedir*. Bu çerçevede, değerlendirmeye dayalı olarak denetim raporunda iki tür tavsiye yer alacaktır:

- ◇ Kırılganlıkları ve kırılganlık artıran faktörleri azaltmayı hedefleyen öneriler,
- ◇ Dürüstlük kontrollerini geliştirmeyi hedefleyen tavsiyeler (Netherlands Court of Audit, 2014:9-24)

### 3.5. Kosta Rika Sayıştay “Etik Denetim Rehberi”

Kosta Rika Sayıştay (Contraloría General de la República Costa Rica/ CGR) tarafından 2008 yılında kurumsal etik çerçeveyi değerlendirmeye yönelik yayımlanan ve etik denetim metodolojisi hakkında bir çerçeve sunan “Etik Denetim Rehberi”, etik denetimlerin özelliklerini, kapsamını ve temel araçlarını ele almaktadır. Doküman, esas itibarıyla iç denetçilerin kullanımına yönelik hazırlanmış olsa da, etikle ilgili hususlarda öz değerlendirme yapmak isteyen kurum yönetimleri, dış denetçiler ve ilgi duyan diğer kişiler tarafından da yararlanılabilir bir çalışmadır.

#### 3.5.1. Rehberde Kurumsal Etik Çerçeve Ve Denetimi

Dokümana göre “kurumsal etik çerçeve”; bir kurumun felsefesini, yaklaşımlarını, etik davranışını ve yönetimini kavramlaştıran ve somutlaştıran resmi ve gayri resmi faktörler setini ifade etmektedir. Bu çerçeve, aşağıdaki üç unsuru kapsamaktadır:

- ◇ **Etik program:** Kurumsal değerler ve tanımları, etik kurallar, vizyon, misyon, etik esaslı kurumsal strateji vb. kurumda etikle ilgili geliştirilen resmi unsurları içermektedir.
- ◇ **Etik çevre/ortam:** Kurum mensuplarının paylaştıkları değerleri, inançları ve davranışları kapsamaktadır. Aynı zamanda, kurumsal iklim, yönetim tarzı, karar alma modelleri, sözlü ifadeler, çalışan davranışları gibi gözlemlenebilen gayri resmi faktörleri de içermektedir.
- ◇ **Etığın kurum yönetim sistemlerine entegrasyonu:** Etik kontrollerin, insan kaynakları, mali yönetim gibi özellikle hassas, etik başarısızlığa ve



yolsuzluğa açık olabilen süreçlerde kullanılan sistemlere ve prosedürlere dahil edilmesini ifade etmektedir.

Doküman, etkinliklerini ve gelişim fırsatlarını belirlemek amacıyla etiği teşvik etmek üzere yapılan çalışmaların ve kurumsal etik çerçevenin değerlendirilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Bu anlamda yapılacak bir **etik denetim**, kurumsal etik çerçeveyi güçlendirmek üzere bu çerçevenin etkinliğini ve işlerliğini değerlendirmeye yönelik sistematik, objektif ve profesyonel bir süreç olup, iç denetim açısından uygun denetim prosedür ve teknikleriyle yapılan bir değerlendirmedir. Etik denetimin “kapsamı” açısından;

- ◇ **Etik programla ilgili yapılacak değerlendirmelerde;** etik programın kompozisyonu, mevcut düzenlemeleri karşılama durumu ve kurumsal yönetimde uygulanma düzeyi üzerinde durulur,
- ◇ **Etik çevre/ortam ile ilgili yapılacak değerlendirmelerde;** etik kuralların ve kurumsal davranışın gerçek/algılanan şekliyle yeterliliği ve mevzuata uygunluğu üzerinde durulur,
- ◇ **Etiğin kurum yönetim sistemlerine dahil edilişi hususunda yapılacak değerlendirmelerde ise,** değerler, ilkeler ve etikle ilgili süreçlerin, kurumun özellikle en hassas ve riske açık yönetim sistemlerine dahil edilme düzeyi incelenir.

Doküman; etik denetim çalışması yapmak isteyen kurumlar için etik denetim, öncelikle “etik programı” kapsayan bir değerlendirme yaparak başlamalarının uygun olacağını önermektedir. Ayrıca, etik denetimin, mevcut denetim standart ve prosedürlerine uygun olarak planlama, inceleme, raporlama ve izleme aşamalarını kapsayacağını ifade etmektedir.

### 3.5.2. Rehberde Öngörülen Etik Denetim Araçları

*Genel Çalışma Programı:* Bu program, etik denetim çalışmasının temel amaçlarını, kapsamını ve denetim çalışması uygulaması için temel prosedürleri, tahsis edilen kaynakları (personel ve çalışma süresi gibi) içermektedir.

Çalışma programında etik denetim çalışmasının **genel amacı**; etikle ilgili kurumsal çerçevenin işlerliğinin ve etkinliğinin gözden geçirilerek güçlendirilmesi-

ne katkı sunmak olduğu belirtilmektedir. Bu temel amaç doğrultusunda denetim kapsamına uygun olarak etik denetim için alt-amaçlarda öngörülebilir.

Programda, etik denetim çalışmasının **kapsamı**; çalışmanın yapılacağı dönem ve kurumsal çalışma alanlarına işaret edilmektedir. Etik denetim çalışması için programda öngörülen **prosedürler** ise “planlama”, “gözden geçirme”, “etik program”, “etik çevre/ortam”, “etiğin yönetim sistemlerine dahil edilmesi” ve “sonuçların iletilmesi” başlıkları altında tanımlanmıştır.

*Kurumsal Etik Çerçeve Değerlendirme Rehberi:* Bu doküman, kurumsal etik çerçeveyi değerlendirmek amacıyla geliştirilmiş bir araçtır. Bu rehberde, “etik program”, “etik çevre/ortam” ve “yönetim sistemlerinin entegrasyonu” alanında değerlendirme yapmak isteyenler için değerlendirme soru örneklerine yer verilmiştir.

*Kurumsal Etik Durum Analizi (SWOT Analizi) Rehberi:* Bu dokümanın hazırlanma amacı, kurumsal etikle ilgili güçlü ve zayıf yönler ile fırsatlar ve tehditleri ortaya koymak üzere bir yaklaşım sunmaktır. Doküman, durum analizine rehberlik etmek üzere durum örnekleri geliştirmiş olup, her bir etik denetim çalışmasında kurumsal bağlamda duruma uygun değerlendirmenin yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Bu çerçevede, analiz tamamlandığında her bir kategoride ulaşılan sonuçlar, kurumsal etkileri dikkate alınarak önceliklendirilmelidir.

*Kurumsal Etik Olgunluk Modeli:* Doküman, etik denetim çalışmasında edinilen bilgiler kapsamında kurumsal etik bileşenlerinin (etik program, etik çevre/ortam, etiğin kurumsal yönetim sistemlerine dahil edilmesi) her biriyle ilgili tahmin edilen kurumsal olgunluk düzeyinin ve bunlardan da hareketle denetimle ulaşılan kurumsal etik çerçeve olgunluk düzeyinin ortaya konulması için bir olgunluk modeli de önermektedir.

*Üst Yöneticilerle Mülakat Rehberi:* Bu dokümanda, etik denetim kapsamında kurumsal etikle ilgili bilgi elde edebilmek üzere üst yöneticilerle yapılacak mülakat için “mülakata hazırlık” mahiyetinde önerilere, kurumsal etik çerçeve bileşenlerine dair soru örneklerine ve mülakat kapanış soru örneklerine yer verilmektedir.

*Kıdemli Yöneticiler ve Diğer Kişilerle Mülakat Rehberi:* Bu doküman, etik denetim kapsamında kurumsal etikle ilgili bilgi elde edebilmek üzere kıdemli

yöneticiler ve diğer personelle yapılacak mülakatlar için “mülakata hazırlık” mahiyetinde önerileri, kurumsal etik çerçeve bileşenlerine dair soru örneklerini ve mülakat kapanış soru örneklerini içermektedir.

*Kurum Personeli İçin Survey Rehberi:* Bu doküman, çalışanların etik çerçeve ve uygulamalarına dair algılarını belirlemek üzere örnek olarak hazırlanmıştır. Dokümanın verdiği (örnek) survey formunda kurumsal etik çerçeve bileşenlerine dair önermeler geliştirilerek çalışanların görüşleri alınmaya çalışılmaktadır.

*Bulgu Özeti Hazırlama Rehberi:* Bu dokümana konu “bulgu özeti belgesi”; bir bulgunun özelliklerini ortaya koymanın yanında, bulgunun önemini değerlendirmede ve yapılan denetimde denetim sonuçlarına ve denetim tavsiyelerine ulaşılmasında istifade edilen bir değerlendirme aracıdır. Bu araç, tespit edilen bulguların denetlenen idareye sunulmasında izlenebilecek stratejileri değerlendirme imkanı da sağlamaktadır (EUROSAI TFAE, 2015).

### 3.6. EUROSAI Denetim ve Etik Çalışma Gücü “Etik Denetimi Rehberi”

Avrupa Sayıştaylar Birliği (EUROSAI) Denetim ve Etik Çalışma Gücü (Audit & Ethics Task Force/ TFAE), “yüksek denetim kurumları” tarafından yapılacak etik denetimler aracılığıyla kamu sektöründe etik yönetim gerekliliklerinin güçlendirilmesine destek olmak gayesiyle 2017 yılında “Kamu Sektörü Organizasyonlarında Etik Denetim Rehberi” ni geliştirmiştir. Bu doküman; “başlangıç”, “temel kavramlar ve tanımları”, “etik denetimde yaklaşımlar”, “etik denetimin tasarımı”, “etik denetimin raporlanması ve duyurulması” ile “etik denetimde yapılması ve yapılmaması gerekenler” şeklinde ana başlıklar içermektedir. Rehber ekinde, etik denetim rapor örnekleri listesine ve etik denetimle ilgili bir sözlüğe de yer verilmiştir.

#### 3.6.1. Rehberde Etik Denetimin Tanımı, Amacı ve Türleri:

Doküman “etik/etiğin denetimini”, bir organizasyonun etik davranışının farklı boyutlarıyla değerlendirilmesi için kullanılan bir süreç olarak tanımlamaktadır. Etik denetimle, bir organizasyonun kabul edilmiş etik standart ölçütlerine ne kadar güçlü/zayıf şekilde uyulduğu değerlendirilmektedir. Doküman uyarınca etik denetiminin temel amacı, kamu sektöründe etik yönetimi ve etik davranışı güçlendirmek ve iyi yönetişimi güvenceye almaktır. Doküman, etik denetimlerin aşağıda görüldüğü şekilde türlerinin olduğuna işaret etmektedir:

- ◇ *Uygunluk denetimleri* (İdarenin etik programının mevzuat ve politikalarla belirlenmiş standartları karşılama düzeyi ile kurumsal ve bireysel davranışın bu program gerekliliklerine uygunluğu sağlama düzeyini belirler),
- ◇ *Kültürel denetimler* (Kurum mensuplarının ve diğer paydaşların kurumun davranışları ve standartları hakkında ne düşündüklerini araştırır),
- ◇ *Sistem denetimleri* (etik değer ve ilkelerin, etikle ilgili kurumsal rehber ve süreçlerin kurum sistemlerine ne ölçüde dahil edildiğini ve etik yönetim sisteminin nasıl yönetildiğini, kabul edilmiş düzenlilik tedbirlerinin performans ve etkinliğini değerlendirir.) (EUROSAI TFAE, 2017: 6-7)

Doküman, etik denetimini yüksek denetim kurumlarının geleneksel denetim türleriyle de (mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi) karşılaştırmakta ve etik denetimin bu denetim türlerine nispetle, kapsam itibarıyla doğrudan etik yönetim ve altyapı gerekliliklerini esas alan bir denetim olduğuna işaret etmektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 25).

### **3.6.2. Rehberde Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) Etik Kültürü Geliştirme Yaklaşımları:**

Dokümanda, YDK'ların kamu sektöründe etik kültürü geliştirmede denetim ve denetim dışı yaklaşımlar sergileyebildiklerine, bu anlamda günümüzde klasik denetimlerin (mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi) dışında gözden geçirme raporları (reviews), çalışma raporları (study), rehberler (guidance), bilgilendirme seminerleri vb. denetim fonksiyonunu destekleyecek ürünler ortaya koyabildiklerine dikkat çekilmektedir. Bu anlamda YDK'lar, etik kültürü geliştirmede ileriye görerek "yönetim geliştirme" rollerini üstlenmeye başlamışlardır. Rehber, bu anlamda, YDK'ların kamu sektöründe etik kültürü geliştirme yaklaşımlarını aşağıda gösterildiği şekilde sunmaktadır:

- ◇ *Kamu sektörü dürüstlük çerçevesini geliştirmek üzere* YDK'lar, (çeşitli/ aynı türden) birden fazla idareyi kapsayacak tema veya konuda analiz ve değerlendirmeler yapabilmekte; ulusal dürüstlük sisteminin/dürüstlük çerçevesinin/dürüstlük sisteminin varlığını, etkinliğini ve verimliliğini değerlendirebilmekte; ve dürüstlikle ilgili yaygın zayıflıklar açısından ulusal stratejileri analiz edip değerlendirebilmektedirler.

- ◇ *Kamu sektörü organizasyonlarında etik yönetimi geliştirmek üzere* YDK'lar, etikle ilgili soruları rutin denetimlerine dahil edebilmekte; ve seçilen kurumlarda etik yönetimin/kontrol sisteminin varlığını, etkinliğini, verimliliğini ve etik kültürü değerlendirebilmektedirler.
- ◇ *Etik standartları ve politikaları güçlendirmek üzere* YDK'lar, rutin denetimlerinde veya etik odaklı denetimlerde etik standartlara ve politikalara uygunluğu değerlendirebilmekte; yolsuzluk ve etik dışı davranışı tespit edebilmektedirler.
- ◇ İç kontrol sisteminin “*etik bileşenlerini*” güçlendirmek üzere YDK'lar, kamu idarelerinin iç denetçilerine rehberlik sağlayabilmekte; iç denetim çalışmasını gözden geçirebilmekte; ve YDK'nın geleneksel denetimlerine “iç kontrol ortamının etik bileşenlerinin analiz edilmesi” konusunu dahil edebilmektedirler.
- ◇ *Etik yönetimle ilgili farkındalığı artırmak gayesiyle* YDK'lar, etik yönetim ve kontrolün ana unsurlarını duyurabilmekte/yayınlayabilmekte; kamu idarelerinin etikle ilgili stratejilerini ve öz değerlendirme çalışmalarını teşvik edebilmekte; ve etik davranışı teşvik etmeye yönelik faaliyetlerde “etikle ilgili” ya da “yolsuzlukla mücadele kuruluşlarıyla” birlikte çalışabilmektedirler (EUROSAI TFAE, 2017:17).

### 3.6.3. Rehberde Etik Denetimin Tasarımı

#### Denetim Konusunun Seçilmesi

Doküman, YDK'ların denetim konusunu seçmek üzere etikle ilgili muhtemel riskleri belirleyen araştırmalar yapması ve denetim perspektifini belirlemesi gerekliliğine işaret etmektedir. Doküman, bu noktada, “müşterilerle” (kamu, iş dünyası mensupları vb.) yoğun iletişimin/etkileşimin olduğu süreçlerin (örneğin kamu ihale süreçleri, devlet yardımı ödeme süreçleri vb.), eğilimler ve fırsatlar nedeniyle etik ihlallerine karşı daha açık olduklarına dikkat çekmektedir. Doküman etik denetim konusunun, kamu sektörü açısından “önemli” ve “denetlenebilir” olduğuna ve YDK'nın denetim alanına giren konulardan olması gerektiğinin önemine vurgu yapmakta; etik ihlallerine yapısal olarak açık alanların veya süreçlerin örnek bir listesini sunmakta; ve ekinde YDK'ların yapmış oldukları etik

denetim çalışmalarına ilişkin örnek listeyi okuyucuyla paylaşmaktadır (EUROSAI TFAE, 2017:30).

### **Etik Denetimin Hedefleri**

Doküman, etik denetimlerde denetim hedefinin tanımlanması gerektiğine vurgu yaparak örnek denetim hedeflerine yer vermiştir (EUROSAI TFAE, 2017: 31).

### **Etik Denetimin Kapsamı**

Doküman etik denetimde denetim kapsamının; seçilen denetim yaklaşımının, seçilen denetim konusu itibarıyla denetimin boyutunun ve denetim sınırlarının tanımlanmasıyla ilgili olduğunu ifade etmektedir. Bu anlamda denetim kapsamının; denetimin değerlendireceği konuyu (etikle ilgili belirli programlar, süreçler, prosedürler, sistemler ya da etik kültür vb.), incelenecek dokümanları, durum ya da kayıtları ve denetim dönemini belirlemesi gerekmektedir (EUROSAI TFAE, 2017:32).

### **Denetim Soruları**

Rehber doküman, etik denetimler için belirli, açık, denetlenebilir, önemli ve mantıklı, denetim hedefi ile uyumlu denetim sorularının tanımlanmasını öngörmekte ve ana soru ve alt soru örneklerine yer vermektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 32).

### **Denetim Çerçevesi**

Rehber doküman, etik denetim türüne ve denetim hedeflerine bağlı olarak denetim bulgularını değerlendirmeye esas standardı sağlayacak uygun bir referans çerçeveye ihtiyaç olduğunu ifade etmektedir. Bu çerçeve; etik kültürü geliştirme anlamında ulaşılan sonuçları, sert ve yumuşak kontrollerin amaç ve hedeflerine uygun işlerliğini ve kabul görmüş etik altyapının varlığını değerlendirmeye imkan sunmalıdır (EUROSAI TFAE, 2017:34).

### **Denetim Kriterleri**

Rehber doküman, etik denetimlerde denetim görüşünü ya da denetim önerilerini belirleme açısından denetim çerçevesiyle ilgili değerlendirme kriterlerinin

tanımlanması ihtiyacını ifade etmektedir. Bu bağlamda dokümanda, aşağıda gösterilen denetim kriterleri sınıflandırması yapılmaktadır:

- ◇ Kaynak ve karakteri itibarıyla; **bağlayıcı** (mevzuat vb.) **kriterler**, **bağlayıcı olmayan kriterler** (rehberler vb.) ve **kıyaslama ölçütleri**;
- ◇ Amacı itibarıyla; **uygunluk kriterleri** (sert kontrollerin işlerliğini doğrulamaya dair), **yönetişim kriterleri** (etik yönetim sistemini değerlendirmeye dair) ve **sonuç kriterleri** (arzu edilen etik kültürü oluşturmada politikaların etkin olup olmadıklarını değerlendirmeye dair).

Doküman, ulusal, uluslararası ve araştırma düzeyinde etik denetim referans çerçeve ve denetim kriterleri örnek listesini de içermektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 36).

### **Veri Toplama Metotları**

EUROSAI TFAE Rehber dokümanı, etik denetimde yararlanılabilecek veri toplama metotları olarak aşağıdaki yöntemlere işaret etmektedir (EUROSAI TFAE, 2017:38-40):

- ◇ Doküman İncelemesi
- ◇ Örneklemeye
- ◇ Gözlem yapma
- ◇ Kültürel gözlemeleme teknikleri
- ◇ Sorgu (lama)
- ◇ Mülakat
- ◇ Anketler
- ◇ Surveyler
- ◇ Odak grupları

Doküman, bu metotlarla elde edilen verilerin analiz edilmesi ve değerlendirilmesi için de örnek olay çalışmaları, uzman kanaatleri, kıyaslama çalışmaları, seminer ve atölye çalışmaları, olay analizi gibi yöntemler önermektedir (EUROSAI TFAE, 2017: 40-41).

### 3.6.4. Rehberde Etik Denetimin Raporlanması

Doküman, her hangi bir denetim raporunda olduğu gibi etik denetimde de raporlama standartlarına uyulması gerektiğini vurgulamaktadır. Bu anlamda etik denetim raporu; giriş/başlangıç, denetim hedefleri, denetim kapsamı, denetim yaklaşımı ve kriterler, gözlemler, sonuçlar ve öneriler gibi bölüm veya başlıkları içermelidir. Her hangi bir etik denetim raporu; nesnel, tam, açık, ikna edici, kesin, yapıcı ve öz olmalıdır. YDK'lar, raporun bu niteliklere haiz olduğunu güvenceye almak üzere bir kalite kontrol sistemi de oluşturmalarıdır.

Dokümanda, etik denetim raporunun sonuç ve önerilerinin dürüstlük yönetimini geliştirmeye yönelik olması gerektiğine işaret edilerek, bu bağlamda denetim sonuç ve önerilerinin hangi hususlara hitap etmesi gerektiğine dair örneklerle de yer verilmiştir (EUROSAI TFAE, 2017:47).

Dokümanda; etik denetim bulgu, sonuç ve önerilerinin, herhangi bir performans denetiminde olduğu gibi YDK'nın görev kapsamı ve mevzuat çerçevesinde Parlamento, denetlenen kurumlar, diğer paydaşlar ve kamuoyuna duyurulabileceği/paylaşılabileceği ifade edilmektedir. Ayrıca, raporlamada gizlilik ve veri koruma kurallarına dikkate edilmesi gerektiği de hatırlatılmaktadır (EUROSAI TFAE, 2017:49).

### 3.6.5. Etik Denetimlerde İzleme

Dokümanda YDK'ların, raporladıkları etik denetimlerle önerdikleri hususların idarelerde uygulanıp uygulanmadığını izlemeleri de önerilmektedir (EUROSAI TFAE, 2017:52)

### 3.6.6. Etik Denetimlerde Yapılması ve Yapılmaması Gerekenler

Dokümanda, yapılan denetimler ve edinilen tecrübeler ışığında etik denetimlerin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması ile ilgili olarak dikkat edilmesi gereken temel hususlar aşağıdaki başlıklar halinde gruplandırılmaktadır:

- ◇ Etik denetimin kapsam, amaç ve hedeflerini çok iyi anlamak ve tanımlamak,
- ◇ Denetlenen kurumla/-larla yeterli ve etkin iletişim kurmaya dikkat etmek,



- ◇ Denetim hedeflerine ulaşmada yeterli ve uygun metot ve araçları kullanmak
- ◇ Olumlu etkilere yol açmak (EUROSAI TFAE, 2017:53-56).

## SONUÇ

Devletin kamu hizmeti üretim ve sunumunda görevli olan kurum ve görevlilerinin etik değer ve ilkelere uygun davranış sergilemeleri, kamu gücü kullanımının beraberinde getirdiği temel bir sorumluluktur. Bu sorumluluğun etkin şekilde yerine getirilebilmesi için, etik değer ve ilkelerin kamu sektörü organizasyonlarında güçlendirilmesi gerekmektedir. Etik değer ve ilkelere dayalı bir kamu sektörü; etik yönetim politikaları, etik yönetim sistemleri, yapı ve süreçleri itibarıyla kamu yönetimlerinin ve organizasyonlarının hangi konumda bulunduğu, arzu edilen standartlara ulaşılması açısından nelerin yapılması gerektiğini devamlı surette sorgulayan bir niteliğe sahiptir. Bu anlamda, kamu sektöründe etiğin güçlendirilmesinde dış denetim yapan yüksek denetim kurumlarının ve idarelerin iç denetim birimlerinin stratejik bir pozisyona sahip oldukları açıktır. Ancak, her denetim faaliyetinde olduğu gibi etiğin denetimi de metodolojik bir yaklaşım ve denetim araçları gerektirmektedir. Bu çalışmada, uluslararası alanda etik denetimine dair geliştirilmiş dokümanlar çerçevesinde “etik denetimleri” ile etik denetimlerin “neden” ve “nasıl” yapılabileceğine dair bir bakış açısı kazandırılmaya çalışılmaktadır. Söz konusu dokümanlar, etik gibi hassas bir konunun/alanının kamu idarelerinde nasıl denetlenebileceği sorusunu cevaplandırmada yüksek denetim kurumlarına, idarelere, iç denetim birimlerine ve karar alıcılara yol gösterici nitelikteki çalışmalardır. Bahse konu dokümanlarla ilgili olarak aşağıdaki değerlendirmeleri yapmak mümkündür:

*Etik Denetimi Araç Seti Teknik Rehberi*, kamu idarelerinin etik açıdan sağlıklı bir bünyeye kavuşmaları amacıyla yapılacak etik denetimlerinin süreçleri ve bu süreçlerde yararlanılabilecek araçlar hakkında bilgiler sunmaktadır. Etik odaklı kurumsal iç denetim faaliyetlerinde ve sağladığı dürüstlük yönetimi çerçevesi aracılığıyla yüksek denetim kurumlarının denetim faaliyetlerinde söz konusu rehberden yararlanılabileceği düşünülmektedir.

*Brezilya Sayıştay “Etik Denetim Model Önerisi”*, COSO İç Kontrol Çerçevesinin hedeflerini “dürüstlük hedeflerini” de dikkate alarak yeniden yorumlamakta

ve yapılandırılmış bir etik denetimi yaklaşımının unsurlarına (denetimin konusu, hedefi, kapsamı vb.) dair bilgiler sunmaktadır. Söz konusu model önerisi, etikle ilgili olarak yapılacak gerek iç denetim ve gerekse de dış denetim faaliyetlerinin tasarımının başarılı olması için dikkate edilmesi gereken unsurlara açıklık getirmektedir.

(Küresel) İç Denetçiler Enstitüsü “Etikle İlgili Program Ve Faaliyetlerin Değerlendirilmesi Rehberi”, etikle ilgili programların olgunluk ve etkililik düzeylerinin geliştirilmesine yönelik değerlendirme yöntem, süreç ve araçları hakkında bilgiler sunan önemli bir referans kaynağıdır. Doküman, aynı zamanda kamu mali yönetimlerinde iç denetimle ilgili düzenleyici rolü bulunan kurumlar için de, iç denetime dair genel rehberlerin düzenlenmesinde yararlanılabilecek referans bir kaynak niteliği taşımaktadır.

Hollanda Sayıştay “Kamu Sektörü Organizasyonlarında Dürüstlüğün Değerlendirilmesi El Kitabı”, kamu organizasyonlarında etik/dürüstlük yönetiminin yüksek denetim kurumları tarafından değerlendirilmesinde izlenebilecek temel yaklaşımlar hakkında bilgiler vermekte; dürüstlük kontrol sistemi-iç kontrol sistemi arasındaki bağlantılara işaret etmekte; ve dürüstlük kontrol sisteminin “olgunluk düzeyini” değerlendiren ve yönetime dürüstlikle ilgili risklerin yönetilmesi hususunda tavsiyeler üreten IntoSAINT Kontrol Çerçevesi hakkında açıklamalar sunmaktadır. Söz konusu dokümanda öngörülen yöntem ve araçlardan yararlanmak isteyen yüksek denetim kurumları ve iç denetim birimleri, bu alanda yapacakları çalışmalarıyla “dürüstlük yönetim sistemlerinin” olgunluk düzeyleri hakkında idarelerin farkındalıklarının geliştirilmesine ve gelişim ihtiyaçlarının tespit edilmesine önemli bir katkı sunmuş olacaktırlar.

Kosta Rika Sayıştay “Etik Denetim Rehberi”, etikle ilgili kurumsal çerçevenin bileşenlerini tarif ederek söz konusu bileşenlerin değerlendirilmesi ve bu değerlendirmelerde yararlanılabilecek denetim/değerlendirme araçları hakkında bilgiler sunmakta; bu alanda çalışma yapmak isteyen iç denetçilere, yüksek denetim kurumlarına ve diğer ilgililere etiğin “değerlendirilebilir” bir konu olduğuna ve bu değerlendirmelerde yararlanılabilecek araçların “mevcut ve geliştirilebilir” olduğuna dikkati çekmektedir. Hazırlanan dokümana yüksek denetim kurumlarının iç denetim birimleriyle etkileşimleri açısından bakıldığında, iyi bir uygulama örneği niteliği taşıdığı da anlaşılmaktadır.

*EUROSAI Denetim ve Etik Çalışma Gücü “Etik Denetim Rehberi”*, etiğin denetlenmesi kapsamında nelerin denetim konusu yapılabileceğine, söz konusu denetimin nasıl tasarlanacağına, yürütüleceğine ve raporlanacağına dair izlenmesi gereken yol haritası hakkında temel rehberlik bilgilerini sunmakta; “etik” alanının hassaslığı nedeniyle bu aşamalarda nelere dikkat edilmesi gerektiği hususlarına açıklık getirmekte; ve etik denetim çalışma örnekleri hakkında bilgilendirme yapmaktadır. Söz konusu dokümanın, bu anlamda yüksek denetim kurumlarına ve dolaylı olarak kamu idarelerinin iç denetim birimlerine yapmak istedikleri etik denetim ve değerlendirmelerle ilgili önemli bir kılavuzluk desteği sağlayacağı açıktır.

Yukarıda belirtilen dokümanlar çerçevesinde, etik denetimiyle ilgili olarak aşağıdaki çıkarımların yapılabileceği de düşünülmektedir:

- ◇ Öncelikle; etik ve etik yönetim/dürüstlük yönetimi gerekliliklerinin denetlenmesi gibi konular, ülkelerin ve uluslararası kuruluşların gündeminindedir.
- ◇ Etik, etik yönetimi/dürüstlük yönetimi sistemleri gibi duyulduğunda ilk etapta soyut gelebilecek kavramlar, denetlenebilir konulardır.
- ◇ İç denetim ve yüksek denetim kurumlarının geleneksel denetimleri gibi etik denetiminin de kendisine özgü denetim tasarlama/planlama, uygulama, raporlama ve izleme aşamaları vardır.
- ◇ Etik denetimi, denetimin ana konusunun/değindiği ana konuların arasında etik yönetim gerekliliklerinin olduğu denetimdir.
- ◇ Kamu sektöründe etik kültürün geliştirilmesi açısından, her bir idarenin iç denetim birimlerinin ve ülkedeki yüksek denetim kurumunun etiği önceliklendiren denetim/değerlendirmeler yapması gerekmektedir.
- ◇ Çalışmaya konu doküman örneklerinden de görüleceği üzere, yüksek denetim kurumlarının, kamu idarelerinin iç denetim birimlerine “etik kültürü geliştirme” kapsamında sağlayacakları etik denetim/değerlendirme rehberlik hizmetleri de etik kültürün kamu sektöründe yaygınlaştırılmasına yardımcı olacaktır.

Netice itibariyle; kamu görevlilerinin davranışlarının kamu değerleri ve ilkelere uyumlandırılmasına yönelik her türlü reform çalışmalarının, stratejik plan, program ve projelerin değerlendirilmesinde, bunların amaçlarına uygun olarak gerçekleştirilmesinde etik denetimler kilit öneme sahip olacaktır. Benzer şekilde, kamu idarelerinin mali yönetim, insan kaynakları yönetimi, bilgi yönetimi vb. alanlarında etik risklerinin yönetilmesine ağırlık verileceği etik denetim çalışmaları vasıtasıyla, bahse konu alanlarda değer odaklı kurumsal yönetim anlayışlarının geliştirilmesine de imkan sağlanacaktır. Bu anlamda, gerek iç denetim faaliyetlerinde ve gerekse yüksek denetim kurumlarının yapacakları etik odaklı denetimlerde genel yaklaşımların tespit edilmesi ve uygulamaya konulması temel bir ihtiyaç olacaktır. Yukarıda belirtilen dokümanlar, ülke kamu yönetimlerinde söz konusu genel yaklaşımların geliştirilmesi ve uygulamaya konulmasında yararlanılabilecek kaynaklardır. Bu kaynaklar da göz önünde bulundurularak geliştirilecek genel yaklaşımlar sayesinde iç denetim ve yüksek denetim kurumlarının tarafsız ve genel kabul gören bir denetim anlayışıyla etiğin kamu sektöründe güçlendirilmesine ivme katacakları ve ülkelerin mevcut ve gelecek nesillerinin, etik değer, ilke ve davranış standartlarına dayalı kamu hizmetlerinden yararlanacağı bir kamu yönetiminin inşasında önemli bir misyonu yerine getirecekleri düşünülmektedir.

## KAYNAKÇA

- ASARE, Thomas (2009), **Internal Auditing in the Public Sector: Promoting Good Governance and Performance Improvement**, International Journal on Governmental Financial Management, Vol. IX, No. 1, 2009, <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.636.5283&rep=rep1&type=pdf#page=24>, (Erişim Tarihi: 03.12.2018)
- CEVİZCİ, Ahmet (2013), **Uygulamalı Etik**, 1. Baskı, Say Yayınları, 2013, İstanbul
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) Paper (2014), **Auditing Ethics in the Public Sector, A General Overview of SAI's Practices**, [http://www.euro-sai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE\\_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20\(EN\).pdf](http://www.euro-sai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Auditing%20Ethics/TFAE_paper%20Auditing%20Ethics%20in%20Public%20Sector%20(EN).pdf), (Erişim Tarihi: 02.01.2019)
- EUROSAI TFAE (2015), **“Guidance and tools prepared by the SAI of Costa Rica on how to audit ethics”**, [http://www.eurosaitfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S\\_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2003%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B](http://www.eurosaitfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2003%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B) (Erişim Tarihi: 02.01.2019)
- EUROSAI TFAE Guideline (2017), **“Audit of Ethics in Public Sector Organizations”**, <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Guidance/Guidelines%20to%20audit%20ethics/Guidelines%20to%20audit%20ethics%20EN.pdf>, (Erişim Tarihi: 02.12.2018).
- FILHO, José Rodrigues de Sousa, SAI of Brazil (2015), **“Auditing ethics: a suggested model”**, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S\\_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2007%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2007%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B), (Erişim Tarihi:15.12.2018)
- THE INSTITUTE of Internal Auditors Global (2012), **“Practice Guide: Evaluating Ethics-related Programs and Activities”**, <https://global.theiia.org/>

standards-guidance/recommended-guidance/practice-guides/Pages/Evaluating-Ethics-related-Programs-and-Activities-Practice-Guide.aspx, (Erişim Tarihi:15.12.2018)

THE INSTITUTE of Internal Auditors, IIA (2019), **Internal Auditing: Assurance, Insight and Objectivity**, [https://na.theiia.org/about-ia/publicdocuments/pr-value\\_prop\\_bro-fnl-lo.pdf](https://na.theiia.org/about-ia/publicdocuments/pr-value_prop_bro-fnl-lo.pdf), (Erişim Tarihi:15.12.2018)

INTOSAI ISSAI 100, **Fundamental Principles of Public-Sector Auditing**, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/3-fundamental-auditing-principles.htm), (Erişim Tarihi:15.12.2018)

KAMU İç Denetim Çalışma Standardı 2110 ve 2110.D1,

<http://www.idkk.gov.tr/Sayfalar/Mevzuat/Ucuncul%20Duzey%20Mevzuat/KamuIcDenetimStandartlari.aspx> (Erişim Tarihi:20.12.2018)

KRELL, Eric, (2010), **“How to Conduct an Ethics Audit”**. HRMagazine, [https://www.shrm.org/hr-today/news/hr-magazine/pages/0410agenda\\_social.aspx](https://www.shrm.org/hr-today/news/hr-magazine/pages/0410agenda_social.aspx), (Erişim Tarihi:18.12.2018)

KÖSE, H. Ömer (2007), **Dünyada ve Türkiye’de Yüksek Denetim**, Sayıştay 145. Kuruluş Yıldönümü Yayınları, Gözden Geçirilmiş 2. Basım.

[https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Dunyada\\_Turkiyede\\_Yusek\\_Denetim.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/yayinlar/Dunyada_Turkiyede_Yusek_Denetim.pdf), (Erişim Tarihi:03.011.2018)

MACAULAY, Dr Michael, HICKEY, Dr Gary (2013), **“Consolidating Ethics In The Public Sector In Turkey (TYEC2)-Techncal Paper- Ethics Audit Toolkit”**, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S\\_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2005%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Seminars/S_Seminar/Documents/Forms/AllItems.aspx?RootFolder=%2factivities%2fSeminars%2fS%5fSeminar%2fDocuments%2fSession%2005%2fBD&FolderCTID=0x012000EA5663DDE1B3EA418FDB9020936A539D0045BE93EE2FD65E4087C2566614F20F5B), (Erişim Tarihi:03.11.2018)

NETHERLANDS Court of Audit (2014), **“Integrity Assessment of Public Sector Organisations Manual\_Integrity Audit”**

- OECD (2017), “**OECD Recommendation of The Council On Public Integrity-Public Integrity**”, <http://www.oecd.org/gov/ethics/OECD-Recommendation-Public-Integrity.pdf>, (Erişim Tarihi:15.12.2018)
- ROSTHORN J. (2000), **Business ethics auditing - more than a stakeholder's toy**, **Journal of Business Ethics**, 27(1/2):9, **Aktaran**; Daniela Tatiana AGHEORGHIESEI, Liliana ILIESCU, Cristina GAVRILOVICI, and Liviu OPREA, “What Is To Be Expected from an Ethics Audit Integrated Within the Accreditation Process of Hospitals from Romania?,” *Iran J Public Health*. 2013; 42(7): 737–747, <https://www.ncbi.nlm.nih.gov/pmc/articles/PMC3881619/>, (Erişim Tarihi:15.12.2018)
- UZUN, Yaşar (2017), “New Face Of Public Sector Auditing: Ethics Audit”, **ECOSAI CIRCULAR 2017, Autumn Issue**, <http://www.ecosai.org.pk/docs/circulars/ecosai-autumn-issue-2017.pdf>, (Erişim Tarihi:16.12.2018)
- UZUN, Yaşar (2018), “A New Perspective In Public Sector Auditing: Ethics Audit”, **Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Mart 2018; 20(1)**; <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/453739>, (Erişim Tarihi:15.12.2018)
- YÜKSEL, Cüneyt (2005), “Dünya’da Kamu Yönetiminde Etik ve Uluslararası Karşılaştırmalar”, **Milletlerarası Hukuk ve Milletlerarası Özel Hukuk Bülteni**, Cilt 25, Sayı 1-2 , Ocak 2005 , <http://dergipark.gov.tr/download/article-file/99366>, (Erişim Tarihi:10.12.2018)