

# YÜKSEK DENETİM KURUMLARINDA ETİK YÖNETİM ALTYAPI VE UYGULAMALARI

*ETHICAL MANAGEMENT INFRASTRUCTURE AND ITS PRACTICES IN  
SUPREME AUDIT INSTITUTIONS*

**Yaşar UZUN\***

## ÖZ

Yüksek denetim kurumlarının itibarlarının korunabilmesinde temel başarı faktörlerinden birisi, etik yönetim gerekliliklerinin bu kurumların günlük işleyişlerine yansıtılabilmesidir. Yüksek denetim kurumlarında etik yönetim gerekliliklerinin uygulama örnekleri de dikkate alınarak karşılanması, bu kurumların kaliteli ürünler sunmasına, kurumsal itibarlarının korunmasına önemli katkılar sunacaktır.

Bu çalışmanın amacı, yüksek denetim kurumlarında etik davranışın yönetilebilmesine yönelik mantıksal çerçeve ve uygulama örnekleri hakkında farkındalık gelişimine katkı sunmaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Yüksek Denetim Kurumları, Etik Altyapı, Etik Rehberlik, Etik Yönetim, Etik İzleme ve Kontrol.

## ABSTRACT

One of the main factors enabling SAIs maintain their reputation is to incorporate the requirements of ethical management into their daily works. Meeting the requirements of ethical management in SAIs by considering the practical examples would help SAIs submit quality products and maintain their institutional reputations.

The purpose of this paper is to contribute to awareness building regarding the logical framework and practical examples for the management of ethics in SAIs.

**Keywords:** Supreme Audit Institutions, Ethics Infrastructure, Ethics Guidance, Ethical Management, Ethics Monitoring and Control.

---

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

## GİRİŞ

Etik değerler ve ilkeler, birlikte yaşamamızın gereği olarak bizlere yaşantımızda nasıl davranmamız gerektiğini söyleyen, genel yararın korunması ve gözetilmesi açısından doğru davranışı tarif eden kurallardır. Söz konusu Yüksek Denetim Kurumları (YDK'lar) olduğunda ise etik değerler ve ilkeler daha hassas bir konuma gelmektedirler. Zira YDK'lar, yaptığı denetimler ve paydaşlarına sunduğu raporlama faaliyetleri neticesinde, kamu sektörüne olan güvenin tesis edilmesinde çok önemli bir fonksiyon icra etmektedir (Uzun, 2017: 35). Yüksek denetim kurumları, bir ülkenin anayasasında ya da ülkenin kanun koyucu organı tarafından kanunla tanımlanan bağımsız ve teknik kamu sektörü dış denetim fonksiyonunu yerine getiren kurumlardır (OECD, 2016: 18). YDK'lar, geleneksel olarak yapmış oldukları denetimlerle (mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi) paydaşlarına bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgiler (görüş, değerlendirme, karar, öneri vb.) sunmaktadır. YDK'ların paydaşlarına bu niteliklerdeki bilgiyi sağlayabilme kapasitelerini güçlendirecek önemli faktörlerden birisi, YDK'ların bünyelerinde etik değer ve ilkelerin hayata geçirilmesine imkân verecek etik yönetim altyapılarının geliştirilmesidir. Davranışlara yön verecek değer ve ilkelerin kurumsal bünyede hayata geçirilmesi "etiğin" kurum gündemine alınarak yapılacak çalışmaların bir çerçeve dâhilinde stratejik bir bakışla ele alınmasını ve uygulamaya konulmasını gerektirmektedir. Bu bağlamda olmak üzere, YDK'larda etik yönetim altyapısının dayanacağı çerçevenin belirlenmesi ve bu çerçevenin pratiğe konulmasına yönelik diğer YDK iyi uygulama örneklerinin farkına varılması, YDK'larda söz konusu altyapının algılanması, kurgulanması ve geliştirilmesinde yararlı olacaktır.

Bu çalışmanın amacı, yüksek denetim kurumlarında etik yönetim gerekliliklerine ihtiyaç duyulma nedenleri üzerinde durarak, bu kurumlarda uygulanabilir etik davranış yönetim çerçeveleri ve uygulama örnekleri hakkında farkındalık geliştirmektir. Çalışmaya konu uygulama örneklerinin tespitinde "kamuoyu ile paylaşılan bilgiler olması nedeniyle" ağırlıklı olarak Avrupa Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (EUROSAI) bünyesinde 2011 yılında oluşturulan EUROSAI Denetim ve Etik Çalışma Gücü tarafından geliştirilen çalışma raporlarından (EUROSAI TFAE, 2014) istifade edilmiştir.

## 1. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINDA ETİK YÖNETİMİN ÖNEMİ

Yüksek denetim kurumları, dış denetim kurumu olarak kamu hesaplarını denetlemede sergiledikleri geleneksel rolleriyle buldukları ülkelerde hesap verebilirlik halkasında kritik bir rol üstlenmektedir (OECD, 2016: 5). Kamu yöneticileri, kamu görevlileri ve düzenleyici kurum ve kuruluşların yanında yüksek denetim kurumlarının da kamu sektöründe mali disiplinin korunması ve geliştirilmesi, şeffaflık ve hesap verebilirlik mekanizmalarının güçlendirilmesinde önemli sorumlulukları vardır. Yüksek denetim kurumlarının yapacağı kamu sektörü denetimleriyle; kamu kurum ve kuruluşlarının politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olanlar ve halka yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, değerlendirme, sonuç veya görüşler sağlaması; hesap verme sorumluluğunu ve saydamlığını artırması; sürekli gelişimi, kamu kaynakları ve varlıklarının uygun kullanımını ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güveni teşvik etmesi beklenir (ISSAI 100/md. 18, 20). YDK'ların bu yöndeki sorumluluklarının üstesinden gelebilmeleri için bu kurumların denetim çalışmalarının etkin şekilde planlanması, yürütülmesi ve raporlanması temel bir gereksinimdir. Bu etkinliği sağlayacak olan önemli bir unsur ise yüksek denetim kurumlarının ve bu kurum mensuplarının çalışmalarını bağımsız, tarafsız, nesnel, gereken yetkinlik ve gizlilik esaslarına uygun şekilde yürütmeleri ve tamamlamalarıdır. Yüksek denetim kurumlarının denetim raporları, kararları, görüşleri vb. ürünlerinin kaliteli olması ve bunlara muhatap olan paydaşların (parlamento, kamuoyu ve kamu idareleri vb.) nezdinde itibar görerek kamu yönetiminde gerekli iyileştirmelerin yapılabilmesi için yüksek denetim kurumlarında etik yönetim altyapılarının/ sistemlerinin güçlendirilmesi ve böylece denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması çalışmalarını yapan kurum mensuplarının davranışlarının etik değer ve ilkelere uygun şekilde yönetilebilmesi önem taşımaktadır.

Diğer bir açıdan bakıldığında YDK'lar, yetki alanları kapsamında denetlediği kamu idarelerinin hesap, işlem, faaliyet ve mallarına ilişkin her türlü bilgi ve belgeye erişebilmeye, kamu görevlilerinden ve diğer gerçek ve tüzel kişilerden bunlara ilişkin bilgi ve belge istemeye yetkili olan kurumlardır. Paydaşlar nezdinde itibarlarının korunması ve sundukları kamu hizmetinden beklenen etkilerin elde edilebilmesi açısından, böylesi yetkileri olan YDK'ların sunduğu kamu hizmetinin her türlü şüpheden uzak, bağımsız ve tarafsız bir şekilde ve mesleki gereklere

uygun olarak yerine getirilmesi hayati öneme haizdir. Bu nedenle, YDK'ların ve mensuplarının görevlerini icra etmeleri sırasında profesyonel davranış kurallarına riayet etmeleri temel bir gerekliliktir (Uzun, 2017: 8). Yüksek denetim kurumlarının yapacağı çalışmaların paydaşlar nezdinde itibar görmemesi durumunda, kamu yönetimlerinde ortaya çıkabilecek muhtemel sıkıntılar (mali disiplinin bozulması, kamu kaynağının suistimal edilebilmesi, kamu idarelerinin kamuoyu ile paylaşacağı bilgilerin hatalı olabilmesi vb.) düşünüldüğünde, yüksek denetim kurumlarının etik değer ve ilkelere dayalı bir işleyişe sahip olmalarının ve mensuplarının bu değer ve ilkelere uyumlu hareket etmelerini sağlayacak davranış yönetim çerçevelerini tesis etmelerinin önemi bir kez daha ortaya çıkacaktır.

YDK'ların etik yönetim gerekliliklerini karşılamalarının diğer bir nedeni de bu kurumların kamu yönetimlerinde öncülük rollerinin bulunmasıdır. YDK'ların kamu yöneticilerini ve kamu görevlilerini kamu kaynağının yönetiminden sorumlu tutması ve hesap verebilirliği sağlayabilmesi için YDK'ların kendilerinin de bağımsızlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik, etik ve kalite kontrolü gibi temel ilkelere dayalı olarak performans sergilemeleri gerekir. Bağımsız ve profesyonel bir YDK'nın, öncelikle, denetledikleri kurumlardan bekledikleri ilkelere bağlı kalarak işlemesi gerekmektedir. Bu durum, denetledikleri kamu kurumlarına rol model olma yönüyle de daha anlamlı hale gelmektedir (OECD, 2016: 18).

YDK'ların ulusal dürüstlük sistemini oluşturan önemli bir aktör oldukları düşünüldüğünde (Transparency International, 2018), bu kurumların kamu yönetiminde yapacağı denetimlerle dürüstlüğü geliştirilmesinde önemli bir fonksiyon icra edecekleri açıktır. Bu fonksiyonun gereği gibi yerine getirilmesi, YDK'ların dürüstlük/etik yönetim sistemine dair gerekliliklerin farkında olmasını ve denetimlerin etkinliği açısından kendi bünyelerinde de uygulamaya konulmasını beraberinde getirmektedir.

## 2. YÜKSEK DENETİM KURUMLARINDA ETİK YÖNETİM ÇERÇEVE VE UYGULAMALARI

Yüksek denetim kurumlarında gerekliliklerinin karşılanması beklenen temel etik değerleri; "dürüstlük", "bağımsızlık ve tarafsızlık", "yetkinlik", "mesleki davranış" ile "gizlilik ve şeffaflık dengesi" olarak ifade edebiliriz (ISSAI 30/md. 9). Burada ortaya çıkan temel soru, YDK etik değerlerinin günlük işleyişlerine ve çalışanların davranışlarına yansıtılabilmesinde atılacak adımların hangi çerçeveye

dayandırılması gerektiği ile ilgilidir. 2016 yılında güncellenerek uygulamaya konulan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30 Code of Ethics), söz konusu çerçevenin belirlenmesinde istifade edilebilecek “etik kontrol sistemi” kavramını yüksek denetim kurumlarının gündemine getirmektedir. “Etik kontrol sistemi”, YDK’ların bütün alanlarında ve faaliyetlerinde etiği desteklemek ve korumak amacıyla, etik davranışı yönlendirmek, yönetmek ve kontrol etmek üzere uygulayacağı strateji, politika ve prosedürleri içeren bir sistemdir. ISSAI 30, söz konusu etik kontrol sisteminin, ayrı bir kontrol dizisi olarak veya YDK’ların genel iç kontrol sistemlerine entegre olarak tasarlanabileceğini ifade etmekte ve sistemin ana bileşenlerini “etik kurallar”, “etik liderlik”, “etik rehberlik”, “etik yönetimi” ile “etik izleme ve kontrol” olarak belirlemektedir (ISSAI 30/13-14). Etik kurallar/etik kod ile etik liderlik bileşenleri aslında etik rehberliğin unsurları, diğer tabirle gereklilikleri olmakla birlikte ISSAI 30’da önemlerine özel vurgu yapmak anlamında ayrıca referans yapılmıştır (EUROSAT TFAE, 2017: 13). ISSAI 30’da tanımlanan etik kontrol sistemi ile öngörülen çerçeve, OECD’nin geçmiş yıllarda “Etik Altyapı” olarak geliştirdiği ve yakın zamanda “Dürüstlük Çerçevesi” olarak güncellediği etik yönetim mantıksal çerçevesi ile de uyumludur. Zira OECD’nin tanımladığı etik altyapının YDK’lar gibi kuruluşlara uygulanabilecek çeşitli unsurları vardır (EUROSAT TFAE, 2013: 5). Bu unsurlar, hizmet ettikleri temel işlevlere göre “rehberlik”, “yönetim” ve “kontrol” başlıkları altında sınıflandırılmaktadır. Rehberlik fonksiyonu; davranış standartları ve değerlerin tanımlanmasını, liderlerin güçlü taahhütlerini, farkındalık oluşturmak, kanun ve standartların günlük işlerde uygulanmasına yönelik becerileri geliştirmek üzere eğitim, öğretim ve danışmanlık gibi mesleki sosyalleşme faaliyetlerini gerektirmektedir. Yönetim politika ve uygulamaları (etik yönetim fonksiyonu); insan kaynakları yönetim politika ve uygulamalarının etik boyut dikkate alınarak tasarlanmasını gerektirmektedir. Söz konusu politika ve uygulamalar, adil ve tarafsız seçim, terfi ve ücretlendirme sağlamak için koşulları oluşturur ve sosyal saygının oluşumuna katkı sağlar. Kontrol fonksiyonu ise; temel davranış standartlarını ortaya koyan bir yasal çerçeveyi, iç kontrol ve dış denetim gibi hesap verebilirlik mekanizmalarını, uygulamayı zorunlu hale getiren prosedürleri ve kamu bilgisine erişimi sağlayan, halkın katılımını ve incelemesini kolaylaştıran şeffaflık mekanizmalarını gerektirmektedir.

Söz konusu davranış yönetimi çerçevesinin daha iyi anlaşılabilmesi açısından bu çerçevenin bileşenlerine dair YDK uygulamalarının farkında olmak

önem arz etmektedir. Dolayısıyla çalışmanın bundan sonraki kısmında kısaca bu bileşenlere ilişkin değerlendirmelere ve bunlara dair YDK uygulamalarına yer verilecektir:

## 2.1. Etik Rehberlik

### 2.1.1. Davranış Standartları ve Değerlerin Tanımlanması (Etik Kodlar)

Organizasyonlar, etik kodlar aracılığıyla mensuplarına kurumsal değerlerini belirleyen, bu değerlerin günlük yaşamlarında uygulanması için destek sağlayan, eğiten ve rehberlik eden genel bir çerçeve sağlar (OECD, 2009: 34). Etik kod, beklenen davranışın ne olduğuna dair genel anlayışı ifade etmenin bir aracıdır. Bu anlamda etik kod, kurum ve çalışan düzeyinde beklenen davranışa dair bir vizyon sağlar, davranışa rehberlik eder ve doğru davranışı teşvik eder (EUROSAI TFAE, 2017: 10). Söz konusu YDK'lar olduğunda davranış standartlarını ve değerlerini tanımlayan etik kurallar/etik kod, YDK'lara ve çalışanlarına davranışlarını temellendirmeleri için bir takım değer ve ilkeler sağlamayı amaçlar ve etik değerlerin günlük işlere ve YDK'nın özel koşullarına dâhil edilme şekline yönelik ilave rehberlik desteği sunar (ISSAI 30/md. 2). Etik kodlar, YDK çalışanlarının hangi temel değeri nasıl anlaması gerektiği, etik değer ve ilkelerin uygulanma gerekliliklerinin neler olduğu, etik ikilemlerle nasıl başa çıkılacağı, denetim çalışmaları sırasında denetim ekibi içerisindeki çalışma tarzının nasıl olması gerektiği, denetlenen kurum ve görevlileriyle, medya ve kamuoyu ile ilişkilerin hangi düzeyde olması gerektiği, karşılaşılan ya da tereddüt edilen durumlarda nasıl davranılacağı, bağımsızlık, tarafsızlık, objektiflik ve kamuya ait bilginin nasıl korunacağı gibi hususlarda takip edilmesi gereken temel yönü belirler ve kapsamında bulunanlara rehberlik desteği sağlar. Aşağıda, etik kodlarla ilgili yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

**ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisinin (GAO) etik politika ve prosedürleri, Kamu Denetim Standartları'nda yer alan etik ilkelere bağlılığa dayanmaktadır. Bu ilkeler; "kamu yararı", "dürüstlük", "tarafsızlık", "kamu bilgisini, kaynağını ve pozisyonlarını doğru kullanma" ve "mesleki davranış"tır. Bu ilkeleri esas alan etik kod, GAO'nun Kalite Güvence Çerçevesi'nin tamamlayıcı bir parçasıdır. Etik kod çalışanlara; dürüstlüğü koruma, yeni iş arama, hediye ve ikram kabulü, kurumla ilgili yazılı ve sözlü faaliyetler ve kurum dışı faaliyetlere**

girişimlerle ilgili dikkat edilmesi gereken hususlara işaret etmekte ve yol göstermektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 7).

**Hollanda Denetim Mahkemesi** davranış kodunda, mensuplar için birbirlerine ve kurum dışındaki diğer kişi ve varlıklara karşı nasıl muamele edeceklerini tanımlamaya yönelik sekiz değer ve bunların gereklilikleri belirlenmiştir:

**Tablo 1:** Hollanda Denetim Mahkemesi Değerler ve Gereklilikleri Tablosu

Değerler	Değer Gereklileri
Ben profesyonelim.	Çalışmamın kalitesinden sorumluyum.
Ben bağımsızım.	Menfaat çatışmasından kaçınıyorum.
Ben tarafsızım.	Önyargısız çalışırım.
Ben güvenilirim.	Şeffaf bir şekilde çalışırım ve mutabık kalacağıma söz verdiğim bütün hususlara (sözleşmelere) riayet ederim.
Ben saygı gösteririm.	Düşünce ve davranışta farklılıkları kabul ederim.
Ben iyi bir meslektaşım.	İyi bir çalışma atmosferi için katkı sunarım.
Ben tasarruflu çalışırım.	Kamu malını dikkatli kullanırım.
Ben sürdürülebilirliği göz önünde bulundurarak çalışırım.	İnsanlara, gezegene ve kazanca hassasiyetle muamele ederim.

Kurumsal etik kod, çalışanların işlerinde karşılaşılabilecekleri, dürüstlikle ve bunun uygulamadaki anlamı hakkında düşünmelerini amaçlayan ikilem örneklerini de içermektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 19).

Danimarka Ulusal Denetim Ofisinin etik davranış kodu, bir buçuk sayfalık kısa bir dokümandır. Kod, mensuplarından beklenen etik ilkeleri listelemektedir. Davranış kodu, değerlere ilişkin dört ana bölümden oluşmaktadır:

Birinci bölümde, kurumun "itibarının" önemine,

İkinci bölümde "sağlıklı karar vermenin/muhakemenin" önemine odaklanmaktadır.

Üçüncü bölümde, "bağımsızlık" la ilgili dört ilke listelenmiştir. Bunlar; "denetçinin bağımsızlığı ve kapasitesi", "rotasyon", "kurum işi dışında yan uğraşı işleri" ve "hediye ve hizmet/ikramlar"dır.

Dördüncü bölüm, profesyonellik alanında dört ilkeyi listeler. Bunlar; "Denetim standartlarını kullanmak", "yetkinlikler", (bağımsızlığı sağlamanın yanında,

çalışanların yetkinliklerini korumalarına ve denetimde çok yönlü yaklaşıma sahip olunmasına katkı sağlayacağı düşünülen) “rotasyon” ve “gizlilik”tir (EUROSAI TFAE, 2014a: 21).

**Belçika Denetim Mahkemesi** Etik Kodu’nun kapsamını, kurum, üyeleri ve çalışanları (denetçiler ve idari personel) ve bunların mesleki faaliyetleri oluşturmuştur. Etik kodun başlangıcında Denetim Mahkemesi’nin misyonuna atıf yapılmış, ISSAI 30’da yer alan değerlere “saygı ve sadakat” gibi bazı değerler eklenmiştir. Kod, siyasi tarafsızlık ya da bu kavramların algılanışı, yaptırımlar gibi hususlarda özel hükümler içermemektedir. Kod, ahlaki taahhüde/bağlılığa bir çağrıdır (EUROSAI TFAE, 2014a: 23).

**İngiltere Ulusal Denetim Ofisi** (NAO) Davranış Düzenlemesi, “değerlerimizi gözetmek”, “veri ve bilgi yönetimi”, “siyasi faaliyetler”, menfaat çatışmaları”, “hediye ve ikram”, “seyahat ve barınma” ve “kişisel davranış” gibi alanları içermekte ve bu alanlarda düzenlemenin kapsamına girenlerden temel beklentileri ifade etmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 26).

**Fransa Yüksek Denetim Kurumu** Etik Kodu, denetçilere, uzmanlara, mahkeme görevlilerine ve asistanlara günlük görevlerinde rehberlik etmeyi amaçlamaktadır. Etik kod, “bağımsızlık”, “tarafsızlık ve nesnellik”, “menfaat çatışmasını önleme”, “mesleki gizlilik” ve “dış faaliyetlerin düzenlenmesi” gibi prensipleri tarif etmektedir.

Fransa Yüksek Denetim Kurumu Etik Kodu, öncelikle denetçilerin mesleki veya özel yaşamında kurum bağımsızlığına ya da itibarına zarar verecek herhangi bir davranıştan sakınma zorunluluğunu anlatmaktadır. Kod, düşünce özgürlüğü noktasında, her denetçinin görüşünü önyargısız ve tarafsızca, açık tartışmaya ve işbirliğine saygı göstererek oluşturmasını hatırlatmaktadır. Kod, kurumun dürüstlüğüne korumak üzere denetçilerin, resmi pozisyonlarını kullanarak menfaat temin edemeyeceklerini ve kurumla ilgili şüphe uyandıracak herhangi bir teklifi reddetmelerini öngörmektedir. Bu çerçevede, denetçilerin, herhangi bir hediyeyi (kamu idarelerince resmi ziyaretlerde teklif edilen ve değeri 100 Euro’yu aşmayanlar hariç) reddetmeleri gerekmektedir. Kod, denetlenen kurumların davetlerine ilişkin olarak, kamu sektörü kantinlerini kullanma hariç açık ve kesin yasaklamalar öngörmektedir.

Düzenleme, mesleki ve kişisel menfaatler arasındaki çatışmalarla ilgili olarak, denetçiler, aileleri ya da mesleki veya mali ilişkileri olan kişilerin menfaatleri



ile ilgili kapsamlı tanımlamalar yapmakta ve açık prensipler içermektedir. Bu kapsamda, kurum üyeleri mesleki ya da kişisel menfaatleri olan bir kurum ya da hizmeti denetlemeden önce üç yıl beklemek zorundadırlar. Belirsizlik durumunda, amirlerine ya da danışmanlık rolü olan etik komitesine tavsiye almak üzere başvurmaları gerekir. Yargı sistemi olması nedeniyle, kıdemli denetçilerin, kişisel unsurların tarafsızlıkla ilgili şüpheleri doğurabileceği tartışmalara girmemeleri beklenir. Kurum dışı faaliyetlerde (kar amaçlı olmayan derneklerdeki gönüllü çalışmalar hariç) kurumsal hiyerarşik otoritenin izni gerekmektedir.

Kod, gizlilikle ilgili olarak, gizlilik ve mesleki ihtiyatın/ketumluğun temel zorunluluk olarak ele alındığı "Kamu Görevlisi Yasasına" genişçe atıf yapmaktadır. Bu ilkenin ihlali durumunda uygulanacak cezalar doğrudan ceza yasası tarafından belirlenmiştir. Fransa Yüksek Denetim Kurumu Etik Kodu'na sosyal ağ üzerinde "gizliliğin ihlalinden" sakınmak üzere ilave kurallar eklenmiştir. Örneğin, denetçilerden, her tür baskıdan kendilerini korumaları için sosyal medya üzerinde kurumsal mensubiyetlerinden bahsetmemeleri istenilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 28).

**Polonya Yüksek Denetim Kurumunun** denetçiler için 2003 yılında düzenlediği etik kodun "giriş" başlıklı bölümünde, "toplum ve devlete hizmet", "tarafsızlık ve bağımsızlık", "açıklık ve görüşlerin uyumu" ile "mesleki etik ve mükemmellik" gibi kurum değerlerine referans yapılmıştır. Bu çerçevede Polonya Yüksek Denetim Kurumu Denetçileri Etik Kodu aşağıda belirtilen ilkelere dayalı olarak geliştirilmiştir:

- Dürüstlük,
- Tarafsızlık, bağımsızlık ve nesnellik,
- Yetkinlik ve ihtimam,
- Mesleki gizlilik,
- Mesleki davranış.

Etik kod düzenlemesinde, bu ilkelerin her birinin kısaca tanımı yapılmış ve denetimlerde uygulanma gereksinimlerine işaret edilmiştir. Kod'un son bölümünde, düzenlemenin uygulanmasına yönelik denetçilerin şüphelerini gidermeye ve etik davranış ve etik olmayan davranışı ayırt etmeye yönelik soru setine yer verilmiştir. Etik kod, "Polonya Yüksek Denetim Kurumu Denetim Rehberine" de eklenmiştir (EUROSAI TFAE, 2014a: 29).

**Türk Sayıştay** tarafından hazırlanmış olan “Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar” , 17.12.2011 tarih ve 28145 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmıştır. Söz konusu usul ve esaslarda, “bağımsızlık”, “tarafsızlık ve nesnellik”, “dürüstlük”, “eşitlik”, “çıkar çatışmasından kaçınma”, “yetkinlik ve mesleki özen”, “mesleki ve kurumsal bilinç”, “mesleğin menfaat temini için kullanılmaması”, “nezaket ve saygı”, “gizlilik ve mesleki sırların saklanması” gibi kurallar ve bunlara dair gerekliliklere yer verilmiştir. Düzenlemenin kapsamını, Sayıştay denetçileri, Sayıştay başsavcı ve savcıları ile kadroları Sayıştayda kalarak başka kurumlarda görevlendirilen Sayıştay denetçileri oluşturmaktadır (Sayıştay Başkanlığı, 2011).

### 2.1.2. Etik Eğitimler

Etik farkındalığı artırma, etik standartlar ve kurumsal değerleri anlama ve etik ikilemlerle ve riskli durumlarla karşılaşıldığında doğru çözüme ulaşabilme kapasitesinin artırılması açısından kurum içerisinde verilen eğitimler, etik eğitim sisteminin önemli bir parçasıdır (OECD, 2005: 68). Hazırlanan ve duyurulan bir etik kod/davranış düzenlemesinin muhatabında uyandırdığı algı ve anlayışı pekiştirmek, söz konusu düzenlemenin kabul görmesi ve uygulanabilirliği açısından önem arz etmektedir. Yüksek denetim kurumları tarafından düzenli olarak organize edilecek eğitim ve farkındalık geliştirme faaliyetleri (konferans, seminer, konuşma ve alıştırmaları teşvik edecek sınıf/atölye çalışmaları vb.) sayesinde, çalışanların dikkatlerini “etik” konusuna çekebilmek, karşılaşılan sorun/etik ikilemleri anlayabilmek ve bunlara muhtemel çözüm önerileri geliştirebilmek, kurumsal kimliğin ana unsurlarından olan kurumsal değer ve ilkeler ile gerekliliklerinin farkına varabilmek mümkün olabilecektir. Aşağıda, etik eğitimler ile ilgili yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

**ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisinde** işe başlanıldığında çalışanlara, dürüstlük, tarafsızlık, doğruluk ve etik davranışla ilgili beklentiler bildirilmektedir. Yeni işe başlayanlar, ilk üç hafta içerisinde standart bir etik kursu programına, işe girildiği tarihten sonra iki yıl içerisinde de kurumun temel değerleri ve kültürüne dair kurs programı ile Kamu Denetim Standartları kurs programına katılmaktadırlar. Başlangıç eğitimlerinden sonra, çalışanlar için bağımsızlık değeri gerekliliklerine dair yıllık bilgi güncelleme eğitimleri düzenlenmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 7).

**Arnavutluk Yüksek Denetim Kurumunda** eğitimler aracılığıyla çalışanlara değerler, kurallar ve standart prosedürleri tanıtılmaktadır. Kurumda, bir denetçi için yılda yirmi eğitim günü öngörülmekte olup, bunun beş gününde etik ve dürüstlikle ilgili konular ele alınmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 9).

**İngiltere Ulusal Denetim Ofisinde** etik davranış düzenlemesine bağlılığı ve bu düzenlemeye dair farkındalığı güçlendirmek üzere, etikle ilgili senaryo esaslı atölye çalışmaları düzenlenmekte ve günlük çalışmalarda karşılaşılabilecek etik ikilemler ele alınmaktadır. (EUROSAI TFAE, 2014a: 26).

**Polonya Yüksek Denetim Kurumunda** Denetçiler için Etik Kod Düzenlemesi 2003 yılında uygulamaya konulduktan sonra tanıtıma yönelik eğitim kursları düzenlenmiştir. Söz konusu eğitimler; kurumun bütün denetim birimlerinin yöneticileri için verilen eğitimler, bu yöneticiler tarafından meslektaşlarına verilen eğitimler ve yeni işe alınan denetçilere verilen eğitimler şeklinde organize edilmiştir (EUROSAI TFAE, 2014a: 29).

**Portekiz Denetçiler Mahkemesinde** dürüstlük politikasını uygulamanın bir yöntemi de etik kavramlar, değerler ve uygulamalar hakkında düzenli eğitim faaliyetleri organize etmektir. Eğitimlerde amaç; kurumsal etik ilkeler ve beklenen davranışlar hakkında farkındalığı geliştirmek, OECD'nin yüksek denetim kurumlarına da uyarlanabilen etik altyapı çerçevesini oluşturan unsurlarını açıklamak, etik ikilem örnekleri ile çözüm yollarını tartışmaktır. Eğitim kursu, 15 saat (5 gün x 3 saat) sürmekte olup, yeni işe alınanlara, halen çalışan denetçilere ve diğer personele verilmektedir. Eğitimin içeriğini; etik kavramları, kamu etik değerleri ve bunların iyi yönetimdeki yeri, denetim standartlarında etik gereklilikleri, diğer YDK'ların etik politika ve uygulamaları, etik yönetim politikaları ve etik liderlik gibi konular oluşturmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014b: 32).

**Avrupa Sayıştay** (ECA), 2002'den itibaren personeli için etikle ilgili konularda eğitim kursları düzenlemektedir. Kurumda yeni işe başlayanlar için bu kurslar zorunludur. Kurum, 2013'den itibaren yeni etik rehberleri hakkında farkındalığı geliştirmek üzere yarım günlük atölye çalışmaları düzenlemektedir. Eğitimlerin içeriğini ECA'nın etik çerçevesi (kural, ilke ve değerler ile etik rehberleri), etik karar almak, etik refleksleri test etmek, etik ikilemlerle başa çıkma yöntemleri, gerçek hayat örneklerini analiz etmek ve çözmek gibi konular oluşturmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014b: 35).

### 2.1.3. Etik Liderlik

Yüksek denetim kurumları yöneticilerinin mevzuatla kuruma verilmiş görevlerle ilgili olarak kurumsal ürünleri (denetim raporu, karar, görüş vb.) zamanında, kalite standartlarına ve tanımlanmış kurumsal prosedürlere (mevzuat, standart, rehber, usul ve esaslar vb.) göre hazırlama ve paydaşlara sunma sorumlulukları vardır. Yöneticilerin bu sorumlulukların yanında, kurum ürünlerinin hazırlanması ve sunulması süreçlerinin bağımsızlık, tarafsızlık, yetkinlik vb. temel etik değer ve ilkelere uygun şekilde işlenmesini sağlamak ve bu nedenle kurum mensuplarının söz konusu değer ve ilkeleri mesleki yaşamlarının bütününde gözetmelerini temin etmek gibi sorumlulukları da mevcuttur. Bu gerekliliğin karşılanabilmesi açısından, kurum yöneticilerinin “etik değer ve ilkeler ile bunlara bağlılığı” sürekli şekilde gündemde tutmaları, kendi davranış ve tutumlarıyla mensuplarına örnek olmaları, karar süreçlerinde etik yaklaşım sergilemeleri beklenir. Yüksek denetim kurumlarında etik kültürün oluşturulması liderlikle başlar (ISSAI 30/md. 17). Yüksek denetim kurumlarının yöneticilerinin kurumsal olarak etik kültürü geliştirme ve bu anlamda etik yönetim gerekliliklerini karşılamaya yönelik gayretlerinin artması, etik davranışların güçlendirilerek sürdürülmesine, etik dışı davranışların ise önlenmesine ve dolayısıyla paydaşların kuruma ve ürünlerine olan güvenlerinin korunmasına önemli katkı sunacaktır. Aşağıda, etik liderlikle ilgili yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

**ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi** Başkanı ve diğer yöneticileri iletişim araçlarından istifade ederek çalışanlarına etikle ilgili düzenli bilgiler vermekte, etik değer ve ilkeleri gündemde tutmaktadırlar. Örneğin, başkanın konuşmalarında, haber bültenlerinde ve kalite güvence tedbirlerinde “kalite”, “profesyonellik”, “karakter” ve “dürüstlüğü” önemi vurgulanmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 7).

**Arnavutluk Yüksek Denetim Kurumu** Başkanlığı tarafından, 2013 yılında “INTOSAI Standartlarının uygulanmasına ilişkin olarak denetim performansının artırılması ve geliştirilmesi amacıyla “doğrudan iletişim” ile ilgili bir düzenleme yayımlanmıştır. Bu düzenlemeyle, çalışanlara “olumlu eleştiri” imkânı sağlanarak kurum çalışmalarının geliştirilmesi için öneri ve görüşlerin ifade edilmesi imkânı doğmuştur. Bu uygulamayla denetçiler, yönetsel problemleri ve zayıflıkları tartışmaları, geliştirme önerilerini (etik/dürüstlikle de ilgili) sunmaları için teşvik edilmişlerdir. Ayrıca, etik ve dürüstlük sistemini güçlendirmeye yönelik olarak çalışanlara rehberlik sağlamak üzere düzenleyici çerçeveler (iç

düzenlemeler, talimat ve rehberler, standart tercümeleri, yayınlar vb.) hazırlanıp uygulamaya konulmuştur. Arnavutluk Yüksek Denetim Kurumu, etik ve dürüstlük sisteminin kurumsal bünyede güçlendirilmesi için, 2013 yılında kurum bütçesinde, soruşturma direktörlüğünün ve kamu ile iletişim sektörü/biriminin kurulması, etikle ilgili eğitim ve yayın yapılması, standartlar ve iyi uygulamaların tercüme edilmesi gibi alanlara kaynak ayırmıştır (EUROSAI TFAE, 2014a: 9).

#### **2.1.4. Etik Rehberlik ve Danışma Mekanizmalarının Geliştirilmesi**

YDK mensuplarının mesleki yaşamlarında karşılaşabilecekleri ve etik değer ve ilkelere bağlı kalabilmek amacıyla nasıl davranması gerektiği konusunda tereddüt yaşayabileceği muhtemel durumlar (örneğin görevleriyle ilgili olarak menfaat çatışmasının oluşması, mesleki yaşam ve özel yaşam gerekliliklerinde ikilemde kalmaları, çalışma arkadaşları arasında sorunların yaşanması vb.) ortaya çıkabilir. ISSAI 30'da, etik davranışın temelde personelin sorumluluğu olsa da YDK'ların, etik danışmanlarına belirli konularda tavsiyede bulunma sorumluluğu vererek personelin destekleyebileceği vurgulanmıştır (ISSAI 30/md. 20). Bu noktada yüksek denetim kurumlarında etik yönetim gerekliliklerinin karşılanmasında kurum yöneticilerine ve personeline rehberlik edebilmek üzere, yapılacak çalışmaların ve kurumsal etik politikaların belirlenmesinde, kurum mensuplarına gerekli tavsiye desteğinin sağlanmasında, etik yönetim açısından kurumsal uygulamaların izlenmesi ve değerlendirilmesinde rol üstlenecek kurumsal yapılara ihtiyaç vardır. Bu kurumsal yapılar; etik komitesi/komisyonu/kurulu, etik görevlisi, etik direktörü, dürüstlük koordinatörü/görevlisi, denetim danışmanı, etik ortaklar vb. farklı görev unvanları alabilmektedir (EUROSAI 2017: 15). Yüksek denetim kurumları, bu tür kurumsal yapılar aracılığıyla, ürünlerinin hazırlanması süreçlerinde rol oynayan mensuplarının karşılaşabilecekleri etik sorunlar ve ikilemlerle başa çıkabilmeleri için mensuplarına destek sağlayabilirler. Aşağıda, etik rehberlik ve danışma mekanizmalarının geliştirilmesine dair yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

**Fransa Yüksek Denetim Kurumunda** etik komitesinin, etik değer ve ilkelerin korunmasında yeni potansiyel riskleri belirleme ve sürekli gelişim önerilerini sunma görevleri vardır. Bu komite, Yüksek Denetim Kurumunda bir yönetici başkan ve bir denetçi, bölge denetim ofisinden bir denetçi ve dışarıdan bir üye olmak üzere dört üyeden oluşmaktadır. Bu kişiler, Yüksek Denetim Kurumu

Birinci Başkanı tarafından üç yıllığına görevlendirilmektedirler (EUROSAI TFAE, 2014a: 28).

Hırvatistan kamu sektörü için geliştirilen Kamu Görevlileri Etik Kodu uyarınca, her bir kamu kurumunun (**Hırvatistan Devlet Denetim Ofisi** de dâhil) üst yöneticisi, etik ilkelerin uygulanmasında kamu görevlilerinin hesap verebilirliğini artırmak ve her kurumdaki kamu görevlileri arasında ve kamu görevlileri ile vatandaşlar arasında karşılıklı ilişkilerde etik davranışı teşvik etmek üzere, bir etik görevlisi (Ethics Commissioner) ataması gerekmektedir. Bu görevliye ait atama kararı, İdare Bakanlığına iletilmektedir. Kurumun büyüklüğü ve organizasyon yapısına göre, birden fazla etik görevlisi de atanabilir. Atanan etik görevlisi, İdare Bakanlığınca organize edilen teorik ve uygulamalı özel bir eğitim programını tamamlar. Etik görevlisi, etik davranışı teşvik etme görevinin yanında, (kurum çalışanlarından, vatandaşlardan, denetlenen kurum ve kuruluşlardan ve e-mail/telefonla) gelen şikâyetleri de toplamakta, kayıtlarını tutmakta, şikâyetle ilgili inceleme sürecini tamamlamakta ve ulaştığı sonucu kurum yöneticisine bir rapor halinde önerileriyle birlikte sunmaktadır. Devlet Denetim Ofisinin yöneticisi, şikâyette bulunanlara belirli süre içerisinde yapılan işlemlerle ilgili cevap vermektedir. Şikâyetçilerin, kurumun verdiği cevaptan memnun kalmamaları durumunda belirli süre içerisinde bağımsız Etik Komitesine şikâyette bulunma hakları vardır. Hırvatistan kamu sektöründe Etik Komitesi, etik ilke ve standartları teşvik için kurulmuş bağımsız bir kişiliktir. Bu komitenin hükümetçe dört yıllığına atanan ve üçü kamu görevlilerinden, ikisi sendikalardan ve biri sivil toplum kuruluşlarından olan altı üyesi vardır. Etik Komitesi, yukarıda bahsedilen görevlerine ilaveten aşağıdaki işleri de yapmaktadır:

- Etik görevlisinden belirli süreler içinde cevap alamayan ya da verdikleri cevaptan memnun kalmayan vatandaşların ve denetlenen kurumların şikâyetlerine cevap vermek,
- Etik görevlisinin ve kamu görevlisi üst yöneticilerinin davranışlarına dair şikâyetleri ve etik görevlisinin diğer çalışanların kendisine yönelik etik dışı davranışlarına dair şikâyetlerini incelemek,
- Etik ilke ve standartların uygulanışına dair görüş vermek ve
- Kamu görevlilerinin davranışlarına dair düzenleme uygulamalarını izlemek, gerekli değişiklik ve düzeltme önerilerini sunmak (EUROSAI TFAE, 2014a: 51).

**Romanya Hesap Mahkemesi** Etik Komitesi, 2010 yılında aşağıdaki amaçlar için ihdas edilmiştir:

- Denetçilerin etik davranışlarını izlemek ve kontrol etmek,
- Etik kod hükümlerinin ihlal edilmesini önlemek/ tespit etmek,
- Etik kodun geliştirilmesi gereken durumlarda söz konusu alan ve hükümleri belirlemek,
- Kurumda etik ve dürüstlikle ilgili farkındalığı artırmak.

Etik komitesinin; ikisi merkezde ve bölgelerde yönetim pozisyonlarında bulunan denetçiler, üçü Hesap Mahkemesinde üst yönetimde görevli denetçiler, biri Hesap Mahkemesi Başkan danışmanı ve biri Hukuk Biriminden yasal danışman olmak üzere yedi üyesi vardır. Bu komitenin üyeleri, Sayıştay Genel Kurulunca (Plenum), üç yıllığına atanır. Komitede görevlendirilen denetçiler, disiplin cezası almamış, itibarlı, dürüst davranan, en az beş yıllık denetçilik yapmış ve son üç yıllık performans değerlendirmesinde “çok iyi” olarak değerlendirilmiş olmalıdır. Etik Komitesinin rol ve sorumlulukları aşağıda belirtilmiştir (EUROSAI TFAE, 2014: 55-56):

- Etik standartlara uygunluğu izlemek ve düzenli şekilde raporlar ve bilgi notlarıyla Genel Kurulu bilgilendirmek,
- Etik danışmanlık rolünü icra etmek ve etik ikilemler, etik davranış, menfaat çatışması vb. hususlarda mensuplara etikle ilgili rehberlik sağlamak,
- Romanya Hesap Mahkemesinde etik davranışı bilfiil teşvik etmek,
- Kurumda eğitimler, makaleler, broşürler, öz değerlendirmeler vb. aracılığıyla etik farkındalığı geliştirmek,
- Dürüstlikle ilgili konularda (kod hükümlerinin ihlali ve menfaat çatışması vb.) raporlama yapmak.

**Brezilya Federal Hesap Mahkemesi** Etik Kodu uyarınca, kurum mensuplarının “davranışlarının etik kodundaki davranış standartları ve ilkelere uygun olup olmadığına dair” sorularına cevap vermek üzere “danışma organı” görevi yerine getirecek bir etik komitesi oluşturulmuştur. Bu komite, etik davranış açısından başarılı ve disiplin ya da ceza yaptırımları gerektirecek fiiller işlememiş olan mensuplar arasından kurum başkanı tarafından seçilen üç üyeden (ve yedeklerinden) oluşmaktadır. Etik komitesi, “danışma birimi” olmanın yanında,

soruşturma/inceleme fonksiyonunu da icra eder ve çalışanlardan ilişkileri, varlıkları, ekonomik faaliyetleri vb. hususlarla ilgili bilgi isteyebilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 58).

**Litvanya Ulusal Denetim Ofisinde** görevlilerin etik kod ihlalleri, Ofis Başkanınca oluşturulmuş etik komisyonu tarafından değerlendirilmektedir. Etik komisyonunun başlıca üç temel sorumluluğu vardır: soruşturma, tavsiye ve raporlama. Komisyon; başkan, başkan yardımcısı ve beş üyeden oluşur. Ulusal Denetim Ofisi Etik Komisyonunun kararları ve tespit ettikleri etik kod ihlallerine dair bilgiler, Litvanya kamu yönetiminde görevli Üst Resmi Etik Komisyonuna (Chief Official Ethics Commission) sunulur (EUROSAI TFAE, 2014: 59).

**Letonya Devlet Denetim Ofisi** etik komisyonu, mesleki etik kurallarını güçlendirmek ve kurum çalışanları faaliyetlerinin etik kod gerekliliklerine uyumunu kolaylaştırmak için ihdas edilmiştir. Komisyonun amacı, çalışan davranışlarına dair şikâyetleri gözden geçirmektir. Komisyon kararları, kurum başkanı için tavsiye niteliğindedir. Etik komisyonunun kompozisyonu, yıllık olarak Devlet Denetim Ofisi Konsülü tarafından onaylanır. Komisyon, uygulamada görüş çeşitliliğini teşvik etmek ve her hangi bir meslekle ilgili nihai kararda menfaat riskini minimize etmek amacıyla insan kaynakları birimi, denetim birimi, hukuk birimi vb. farklı birim temsilcilerinden oluşmaktadır. Düzenleme uyarınca, kurum çalışanı, denetlenen kurum temsilcisi, diğer kurum/kuruluş temsilcileri ya da menfaatleri çalışan davranışlarıyla doğrudan zarar görmüş olan kişiler tarafından etik komisyonuna şikâyet/başvuru yapılabilmektedir. Komisyon, etikle ilgili özel durumları gündeme getirerek olumsuz durumların yaşanmaması için “önleyici uyarı” mekanizması rolünü de icra etmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 61).

**Endonezya Denetim Kurulunun;** Yönetim Kurulu, Onursal Konsül, Genel Sekreterlik ve Teftiş Birimi gibi etik kodla ilgili çeşitli birimleri vardır:

Yönetim Kurulunun, etik dışı davranışı önleme ve etik yönetimi güçlendirme rolü vardır. Kurul, etikle ilgili düzenlemeler yapar ve uygular. Konsülün tavsiyesine dayalı olarak etik dışı davranışlara uygulanacak yaptırımlara karar verir. Genel sekreter, Endonezya Denetim Kurulunun en üst idari görevlisidir ve çalışanların disiplin işleriyle ilgili olarak Yönetim Kuruluyla aynı rollere sahiptir. Teftiş birimi, iç denetimden sorumlu olup, önleyici, tespit edici ve soruşturmacı rolleri vardır. Etik kodun yaygınlaştırılmasından, dürüstlüğü güçlendirilmesinden, etik eğitimlerine katkı sunulmasından, ihbar sisteminin geliştirilmesinden, şüpheli davranışın soruşturulmasından sorumludur. Onursal Konsülün, “yargılama prosedürü



aracılığıyla soruşturmacı rolü” vardır. Onursal Konsül, etik koda uygunlukla alakalı soruşturmalardan sorumludur. Konsül; Kurul üyelerinin, denetçilerin ve idari personelin etik dışı davranışlarını soruşturur ve sonuçları hakkında Yönetim Kuruluna raporlama yapar. Konsülün, Yönetim Kurulunca atanan ikisi Endonezya Denetim Kurulundan, üçü dışarıdan (iki akademisyen ve bir kişi mesleki organizasyonlarından) olmak üzere toplam beş üyesi vardır (EUROSAI TFAE, 2014a: 63-64).

**Hollanda Denetim Mahkemesinde** “dürüstlük politikası”, üst yönetimin sorumluluğunda olsa da dürüstlük politikasının formüle edilmesinde yönetime yardım etmekten, bu politikanın uygulanmasını koordine etmekten, dürüstlük yönetim sistemini korumaktan ve geliştirmekten sorumlu bir “Dürüstlük Koordinatörü” görev yapmaktadır. Kurumda ayrıca, “Güvenilir Danışmanlar/ Confidential Advisors” da görev yapmaktadır. Bunların rolleri aşağıda ifade edilmiştir:

- Çalışanların dürüstlük ikilemleri ya da dürüstlikle ilgili soru/ problemlerine ilişkin tavsiyelerde bulunmak,
- Çalışanlara, karşılaştıkları taciz/ yaptırım gerektiren davranış/ istenmeyen davranışla ilgili raporlama yapmalarına yardımcı olmak,
- Yapılan raporlamaların doğru kişilere ulaşmasını sağlamak.
- Gerekli gördükleri hususlarda kurum yönetimine uyarılar yapmak.

Dürüstlük Koordinatörü, “Güvenilir Danışmanlarla” düzenli olarak bir araya gelerek dürüstlük politikasının doğru şekilde, gerekli ve yeterli kontrol araçlarıyla uygulanıp uygulanmadığını kontrol etmektedir (EUROSAI TFAE, 2014b:43).

## 2.2. Yönetim Politika ve Uygulamaları

Organizasyonlarda yürütülen işler, organizasyonların sistemlerini, mali kaynaklarını, varlıklarını (bina, arazi vb.) kullanan çalışanlar tarafından yerine getirilmektedir. Bu anlamda aslında organizasyonda yapılan işlerin emanet edildiği çalışanların organizasyona bağlılıkları, onun değerlerine sahip çıkmaları ve bu değerlerin gerektirdiği davranışlara göre hareket etmeleri son derece önem kazanmaktadır. Diğer bir deyişle, bir organizasyonun yaşamını sürdürebilmesi, bu organizasyonun kuruluş felsefesinin dayandığı değerlerin, yöneticileri dâhil bütün çalışanları tarafından korunabilmesine ve sürdürülebilmesine bağlı olacaktır. Yüksek denetim kurumlarının da, kamu yönetiminde üstlendikleri rol ve

sorumlulukları başarıyla yerine getirebilmeleri açısından, gerekli nicelik ve nitelikte insan kaynağına sahip olmaları temel bir ihtiyaç olacaktır. Uluslararası Yüksek denetim Kurumları “Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü Standardı (ISSAI 40), YDK’lar için kalite kontrol sisteminin çerçeve unsurlarından birisini “İnsan Kaynakları” olarak belirlemiştir. Standarda göre YDK’lar, standartlar ve mevzuat çerçevesinde çalışmalarını yürütebilmelerine ve uygun raporlar yayımlayabilmelerine imkân sağlayacak gerekli kabiliyet ve becerilere haiz, etik ilkelere bağlı yeterli kaynağa sahip olmalıdırlar ve bunun içinde politika ve prosedürler belirlemelidir (ISSAI 40/6-d/ 4. unsur). Yüksek denetim kurumlarında etik yönetim altyapılarının geliştirilmesi bir yönüyle de insan kaynakları yönetimi politika ve uygulamalarının “etik” boyutun dikkate alınarak tasarlanmasıyla da ilgilidir. Yüksek denetim kurumları için etiğin günlük yönetime dâhil edilmesinin değerlerin pekiştirilmesi açısından elzem olduğunu ifade eden ISSAI 30, bunun etiğin işe alım, performans değerlendirmesi ve mesleki gelişimde bir ölçüt olarak kabul edilmesini, iyi etik davranışın takdir edilmesini gerektirdiğini hatırlatmaktadır (ISSAI 30/21). Aşağıda, yönetim politika ve uygulamalarına dair yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

**Estonya Ulusal Denetim Ofisi**, işe alımlarıyla ilgili olarak gazetelerde, kamu hizmeti web sayfasında, iş ilanları web sayfalarında, üniversite kariyer web sayfalarında ve ayrıca maillerle genel bildirimler yapmaktadır. Ofis, işe alma sürecinde mülakata önem vermekte olup, burada iki husus (Estonya Cumhuriyeti ve etik) her zaman gündemdedir. Adaya yöneltilen sorularla, adayın devletine, kamu sektörüne ve kamu yönetişimine dair düşüncelerini ve görüşlerini ifade etmesi sağlanır. Etik ikilemlerin çözümüne dair sorularla, adayların bu ikilemler sırasında muhtemel davranış ve tutumlarını tarif etmeleri beklenir. Seçim sürecinde ve adaylarla iletişimlerde, adayların Ulusal Denetim Ofisi ve yapmış olduğu denetimleriyle ilgili (raporlar vb.) bilgileri okumaları tavsiye edilir. Kurumun web sayfasında kurumun temel değerleri, açıklamaları ve kurumun etik kodu da yer almaktadır. Dürüstlikle ilgili olarak aday ve davranışlarına dair daha özel bilgiler, geçmiş soruşturması (background check) sürecinde elde edilmektedir. Uygulamada, adayın önceki yöneticileri ya da iş arkadaşları ile kısa telefon mülakatları da yapılmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 69).

**Çek Ulusal Denetim Ofisinin** işe alma süreci; başlangıç seçimi, mülakat ve ruhsal tanıma şeklinde üç aşamalıdır:

Başlangıç seçiminde, adaylardan temin edilen belge ve materyaller (C.V., niyet mektubu vb.) derlenir ve analiz edilir. İnsan kaynakları biriminden

görevlendirilen değerlendirici tarafından, ilanı verilen iş pozisyonuna ait yasal ve eğitim gerekliliklerinin karşılanıp karşılanmadığına bakılır. Yönetici değerlendirici olarak görevlendirilen değerlendirici ise değerlendirmesinde, uzmanlık bilgisi ve iş becerisi gibi gerekli mesleki becerilerin karşılanıp karşılanmadığına odaklanır.

Mülakat aşamasında, insan kaynakları değerlendiricisi ve yönetici değerlendirici tarafından adayla özel mülakat yapılarak adayın yetkinlik modeliyle öngörülen beceri düzeyi, gelişme potansiyeli, kurumda ve söz konusu ilana konu işte çalışma istekliliği, kurumun etik kodunda tanımlı davranış standartları ile kurumun amaçları ve temel değerlerine saygı gösterme ve bunları paylaşma yetkinliği ve gönüllülüğü, mesleki becerileri analiz edilir ve değerlendirilir.

Ruhsal tanıma aşamasında ise adayın zihinsel özelliklerinin değerlendirilmesine odaklanılır. Bu değerlendirme, adayın kişisel, entelektüel ve performans kabiliyetlerini değerlendiren bir psikolog tarafından yapılır. Aday, kurumda çalışma istekliliğine, işle ilgili tutumlarına dair özel soruları cevaplandırır. Etik değerler, yazılı testle ayrıca değerlendirilir.

Test sonuçları, psikolog tarafından adayla yapılan ilave mülakattan gelen bilgilerle bütünlenir. Adayın performansı bu aşamada değerlendirilirken, psikolog, ikinci aşamaya konu kriterlerin karşılanmasını da dikkate alır (EUROSAI TFAE, 2014: 71).

**Slovakya Ulusal Denetim Ofisi** çalışanlarının etik performans değerlendirmeleri "Ulusal Denetim Ofisi Çalışanlarının Kariyer Yönetim Sistemine Dair Yönetmelik'e göre yapılmaktadır. "Etik kod ve iş disiplini", çalışan değerlendirilmesine esas dört alandan birisidir. Her bir çalışan, amiri tarafından yıllık olarak değerlendirilir. Değerlendirme ölçütleri olarak; etik koda uygunluk düzeyi, Kod'un öngördüğü zorunluluklar ve bunların işte uygulanması esas alınmaktadır. Değerlendirme sonuçları "standart (iyi)" ve "bazı rezervlerle iyi" şeklinde olabilmektedir.

Etik koda uygunluğun değerlendirilmesinde "standart (iyi)" şu anlamlara gelmektedir: "Çalışan, etik kod gerekliliklerini karşılamaktadır. Bu anlamda, çalışan etik koda uymamanın yol açacağı risklerin farkındadır ve işleriyle ilgili olarak bu risklere dikkat eder ve ortadan kaldırır. Bu davranışlar, diğer çalışanlarda olumlu etkiye yol açar. Ofis çalışanı, tarafsız ve usulüne uygun çalışır, pozisyonunu kötü niyetle kullanmaz, görevleri sırasında edindiği bilgiyi, kendisi ya da diğerleri için menfaat teminin amacıyla kullanmaz. Çalışan, mevzuata uygun davranır. İş arkadaşlarına ve müşterilere davranışları, kibar, yardımcı ve makuldür. İşindeki

daha az önemli nitelikteki muhtemel eksiklikleri çabucak ve gönüllü şekilde giderir. Kamu hizmeti onurunu korur ve dürüst, adil ve mesleki davranış ilkelerine uygun hareket eder. Tarafsız kamu hizmeti modeli sunar”.

Etik koda uygunluğun değerlendirilmesinde “bazı rezervlerle iyi” şu anlamlara gelmektedir: “Çalışan faaliyetlerinde, etik kod gerekliliklerine uymada eksiklikler var ve çalışan hali hazırda uyarılmıştır. Müşterilerden ve iş arkadaşlarından gelen çalışanla ilgili şikâyetler kaydedilmiştir. Uyarıya rağmen, çalışan tarafından istenilen gelişmeler sağlanamamıştır. Çalışan, amirinin gözetim ve rehberliğine ihtiyaç duymaktadır.” (EUROSAI TFAE, 2014a: 73).

**İspanya Denetim Mahkemesi**, kurum çalışanlarının erdemli davranışlarını taltif etmek üzere ödüllendirme/takdir etme prosedürlerini belirlemiştir. İspanya’da, kamu görevlilerini mansiyon vb. araçlarla ödüllendirme uzun süredir uygulanan bir gelenektir. Burada amaç, kamu hizmetine adanmış bir yaşam içerisinde devlete sunulan hizmetleri ve pozisyon gereklerini en mükemmel şekilde ifa etmeyi ödüllendirmektir. Bu ödül, ekonomik amaçlı değil, ahlaki yüceltme amaçlı olup, para transferi gerektirmez. Kurumda çalışanlara ödül olarak çeşitli faktörlere dayalı şekilde nişanlar/madalyalar da verilir. Ör; İspanya Denetim Mahkemesinin yargı bölümünde çalışanlarına verilen nişan/madalya gibi.

İspanya Denetim Mahkemesi tarafından ödüllendirmeye dair alınan bir kararlar, “Sivil Liyakat Nişanı/Orden del Mérito Civil” ödüllendirme gereklilikleri, ödül talep prosedürü ve ödül törenlerinin esasları belirlenmiştir. Bu çerçevede ödül, kamuda en az otuz beş yıllık hizmeti olan emekli olacak personele (bunun son on beş yılı İspanya Denetim Mahkemesinde geçmek kaydıyla) verilir. Ayrıca, en az dokuz yıl özel sorumluluk gerektiren işleri yapanlara (ör; İspanya Denetim Mahkemesi Direktörlerine) ya da kuruma çok mükemmel hizmet sunan ve ödülü hak edenlere de ödül verilir. Ödüllendirme komitesi, İspanya Denetim Mahkemesi Yönetim Kurulu üyesi ve kamu görevlisinin çalıştığı birim yöneticisi tarafından sunulan ödül tekliflerini inceler. Teklifte, adayın CV’si, önerilme nedeni, adayın yetenekleri, kıdemi ve bütün gereklilikleri karşıladığı ifade edilir. Komite, ödüllendirilmeleri gerekenler konusunda ortak değerlendirmeler yapar. Komite tarafından adayın “Sivil Liyakat Nişanıyla (Orden del Mérito Civil)” ödüllendirilmesi uygun görülürse, kurum başkanı durumu Dışişleri Bakanlığına bildirir. (EUROSAI TFAE, 2014a: 75).

## 2.3. Etik İzleme ve Kontrol

Etik yönetimi bünyelerinde kurumsallaştırmak isteyen organizasyonların, bu alanda uygulamak istedikleri stratejik amaç, hedef ve faaliyetlerin amaçlandıkları şekilde uygulanıp uygulanmadıklarını, uygulanma düzeylerini, çalışan davranışlarına yansımalarını, etik risklerin varlığını, bunlarla mücadele etme metotlarının etkinliğini sürekli şekilde takip etmeleri ve zamanında gerekli tedbirleri almaları beklenir. YDK'ların başta denetim olmak üzere faaliyetlerinin planlanması, uygulanması ve raporlanmasını kapsayan süreçlerin etik değer ve ilkelere uygun şekilde işlemesi ve bu anlamda etik davranışın yönetilmesi de bu kurumlar bünyesinde "etik esaslı izleme ve kontrol" çalışmalarının yapılmasını ve gerekli tedbirlerin zamanında belirlenerek uygulamaya konulmasını zaruri kılmaktadır. ISSAI 30 Standardı, etik izleme ve kontrolle ilgili olarak; YDK'ların çıkar çatışmaları, gizlilik vb. hususlardan kaynaklanan belirli risklere karşı tedbirler uygulaması gerektiğini, izleme kontrollerinin YDK'nın etik risklerini azaltmasına yardımcı olacağını ifade etmektedir (ISSAI 30/21). Yukarıda da bahsedilen ISSAI 40 Standardı da YDK'ların kalite kontrol sisteminin çerçeve unsurlarından birisini "Etik Gereklilikler" olarak belirlemiştir. Standart; kurumun etik gerekliliklerine uyulduğunu teyit etmek amacıyla personelden yazılı beyan alınması, denetlenen kurumlarla "yakınlık riskini" azaltmak amacıyla rotasyon politikaları da dâhil tedbirlerin alınması, etik gereklilik ihlallerini zamanında bildirmek ve bu gibi hususları çözmek üzere politika ve prosedürlerin oluşturulması gibi YDK'ların etik yönetimi geliştirmelerine ve etik davranış kontrol edebilmelerine katkı sağlamak üzere uygulama önerileri de sunmaktadır (ISSAI 40/6-b/ 2. unsur). Aşağıda, etik izleme ve kontrole dair yüksek denetim kurumlarının uygulamalarına yer verilmiştir:

### 2.3.1. Beyan Alımı Uygulama Örnekleri

**ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi**, çalışanlarına bağımsızlıkla ilgili hususları hatırlatmak ve bunları belgelemek üzere rutin kontroller uygulamaktadır. Ör; Kamu Denetim Standartlarının bir gereği olarak çalışanlar iki haftada bir yaptıkları işlerde bağımsızlık gereklerine riayet ettiklerine dair onay vermeleri gerekmektedir. Çalışanlar, her bir görevle ilgili bağımsızlık beyanlarının yanında, yıllık olarak da bağımsızlık beyanını imzalamaktadırlar. Bu beyanda, bağımsızlık değerinin korunduğu, zarar görmediği ve görevlerinde bağımsızlığın korunması için tedbir alınması gereken bir durumun ortaya çıkması halinde durum hakkında derhal kıdemli yöneticinin bilgilendirileceği ifade edilmektedir. Kurumda

çalışanların ayrıca yıllık mali durum raporlarını sunmaları da gerekmektedir. Bağımsızlık beyanları ve mali durum raporu yönetim tarafından gözden geçirilmektedir. Gözden geçirme sırasında, her bir formun tam olup olmadığına, formda beyan edilen herhangi bir menfaatin gerçek/görünen olarak menfaat çatışmasına yol açıp açmadığına veya bağımsızlığa zarar verip vermediğine dikkat edilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 8).

**Danimarka Ulusal Denetim Ofisinde**, çalışanlar kurumda işe başladıklarında davranış kodunda yer alan hükümlere uyacaklarına dair bir beyan imzalamaktadırlar. Ayrıca, bütün çalışanlardan yılda bir kez önceki yıl çalışmalarının davranış koduna ve burada listelenmiş etik ilkelere uygun yapıldığını beyan etmeleri istenilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 21).

**İngiltere Ulusal Denetim Ofisi** Davranış Düzenlemesi, “oku ve imzala” hatırlatmasıyla bütün personel tarafından en azından yıllık olarak imzalanmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 26).

**Fransa Yüksek Denetim Kurumunda** her denetçi, mesleki yaşamının başında bütün mahkemenin/kurumun önünde, “Kararın/hükmün içeriğini gizli tutmak ve her durumda şerefli ve adil bir yargıç gibi hareket etmek” üzerine yemin etmektedir. Bu yemin, kurumun etik kurallarına uymaya dair ilk kişisel taahhüdü temsil etmektedir. Bu resmi taahhüt, 2006 yılında kabul edilen ve 2012 yılında revize edilen etik kodla güçlendirilmiştir. Fransa Yüksek Denetim Kurumu etik kodu, ulusal ve bölgesel denetim ofislerinde herhangi bir görev almadan önce personel tarafından söz konusu düzenlemeye bağlılıkla ilgili olarak imzalanmalıdır (EUROSAI TFAE, 2014a: 27).

**Litvanya Ulusal Denetim Ofisinde** her kurum çalışanı; özel menfaatlere dair beyanını, itibara uygun davranma beyanını, Ulusal Denetim Ofisi Görevlileri Kurumsal Etik Kodu’na uygun davranma beyanını ve bağımsızlık ve tarafsızlık beyanını kuruma sunmalıdır (EUROSAI TFAE, 2014a: 59).

**Sırbistan Devlet Denetim Ofisi** yasasına göre, Sırbistan Devlet Denetim Ofisi Konsül üyeleri, denetlenecek bir kurumda mesleki olarak önceden görevliyse (istihdam edilmişse) ya da bu kurumda önceden bazı görevler icra etmişse, bu istihdam ya da görevlerin sona ermesinden sonra beş yıl içerisinde bu kurumun denetim sürecine katılamaz ve karar veremezler. Menfaat çatışmasına yol açılmaması açısından, Konsül üyelerinin denetlenen görevlilerle varsa prosedür olarak tanımlanmış karşılıklı kan bağıllığı/hısımlık durumlarını zamanında Konsüle bildirmeleri gerekmektedir. Konsül üyeleri, görevlerinin icrası sırasında

menfaat çatışmasının önlenmesine dair yasal yükümlülükler ve yasaklamalara da tabidirler. Konsül üyeleri, böylesi durumlarda da Konsüle bilgi vermelidirler (EUROSAI TFAE, 2014a: 79).

**İzlanda Yüksek Denetim Kurumu**, bağımsızlık ve tarafsızlıkla ilgili yazılı beyan uygulamasına geçmiştir. Beyanlar, yapılan her bir denetim çalışmasına uygulanmaktadır ve denetim çalışma kâğıtlarının bir parçasını oluşturmaktadır. Denetçiler, beyanlarında, hem denetlenen kurumla ve yöneticileriyle doğrudan ya da dolaylı şekilde menfaat çatışmasına girmediklerini ve hem de bağımsızlıklarının zarar görebileceği durumlarda kurumuna raporlama yapacaklarını ifade etmektedirler (EUROSAI TFAE, 2014b: 50).

**Romanya Hesap Mahkemesi** Etik ve Mesleki Davranış Kod düzenlemesi uyarınca, denetçiler varsa bağımsızlığı zedeleyebilecek şekilde düzenlemede tanımlanmış durumları Bağımsızlık Beyanı'nda bildirmek zorundadırlar. Denetçiler, bir denetim görevine katılmaları için görevlendirildiklerinde bu beyanı doldurmak zorundadırlar. Bu beyan, denetim başında ve beyan gerektirmesi durumunda denetimin her aşamasında yapılabilir. Bu belge, denetimle ilgili sürekli dosyanın bir parçasıdır ve bir kopyası, denetçi tarafından e-mail ile üç gün içerisinde Etik Komitesine gönderilmektedir. Menfaat ve Varlık Beyanları ise denetçiler tarafından, en az yılda bir kez (her yıl 15 Haziran'a kadar) ya da Ulusal Dürüstlük Kurumu Yasası çerçevesinde verilmiş beyanlarında durum değişikliği olması halinde yıl içerisinde düzenlenir. Romanya Ulusal Dürüstlük Kurumu Yasası uyarınca menfaate ilişkin tanımlanmış durumlar menfaat beyanına, varlıklara (gelir, borçlar vb.) ilişkin durumlar ise varlık beyanına konu olmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 83-84).

### 2.3.2. İç ve Dış Değerlendirmelere Dair Uygulama Örnekleri

**ABD Devlet Hesap Verebilirlik Ofisi**, çalışanlarla ilgili etik politikaların yanında kurumun bağımsız ve hesap verebilir bir kurum olması için de kontroller uygulamaktadır. Ofisin Denetim Politika ve Kalite Güvence Birimi, Kamu Denetim Standartları çerçevesinde kurumun yaptığı denetim çalışmalarına ve rutin denetim dışı çalışmalarına ilişkin kalite kontrol sistemini yıllık olarak incelemektedir. Burada amaç, kurum politika ve prosedürlerinin ve Kamu Denetim Standartları hükümlerinin izlenmesini sağlamak üzere etiğin de bir parçası olduğu kalite kontrol sisteminin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve etkin işleyip işlemediğine karar vermektir. Ofis, her üç yılda bir diğer YDK'lardan

gelen bağımsız değerlendiricilere, kurumun Kamu Denetim Standartları çerçevesinde gerçekleştirdiği çalışmalarına dair kalite kontrol sistemiyle ilgili emsal değerlendirmesi (peer review) uygulaması yaptırmaktadır. Bu çalışmanın sonunda da, sistemin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığına ve etkin işleyip işlemediğine karar verilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 8).

**Makedonya Devlet Denetim Ofisi**, kurumsal dürüstlük kontrol sisteminin olgunluk düzeyinin değerlendirilmesi amacıyla 2012 yılında "IntoSAINT" kurumsal öz değerlendirme atölye çalışmasını gerçekleştirmiş ve bu çalışmada kurumun "iç sesini" temsil eden personelin bilgi ve görüşlerine dayalı değerlendirmeler yapılmıştır. Çalışma sonrasında yönetime sunulan raporda, kurumsal dürüstlük düzeyinin geliştirilmesine dair tavsiyeler yer almıştır. Rapor, dürüstlük sistemiyle ilgili temel zayıflıkları ve dürüstlük risklerini tespit etmede başarılı olmuş, içerdiği tavsiyelerle gelecekteki dürüstlük ihlallerine karşı kurum direncini (esnekliği) güçlendirmeye katkı sağlamıştır (EUROSAI TFAE, 2014a: 89).

**Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisi**, 2012 yılında etik ikliminin değerlendirilmesine yönelik bir iç denetim çalışması yaptırmıştır. Ofis'in iç denetim birimi tarafından gerçekleştirilen bu denetim çalışması, "Uluslararası Mesleki Uygulama Çerçevesi (IPPF) Standartları" ve "Etikle İlgili Program ve Faaliyetleri Değerlendirme Uygulama Rehberi" çerçevesinde yapılmıştır. Denetimde, kurumun etik kod hükümlerinin yeterliliği ve etkinliği hakkında görüş oluşturmak ve geliştirme alanlarını tespit etmek temel hedef olarak tespit edilmiştir. Denetimin kapsamını ise iyi bir etik ikliminin şartlarını, kurulmasını ve geliştirilmesini sağlamaya yönelik olarak kurumun süreç ve faaliyetleri ile bunların 2012 yılındaki gelişim durumları oluşturmuştur. İç denetim çalışması kapsamında görevli denetim ekibi, Ofis'in etik iklimini değerlendirmeye yönelik "tavır ve algı gözden geçirme" çalışması yapmıştır. Bu çalışmanın amacı, çalışanların etik, kurumsal kültür, davranış, kişisel ve mesleki etik ilkelerine ilişkin tavır ve algılarını ortaya koymak olarak belirlenmiştir. Çalışma, Bulgaristan Ulusal Denetim Ofisi iş süreçlerinde etikle ilgili gelişim alanlarını ortaya koymuştur (EUROSAI TFAE, 2014a: 93).

**Çek Yüksek Denetim Kurumu** İç Denetim Birimi tarafından, 2010 yılında yapılan standart risk analizi çalışmalarında "yüksek önem" düzeyinde "yolsuzluk veya hileli davranış ile etik kod ihlali riski" tespit edilmiştir. İç Denetim Birimi, söz konusu bulgu üzerine bir iç denetim çalışması başlatarak şikâyetlerin ele alınması konusu da dâhil olmak üzere, "yolsuzluk/hileli davranışı önleme sistemini" gözden geçirmeye odaklanmıştır. Denetimde bilgi toplamaya yönelik araçlar olarak ilgili yasal çerçevenin analiz edilmesi, YDK'nın iç düzenlemeleri



ve diğer dokümanlarının incelenmesi, anketler ve belirli kişilerle mülakatlar esas alınmıştır. Bu çalışmalar sonucunda yapılan tespitler ve tavsiyeler yönetime sunulmuştur (EUROSAI TFAE, 2014a: 95).

**İngiltere Ulusal Denetim Ofisi (NAO)**, kurumsal ve bireysel düzeyde etik davranışlarla ilgili olarak “müşterilerinden” (denetlediği kurum ve kuruluşlar, parlamento üyeleri, vergisini ödeyenler gibi) çeşitli şekillerde geribildirim almaktadır. Söz konusu geribildirim alım örnekleri aşağıda ifade edilmektedir:

- Her bir mali denetimin tamamlanması sonrasında, geri bildirim anketinin “online link” olarak müşteriye (denetlenen kuruma) gönderilmesi,
- Oluşturulan örnek müşteri grubundan, NAO müşterilerinin “NAO’nun yaptığı iş, NAO’nun çalışanları ve NAO’nun oluşturduğu etki hakkında” ne düşündüklerine dair detaylı geribildirim alınması,
- Parlamento üyeleriyle yapılan anket çalışmalarından ortaya çıkan NAO ile ilgili tespitlerden yararlanılması.

NAO, bu geribildirim çalışmaları sonunda (etikle ilgili hususlar da dâhil) sorunlu hususları tespit etmekte ve değerlendirmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 100).

Portekiz kamu sektöründe 2009 yılında geliştirilen bir yaklaşımla, kamu kaynağını yöneten kurumların risklerini yönetmek üzere plan yapmaları öngörülmüştür. Portekiz Denetçiler Mahkemesi de bütün birimlerin katkılarıyla bir risk yönetim planı hazırlamıştır. Bu planın önemli bir parçası da bütün birimlere hitap eden etik/dürüstlikle ilgili riskler ve bunlara ilişkin alınacak tedbirlerdir. Bu planda, mevcut ve uygulanacak yeni risk kontrol mekanizmaları, eylem takvimi ve sorumlu birimler de tanımlanmaktadır. Kurumun İç Denetim Birimi tarafından söz konusu planın periyodik olarak etkinliği değerlendirilmekte ve gelişim alanları hakkında yönetime öneriler sunulmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 11).

### 2.3.3. Etik Dışı Davranışın Bildirilmesine Dair Uygulama Örnekleri

**Arnavutluk Yüksek Denetim Kurumu**, denetçi ve diğer personelin etik davranış ihlallerini soruşturmak üzere 2012 yılında bir soruşturma direktörlüğü ihdas etmiştir. Kurum içinden ve dışından şikâyet ve ihbarlar bu birim tarafından ele alınmaktadır (EUROSAI TFAE, 2014a: 9).

**İspanya Denetim Mahkemesi**, kurumsal etik yönetiminin kalitesini güçlendirmek üzere, kurum içerisinde taciz davranışlarını önlemeye yönelik bir takım tedbir uygulamalarını kabul etmiştir. Bu kapsamda; kişilerin şeref, haysiyet ve kişisel özgürlüklerine saygılı bir iş ortamı geliştirmeyi ve korumayı taahhüt etmek, cinsel taciz, cinsiyete dayalı taciz ve kurumda çalışma sırasında tacizi önlemek ve gerçekleşmesi halinde uygulanacak prosedürleri belirlemek üzere 2013 yılında “eylem öncesi protokol/pre-action protocol” düzenlemesi hazırlanmıştır. Düzenleme çerçevesince, tacizle ilgili özel (gizli) durumları ele almak üzere yetkili bir organ (OTAC, Órgano para la Tramitación de Asuntos Confidenciales) ihdas edilmiştir. Söz konusu yetkili organ, şikâyet üzerine çalışmakta olup, şikâyetle ilgili soruşturma görevlilerinin atanması, şikâyeti reddetme kararını verme, uygun düzeltici tedbirleri önerme gibi yetkileri vardır. Protokol, taciz mağdurunun diğer idari ya da yargısal prosedürleri kullanmasını engellemektedir (EUROSAI TFAE, 2014: 85).

**İngiltere Ulusal Denetim Ofisinin (NAO'nun)** etik dışı davranışların bildirilmesine yönelik iç ihbar politikası aşağıda örnekleri verilen konuları ele almaktadır:

- Kamu Menfaati İfşa/Bildirim Yasası (Public Interest Disclosure Act) kapsamında, personelin korunmasına dair esasları,
- Etik dışı davranışın ifşasının/bildiriminin yapılacağı kurum içi başvuru mercileri,
- İngiltere Ulusal Denetim Ofisi Kurulunun bağımsız üyesinin etik dışı davranması durumunda, NAO yönetiminin uygun olmayan yöntem ve işleyişleri hakkında veya başvuruda bulunanın/yetkili üçüncü kişilerin taleplerinin tam karşılanamaması durumunda ilgili başvuru mercileri ile
- Bilgi ifşası durumunda soruşturma, izleme ve gözden geçirme prosedürleri.

Kurum içi ihbar yapmak isteyen şahıslar, NAO İnsan Kaynakları Uygulama Rehberi'nde tanımlanan “şikâyet prosedürlerini” takip etmektedirler. Ayrıca personelin bu prosedürlerin dışında, amirleriyle, İnsan Kaynakları Birimiyle ve Uygulama ve Kalite ekibiyle de etikle ilgili konular da dâhil kaygılarını konuşabilmeleri teşvik edilmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 99).

**Güney Kore Denetim ve Teftiş Kurulu**, Kurul Başkanı ve personel arasında samimi ve doğrudan iletişimi geliştirmek üzere, 2011 yılında intranette

“Hotline sistemi” oluşturmuştur. Personel, bu sistem üzerinden doğrudan ve gizli olarak söylemek istediği bir hususu Kurul Başkanı’na mesaj olarak iletebilmektedir. Gönderilen mesajlara sadece Kurul Başkanı erişebilmekte olup, hatalı/önyargılı konular dışında cevaplandırılmaya ve talepler karşılanmaya çalışılmaktadır. Sistem duyulmayanlarının sesini duymak açısından önemli bir araç olarak görülmektedir (EUROSAI TFAE, 2014a: 101).

## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Yüksek denetim kurumları, yaptıkları denetimler (mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimi) ile buldukları ülkelerin kamu mali yönetimlerinin tanımlanmış temel ilkelere dayalı şekilde işlemesine katkı sağlamaktadır. Yüksek denetim kurumlarının, paydaşlarının güvenlerini koruyabilmeleri açısından, başta denetim olmak üzere bütün çalışmalarını bağımsızlık, tarafsızlık, yetkinlik ve gizlilik gibi temel etik değer ve ilke gerekliliklerine uygun şekilde yerine getirmeleri önemlidir. Yüksek denetim kurumlarının çalışmalarında söz konusu gereklilikleri karşılayabilmeleri ve kurum mensuplarının davranışlarının bu gerekliliklere uygun şekilde yönetilebilmesi açısından, bu kurumlarda etik yönetim altyapısının inşa edilmesi ve geliştirilmesi bir zorunluluktur. Yukarıda ifade edilmeye çalışılan ve gerek ISSAI 30 ve gerekse OECD tarafından öngörülmüş etik davranış yönetimine dair mantıksal çerçevelerin birbiriyle uyumlu oldukları ve yüksek denetim kurumlarında etik yönetim altyapısının geliştirilmesinde önemli bir fonksiyon icra edecekleri düşünülmektedir.

Bu çalışmada ifade edilen uygulama örneklerinin, yüksek denetim kurumlarının etik yönetim altyapı gerekliliklerini somut örnekleriyle birlikte anlamaları ve geliştirmeleri noktasında katkı sunacağı düşünülmektedir. Netice itibarıyla, yasal, kültürel ve organizasyon yönünden yüksek denetim kurumları arasında farklılıklar olabilmekle birlikte, bu kurumların yukarıda bahsedilen uygulama örneklerinden hareketle, kendi şartları çerçevesinde kurumsal etik yönetim altyapı uygulamalarını geliştirmeleri halinde, kapasitelerinin güçlenerek kurumsal itibarlarının korunması, paydaş beklentilerinin karşılanması, kurum mensupları arasında etik davranışın teşvik edilmesi, kamu idarelerine rol model olunması ve kamu mali yönetiminin geliştirilmesi yolunda önemli adımlar atılmış olacaktır.

## KAYNAKÇA

- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) (2013), Supporting SAI to Enhance their Ethical Infrastructure Part I A General Overview of SAI's Ethical Strategies and Practices, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20I%20-%20overview/Ethics%20within%20SAIs%20-Part%20I-overview%20(EN).pdf), (Erişim Tarihi: 13.07.2017).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) (2014a), Supporting SAI to Enhance their Ethical Infrastructure Part II Annex Managing Ethics in Practice-analysis SAI's Articles, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles%20\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-Annex-SAI's%20articles%20(EN).pdf), (Erişim Tarihi: 24.01.2018).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) (2014b), Supporting SAI to Enhance Their Ethical Infrastructure Part II Managing Ethics in Practice-analysis, [http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-%20SAIs%20practices/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-SAI's%20practices\(EN\).pdf](http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Ethics%20within%20SAIs/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-%20SAIs%20practices/Ethics%20within%20SAIs-Part%20II-SAI's%20practices(EN).pdf), (Erişim Tarihi: 24.01.2018).
- EUROSAI Task Force Audit&Ethics (TFAE) (2017), How to Implement ISSAI 30 (INTOSAI Code of Ethics), <http://www.eurosai-tfae.tcontas.pt/activities/Papers/Activities/Guidance/Guidelines%20to%20implement%20ISSAI%2030.pdf>, (Erişim Tarihi: 13.07.2017).
- OECD (2005), "Public Sector Integrity, A Framework for Assessment", [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/public-sector-integrity\\_9789264010604-en#page69](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/public-sector-integrity_9789264010604-en#page69), (Erişim Tarihi: 17.01.2018).
- INTOSAI ISSAI 40, Quality Control for SAIs, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI\\_40.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/mevzuat/Standartlar/ISSAI_40.pdf), (Erişim Tarihi: 23.01.2018).
- INTOSAI ISSAI 30, Code of Ethics, [http://www.issai.org/en\\_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm](http://www.issai.org/en_us/site-issai/issai-framework/2-prerequisites-for-the-functioning-of-sais.htm), (Erişim Tarihi: 23.01.2018).

- 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: 23.01.2018).
- OECD (2009), Towards a Sound Integrity Framework: Instruments, Processes, Structures, and Conditions for Implementation, <http://www.oecd.org/officialdocuments/publicdisplaydocumentpdf/?doclanguage=en&cote=GOV/PGC/GF%282009%291>, (Erişim Tarihi: 23.01.2018).
- OECD (2016), Supreme Audit Institutions and Good Governance: Oversight, Insight and Foresight, OECD Public Governance Reviews, OECD Publishing, Paris, [http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/supreme-audit-institutions-and-good-governance\\_9789264263871-en#page20](http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/governance/supreme-audit-institutions-and-good-governance_9789264263871-en#page20), (Erişim Tarihi: 23.01.2018).
- Sayıştay Başkanlığı (2011), Sayıştay Denetçilerinin Mesleki Etik Kurallarına İlişkin Usul ve Esaslar, <http://www.mevzuat.gov.tr/MetinAspx?MevzuatKod=7.5.15614&MevzuatIsmi=0&sourceXmlSearch=sayıştay>, (Erişim Tarihi: 24.01.2018).
- Transparency International, <https://www.transparency.org/whatwedo/nis>, (Erişim Tarihi: 23.01.2018).
- Uzun, Yaşar (2017), "Güncellenen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Etik Kurallar Standardı (ISSAI 30) ve Uygulanması", Sayıştay Dergisi, Sayı 107, Ekim – Aralık, [https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der\\_107\\_m1.pdf](https://www.sayistay.gov.tr/tr/Upload/95906369/files/dergi/pdf/der_107_m1.pdf), (Erişim Tarihi: 23.01.2018).