

DÜNYADA VE TÜRKİYE'DE DENETİM ETİĞİ

Seyit KOÇBERBER*

GİRİŞ

Denetim mekanizmalarının yeterince gelişmediği veya etkin kullanılmadığı sistemlerde, yönetimlerin genellikle düzgün çalışmadığı bilinen bir gerçektir. Başarılı bir yönetim sistemi için iyi işleyen bir denetim sistemi şarttır. İyi bir denetim sistemi ise denetim standartlarına uyulmasıyla mümkündür.

Çağdaş dünyada, denetçiler denetlenenden bağımsız olarak görevlendirilmektedir. Bu durumun sonucu kamu kesimi denetçiliği tıpkı özel kesim denetçiliği gibi bağımsız bir meslek haline gelmiştir.

Son dönemde yürürlüğe giren bazı yasalarla Türk kamu yönetiminin denetim sisteminde yeni düzenlemeler gerçekleştirilmiştir. Bu yasal düzenlemelerin başında 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu gelmektedir. 5018 sayılı yasa ve bu yasaya paralel getirilen diğer bazı düzenlemelerle denetim sistemi yeniden yapılandırılmaya çalışılmaktadır.

Denetim sistemiyle ilgili yapılan söz konusu düzenlemelerde, yolsuzluğun olmadığı, uluslararası sistemle uyumlu, etkin, verimli ve tutumlu çalışan bir kamu yönetimi hedeflendiğinden şüphe yoktur. Ancak, söz konusu düzenlemelerde, mali sistemin altyapısını oluşturan uygulamalar ve sistemi işleteceklerin tabi olacakları usuller dikkate alınırken, sistemin başarısını sağlamak için asıl gerekli olan insan faktörünün ihmal edilmemesi de büyük önem taşımaktadır. Uygun kalitede insan kaynağı olmadığı durumlarda sistem ne kadar mükemmel olursa olsun düzgün çalışmayabilmektedir. Bu nedenle; kurulan denetim sisteminin başarılı işleyebilmesi için hukuk kurallarının yanında, denetçilerin bazı vasıflara sahip olması da büyük önem taşımaktadır.

Bu vasıfların başında ise ahlak gelmektedir. Ancak, ahlak kavramı genellikle belli bir kültüre özgü değerler içerdiğinden, yere ve zamana göre değişim gösterebilmektedir. Bu nedenle, meslekler için etik kurallar

* Sayıştay Uzman Denetçisi

geliştirilmiştir. Meslek Etiği kuralları uluslararası kuruluşlar ve meslek örgütleri tarafından belirlenen ilkeler çerçevesinde şekillenmektedir.

Bu bağlamda; Türk kamu yönetiminde görev yapan denetçiler için uluslararası denetim kurumlarının belirlediği standartlara uygun etik kuralların varlığı büyük önem taşımaktadır. Ancak, hemen belirtmek gerekirse uluslararası standartlara uygun etik kuralların belirlenmemiş olması, Türk kamu yönetiminde görev yapan denetçilerin etik davranmadığı anlamına gelmez. Burada söz konusu olan, dünyanın her yerinde mesleğini icra eden denetçilerin diğer ülkelerin denetçileriyle mesleki ortak etik değerlere sahip olmasıdır.

Bu çalışmada, Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği konusunda yapılan çalışmaların incelenmesi amaçlanmıştır. Bu amaçla, öncelikle etik kavramı irdelenmiş; sonrasında Dünyada ve Türkiye’de denetim etiği ile ilgili yapılan çalışmalar incelenmiştir.

ETİK KAVRAMI

Etik kavramı, Yunanca “ethos” sözcüğünden türetilen “davranış biçimini ifade eden karakter” anlamına gelen, ahlaki değerler statüsü olarak tanımlanır. Yunanca’da “ta” ve “éthé” sözcükleri, örf anlamına gelmektedir. Latince’de de, mores, yine aynı kavramı, örfü anlatmak üzere kullanılmaktadır. Türkçe’de, etik hem sıfat, hem de isim olarak kullanılabilir. Sıfat olarak kullanıldığında, bir tavrın, bir davranışın kurallara uygunluk derecesini gösterirken; isim olarak kullanıldığında bir bilim dalını, bir disiplini anlatmaktadır (Keleş ve Hamamcı, 2002: 232-233).

Çoğu zaman etik sözcüğü ile eş anlamlı olarak kullanılan ahlak, Arapça kaynaklı bir sözcük olup, yaratılış kökeninden gelmesi nedeniyle, yaratılıştan getirilen huy biçiminde değerlendirilmişse de; zamanla anlamı değişime uğramış ve “bireyin sosyal değerleri” olarak, Türkçe’de kullanılmaya başlanılmıştır (Bal ve Beren, 2003:10). Ahlak sözcüğünün İngilizce’de karşılığının “ethics” olması nedeniyle ahlak, Türkçe’de etik anlamını da içerir şekilde kullanılmaktadır (Arda ve Pelin, 1995: 324). Gerçekte ise ahlakla etik arasında genişlik-darlık, kuram ve uygulama açısından farklılıklar söz konusudur. Ahlak, nasıl davranılmasına ilişkin, yazılı olmayan pratik kuralları kapsarken; etik, daha somut kavramları içerir ve bu kavramlardan neler çıkabileceği üzerine çalışır (Pehlivan, 1998: 9).

Ahlak, temel olarak insanın değer ve tutumlarını içerirken; etik, bu alanda yapılan bilimsel çalışmaları içermektedir. Başka bir anlatımla etik, davranışlarımıza felsefi bir bakış açısıyla yaklaşarak doğru-yanlış, ödev-yükümlülük, toplumsal ve sosyal sorumluluk kavramlarını sorgular. Bu sebeple, etik ve ahlak kavramları birbirinin yerine kullanılamaz (Kılavuz, 2003: 26).

Etik kavramının temelinde sorumluluk duygusu vardır. Sorumluluk anlayışında geçmişte olup bitenlerin sorumlusu olmaktan çok, geleceğe dönük olarak alınması gereken önlemleri almak güdüsü söz konusudur (Keleş ve Hamamcı, 2002: 235). Bu anlamda toplum içindeki her bireyin sosyal sorumluluk adını verebileceğimiz bazı kaçınılmaz yükümlülükleri vardır (Özel, 2000: 18). Bireyin etik sorumluluklarını yerine getirmesi, etik davranışları oluşturur. Etik davranışları belirleyen etik ölçüler, zaman içerisinde toplumsal dinamiklere paralel olarak değişebilir. Bu nedenle etik davranışlar dinamiktir (Kuçuradi, 1998).

Günümüzde etiğe olan ilgi artışı, bazı mesleklerde karşılaşılan etik sorunların artmasının ya da artan sorunların farkına varılmasının bir sonucudur. 20. yüzyılın son çeyreğinde “etik” sözcüğü daha çok duyulmaya başlanmıştır. Başta “tıp etiği” olmak üzere, çevre sorunlarının insana ya da insanlığın geleceğine olası etkilerini konu edinen “çevre etiği”, en geniş anlamıyla iş ya da ticaret yaşamında ortaya çıkan etik sorunları ele alan “işletme etiği”, siyaset ve kamu yönetimi alanında karşılaşılan etik sorunları ele alan ”siyaset etiği” ya da “yönetim etiği” günümüzde en fazla sözü edilen meslek etikleri olmaktadır (Tepe, 2000).

Demokratik değerlerin geldiği nokta kamu yönetiminin etik yönünü gündeme getirmiştir (Duyar, 2003: 4-7). Günümüzde kamu yönetimi, sadece teknik ve siyasal bir olgu olmayıp, aynı zamanda etik bir olgu olarak da değerlendirilmektedir (Tutum, 1997: 31). Kamu yönetiminde kamu yararı ilkesinin yanında, son zamanlarda önem kazanmaya başlayan, yurttışa güven verilmesi ilkesi, kamu yönetimi etiğinin önemli bir parçasını oluşturmaktadır (Tortop, 1999: 245).

Yönetim alanında, hızlı değişim sürecinin yaşandığı günümüzde, yönetilenlerin beklentileri de değişim göstermektedir. Bu hızlı değişim, sonucunda mesleki ve toplumsal değişmeler, yöneticileri etik sorunlara daha duyarlı olmaya sevk etmektedir.

Örgütlerin temel unsuru insandır. Başka bir ifadeyle örgütleri kuran ve çalıştıran insandır; örgütlerin biçimsel yapıları insanlar tarafından belirlendiği gibi, örgütün işleyişindeki biçimsel ve dal süreçlerde insanın ürünüdür (Emre, 1993:4). Bu anlatımdan hareketle iyi yönetim olabilmesi için öncelikle insan faktörünün iyi olması ve yasal düzenlemelerin yanında siyasal ve yönetsel ahlak anlayışının da yerleşmesi gerekmektedir.

Örgütlerin amaç ve süreçlerini tanımlayan yasalar, yöneticilerin ve diğer iş görenlerin nasıl davranması ve neyi yapıp neyi yapmamaları gerektiğini belirlemektedir. Ancak, hukuk kurallarının var olması, her zaman onlara uyulması anlamına gelmemekte, iş görenler etik değerler açısından yeterince gelişmemişse, yasalar bireylerin etik davranışlar göstermelerini sağlayamamaktadır.

Örgüt içindeki ve dışındaki formal ve informal ilişkiler ağı günümüzde öyle karmaşık bir hale gelmiştir ki, iş görenlerin adil, doğru, tarafsız, çıkarısız davranmalarını sağlayacak başka ilkelere gereksinim duyulmuştur. Aslında örgütlerin kültürlerinin ürünü olan ve iş görenlerin belirli davranış kalıplarını benimsemelerini sağlayan, yazılı olmayan kuralları vardır (Mocan, 2002: 6). Ancak, örgüt kültürünün etik davranışlar açısından tanımlanarak yazılı hale getirilmesi gerekmektedir (Pehlivan, 1998: 52).

Kamu yönetiminde etik; iş ahlakı, örgüt kültürü, yönetsel ahlak gibi çeşitli kavramlarla ifade edilebilmektedir. Bu kavramların temelinde yer alan yönetim etiği, kişilerin algılamalarına göre değişen göreceli bir kavram olan ahlakın belli bir örgüt içerisinde, o örgütçe belirlenmiş kurallarla beslenerek ortaya çıkmış biçimdir (Bilgin, 1997: 2). Burada dikkat çekici olan nokta yönetsel etiğin örgüt kültürünün bir parçası olmazdan önce zaten bir ölçüde var olduğudur (Kılavuz, 2003: 43).

Kamu yönetiminde etik her zaman genel ahlak anlayışının pozitif anlamda örgüt kültüründe yansımaları şeklinde anlam kazanmayıp; çoğu zaman yaygın ahlak anlayışı içerisinde kötünün ve yanlışlığın hâkim olduğu olumsuz bir anlamda kullanılmaktadır. Kamu yönetiminde etiğin olumsuz algılanması etiğin negatif anlamı, olumlu algılanması ise pozitif anlamıdır (Kılavuz, 2003: 43-45). Kamu yönetiminde etiğin pozitif anlamı denildiğinde, aslında olması gereken faydalı ve doğru olan yönetsel ahlak anlayışdır.

Hiç şüphesizdir ki yönetimin önemli bir fonksiyonu olan denetim de etik kurallar içerisinde yürütülmek zorundadır. Ancak, burada söz konusu olan, yönetim içinde genel etik kurallardan çok denetçiler için ayrı etik

kuralların varlığıdır. Denetçilere özgü etik kurallar olabilmesi için öncelikle denetçiliğin bir meslek olarak tanımlanması gerekmektedir.

Meslek Kavramı ve Denetçilik

Meslek kavramı genel olarak, bir kimsenin geçimini sağlamak üzere, profesyonel olarak sürekli yaptığı iş olarak tanımlanmaktadır. Herhangi bir iş ya da uğraşın meslek sayılabilmesi için, o iş ya da uğraşın en azından belli bir tekniği ve kurumsallaşmış değerleri olması gerekir (Ertekin, 1987: 36).

Bir uğraşın Meslek olarak kabul görmesi için gerekli kriterler aşağıdaki şekilde sıralanabilir (Goode, 1996: 68):

- Meslek öncelikle, kişinin başlıca ve düzenli olarak yürüttüğü faaliyet alanıdır. Hobi ya da zevk için ara sıra yapılan uğraşlar meslek sayılmaz.
- Meslek, temel bir geçim şekli olarak ücret karşılığında yapılmalıdır.
- Mesleklerin açık ve standart bir tanımı yapılmalı, sistematik bilgiye dayanmalıdır.
- Mesleğin, kendine özgü özel bir eğitim uygulamasının olması veya kişisel beceriye dayanması gerekmektedir.
- Mesleklerin, mesleğin amaçlarını, mesleği icra edenlerin kişisel amaçlarından daha üstün tutan bir mesleki davranış standartları olmalıdır.
- Mesleklerin kendine özgü mesleki ilke ve kuralları, meslek etiği ve disiplini bulunmalıdır.

Bu kriterler kapsamında meslek kavramı, *“belirgin ve tutarlı ideolojisi olan, üyelerine toplum içindeki konumlarının bilincini aktaran, nasıl ve hangi değer ölçülerine göre davranacaklarını biçimsel ya da biçimsel olmayan toplumsal mekanizmalar aracılığıyla aşıl原因an, birlik duygusunu ve varlığını temsili kuruluşlar aracılığıyla koruyan ve pekiştiren topluluk, ekonomik ve toplumsal nitelikte bir birliktir”* şeklinde tanımlanabilir (Karasu, 2001: 42).

Çağdaş dünyada özel sektör ve kamu kesimi denetçiliği bir meslek haline gelmiştir. Türkiye’de ise 3568 sayılı Yeminli Mali Müşavirler Kanunu ile 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu özel sektör kesiminde denetçilik mesleğine ilişkin düzenlemeler getirmiştir. Kamu kesimi açısından 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu ile bu Kanuna paralel olarak getirilen diğer düzenlemeler denetime standart getirmeyi amaçlamaktadır

(Maliye Bakanlığı, 2004: 122). Bu standartlardan birisi de meslek etiği kurallarıdır.

Denetimde Meslek Etiği

Meslek etiği; bir meslek grubunun, mesleğe ilişkin olarak oluşturup koruduğu, meslek üyelerini belirli şekilde davranmaya zorlayan, kişisel eğilimlerini sınırlayan, yetersiz ve ilkesiz üyeleri meslekten dışlayan, meslek içi rekabeti düzenleyen ve hizmet ideallerini korumayı amaçlayan mesleki ilkeler bütünlüğüdür (Pehlivan, 1998: 4). Genel anlamdaki etik yaklaşımlarının, meslek alanlarında somutlaşan biçimlerine de, meslek etiği denilebilmektedir.

Meslek etiğinin en önemli özelliği dünyanın neresinde olursa olsun, aynı meslekte çalışan bireylerin bu davranış kurallarına uygun davranarak çalışmasını sağlamasıdır (Kuçardı, 1998: 2). Küreselleşme sürecinde, para ve sermayenin yanında, emek gücünün de dünyanın her yerinde çalışma imkânı bulabiliyor olması, ortak meslek etiği olmasını da zorunlu kılmaktadır (Nişancı, 2003: 38-39).

Mesleki etik ilkelerinin temel işlevleri üç başlık altında toplanabilir:

- Yetersiz ve ilkesiz üyeleri ayırmak,
- Meslek içi rekabeti düzenlemek,
- Hizmet ideallerini korumak (Pehlivan, 1998: 86).

Görüleceği üzere Meslek etik ilkelerinin işlevlerinde, çalışanların kalitesine göre başarılı çalışanlar ile başarısız çalışanları ayırmak ve sunulan ürünün kalitesini yükseltmek amaçlanmaktadır (Bal ve Beren, 2003: 35).

DÜNYADA DENETİM ETİĞİ İLKE VE KURALLARI

Profesyonel mesleklerde meslek mensuplarının uyacakları etik kurallar, uluslararası kurumların ve uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği ilkeler çerçevesinde şekillenmektedir. Bu bölümde, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Etik Kuralları, bağımsız denetçi ve denetim kurumları ile muhasebecilerin uluslararası örgütü olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun belirlediği (IFAC) Etik Kuralları, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Etik Kuralları ve Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Etik Kuralları incelenmiştir.

Günümüzde, özel sektör üzerinde kamunun yaygın bir denetimi söz konusu olabildiği gibi özel denetimin kamusal denetimi destekleyici ve tamamlayıcılığı niteliği de gün geçtikçe artmaktadır. Kamusal ve özel denetimde kullanılan yöntem ve teknikler de gittikçe birbirine benzemektedir (Köse, 2007: 6). Bu sebeplerle, Dünyada ve Türkiye’de özel sektör denetçileri için belirlenmiş olan denetim etiği ilke ve kurallarına da bu çalışma içinde yer verilmiştir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (INTOSAI) Mesleki Etik Kuralları

INTOSAI, 1953’te Küba’nın başkenti Havana’da gerçekleştirilen uluslararası kongre sonucunda oluşturulmuş; daha sonrasında ise bağımsız ve siyaset dışı bir organizasyon olarak Birleşmiş Milletler üyesi tüm ülkelerin yüksek denetim kurumlarının üyesi olduğu uluslararası bir organizasyon haline gelmiştir. INTOSAI her üç yılda bir değişik ülkelerde kongreler düzenleyerek, yüksek denetim alanında ve ilgili mali ve yönetsel konularda, güncel gelişmelerin tartışılmasını ve kararlar alınmasını sağlayan bir forum oluşturmaktadır.

INTOSAI’nin Kasım 1992 yılında yapılan yönetim kurulu toplantısında Kamu Sektörü Denetçileri için Mesleki Etik Kuralları onaylanmıştır. Bu kurallar, INTOSAI bünyesindeki çeşitli ülke Yüksek Denetim Kurumlarının mesleki etik ilkelerini ortak bir noktada buluşturmaya amaçlamaktadır (INTOSAI, 2005). INTOSAI, üyesi bulunan tüm Yüksek Denetim Kurumlarından bu kurallara uygun düzenlemeler yapmasını istemektedir. Söz konusu kurallar sadece meslek etiğine ilişkin temel önermeleri içerecek şekilde hazırlanmış olup, ülkeler arasındaki kültür, dil farklılıkları ile yasal ve sosyal sistemler arasındaki değişiklikler nedeniyle bu kuralların her ülke koşullarına uyarlanması gerekmektedir.

INTOSAI Mesleki Etik Kurallarına yön veren ilkeler aşağıdaki başlıklar altında belirlenmiştir (INTOSAI, 2005).

Dürüstlük: INTOSAI etik ilkelerinin en önemlisi dürüstlüktür. Dürüstlük genel olarak doğruluk ve adalet kavramlarıyla ölçülmektedir. Kamuoyunda kendilerine duyulan güven duygusunu sürekli kılabilmek için denetçilerin davranışları kusursuz ve şüphe uyandırmayacak biçimde olmalıdır. Denetçiler işlerini yürütürken ve denetlenen kurum personeliyle ilişkilerini sürdürürken yüksek standartlı davranış biçimlerine bağlı kalmak zorundadır. Dürüstlük, denetçilerin bağımsızlık ve tarafsızlık prensiplerine

bağlı kalmalarını, mesleğin gerektirdiği kusursuz davranış standartlarına uymalarını, kamu yararını gözeterek karar vermelerini ve işlerin yürütülmesi ile Yüksek Denetleme Kurumlarının kaynaklarının kullanımında tam bir dürüstlük göstermelerini gerektirmektedir.

Bağımsızlık: Denetçiler denetledikleri kurumdan bağımsız olmak ve inceledikleri konuları nesnel bir şekilde ele almak durumundadırlar. Bağımsızlık ilkesini “nesnel davranış” ve “yansızlık” başlığı altında iki alt ilke şekillendirmektedir. Denetçinin bağımsızlığı, kişisel veya dış çıkarlar nedeniyle hiçbir şekilde zedelenmemelidir. Denetçiler menfaatlerinin söz konusu olabileceği her türlü konu ile ilgilenmekten kaçınmak zorundadırlar. Denetçiler tarafından yürütülen her işte, özellikle eksiksiz ve objektif olması gereken denetçi raporlarında, nesnellik ve yansızlık gereklidir. Bu nedenle, kanaat ve raporların sonuç bölümlerinin Yüksek Denetleme Kurumunun denetim standartları uyarınca toplanmış ve birleştirilmiş kanıtlara dayanması zorunludur.

Tarafsızlık: Yüksek denetim kurumunun gerçekte var olan ve kamuoyu tarafından da varlığı algılanan politik tarafsızlığının korunması büyük önem taşımaktadır. Bu nedenle denetçiler denetim sorumluluklarını tarafsız bir biçimde yerine getirebilmek için politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermelidirler. Yüksek Denetleme Kurumları, yasama ve yürütme organlarıyla veya raporlarını görüşmek için yasayla yetki verilmiş diğer devlet kurumları ile yakın çalışma ilişkisi içinde olduklarından, denetçilerin politik etkilerden uzak kalmaya özen göstermeleri gerekmektedir. Denetçiler politik bir faaliyet içinde yer alırken veya almayı düşünürken, böyle bir faaliyetin denetim görevlerini tarafsız olarak yerine getirme yükümlülükleri üzerinde yaratabileceği etkileri veya dışarıdan böyle görünebileceğini düşünerek hareket etmelidirler. Eğer denetçilere politik faaliyetlerde bulunma izni veriliyorsa; denetçilerin, bu faaliyetlerini mesleki sürtüşmelere yol açmayacak şekilde sürdürmeleri gerekmektedir.

Çıkar Çatışmasından Kaçınılması: Denetçiler bağımsızlıklarını ve dürüstlüklerini zedeleyebilecek veya böyle bir görüntünün verilmesine neden olabilecek hediye veya para ödülleri reddederek bağımsızlıklarını korumalı ve muhtemel bir çıkar çatışmasını önlemelidirler. Denetçiler, denetlenen kurum yöneticileri, personeli ve diğer ilgililerle ilişkilerinde bağımsızlıklarını tehdit edebilecek veya ondan taviz vermelerine yol açabilecek her tür ilişkiden kaçınmalıdırlar. Denetçiler, resmi konularını özel amaçlar için kullanmamalı ve rüşvet riski içeren ilişkilerden veya nesnellikleri ve bağımsızlıkları

konusunda şüphe uyandırabilecek ilişkilerden kaçınmalıdırlar. Görevlerinin ifası sırasında elde ettikleri bilgileri denetçiler kendilerine veya başkalarına kişisel yarar sağlamak amacıyla kullanmamalıdırlar.

Meslek Sırlarının Saklanması: Denetim süreci içinde elde ettikleri bilgiyi denetçiler üçüncü şahıslara yazılı veya sözlü olarak açıklamamalıdırlar. Ancak; Yüksek Denetim Kurumunun olağan çalışmasının gereği olarak ve yasalar veya diğer hukuki düzenlemelerle belirlenmiş sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla yapılan açıklamalar bunun dışındadır.

Mesleki Yeterlilik ve Mesleki Gelişime Açık Olma: Denetçiler, yürürlükteki denetim, muhasebe ve mali yönetim standartlarını, politikalarını, prosedürlerini ve uygulamalarını bilmeli ve bunları uygulamalıdırlar. Ayrıca, denetçiler denetlenen kurumun faaliyetlerini yönlendiren anayasal, yasal ve kurumsal prensip ve standartlar hakkında da yeterli bilgiye sahip olmalıdırlar. Denetçiler denetimlerinde mümkün olan en yüksek nitelikli metod ve uygulamaları kullanmalıdırlar. Denetçiler, yetersiz oldukları konularda hiçbir işi üstlenmemelidirler.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Etik Kuralları

Kısa adı IFAC olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu 1977 yılında kurulmuş olup, 118 ülkeden 159 kuruluşu bağlı eğitim, endüstri ve ticaret konularında çalışan ve bağımsız denetim faaliyetinde bulunan yaklaşık 2,5 milyon üyesi bulunmaktadır (TURMOB, 2005). Bağımsız denetim mesleğiyle ilgili olarak uluslararası uygulamaları düzenleyen IFAC, kamuoyunun çıkarlarını dikkate alarak muhasebe mesleğinin geliştirilmesi ve güçlendirilmesi ve bununla ilgili oluşturulan standartlar arasında uyum sağlama misyonunu üstlenmiştir. Bu misyonu gerçekleştirmek için, diğer faaliyetlerle beraber uluslararası denetim standartlarını, etik ve eğitim standartlarını, kamu sektörü muhasebe standartlarını oluşturmayı ve geliştirmeyi hedef almaktadır. Bu bağlamda, Uluslararası Denetim Standartları (International Standards on Auditing - ISA), Bağımsız Denetçiler İçin Etik Standartları (IFAC Code of Ethics For Professional Accountants International Education Standards) ve Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (International Public Sector Accounting Standards - IPSAS), Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu’nun hazırladığı ve yürürlüğe koyduğu standartlara örnek olarak gösterilebilir.

IFAC Etik Komitesi tarafından, bağımsız denetçiler ve muhasebeciler için hazırlanan etik standartlar (IFAC Code of Ethics for Professional

Accountants) üye kuruluşlarca benimsenmiş ve uyulması zorunlu hale getirilmiştir. Söz konusu etik standartları objektiflik, ahlak ve mesleki yeterlik kavramları ile desteklemekte ve tüm meslek mensuplarına uygulanmaktadır.

Profesyonel Muhasebeciler veya Muhasebe Meslek Mensupları için IFAC etik kuralları veya yaygın deyim ile Uluslararası Muhasebe Etik Kurallarının tüm muhasebecilere uygulanabilecek etik kuralları aşağıda başlıklar şeklinde ele alınmıştır:

Doğruluk ve tarafsızlık: Dürüstlük gerçekçi ve doğru olmayı da gerektirir. Tarafsızlık ise muhasebecinin her türlü çıkar çatışmasından uzak durmasını öngörür. Muhasebeciler değişik durumlarda dürüstlük ve tarafsızlıklarını ortaya koymak durumundadırlar. Bu durumlar ifa ettikleri hizmet tipine göre değişir. Bazı durumlarda dürüstlüklerini etkileyebilecek bir takım baskılarla karşılaşabilirler. Tüm bu baskıları veya benzer durumları tanımlamaya çalışmak gerçekçi olmaz. Meslek mensubu aleyhte olabilecek, zarar verebilecek veya başkalarının dürüstlüğünü etkileyebilecek hatta böyle bir şüphe uyandıracak hareketten özenle kaçınmalıdır. Ayrıca yanında çalıştığı personelin de dürüstlük prensibine bağlılığını sağlamalıdır. İş ilişkisinde buldukları kimselerden, yaptıkları işte dürüst olmalarını menfi etkileyebilecek hediye veya benzeri menfaatleri kabul etmemeleri gerekir.

Etik çatışmalarının çözülmesi: Meslek mensupları, bazen çıkar çatışması oluşturabilecek durumlarla karşı karşıya kalabilmektedir. Bu durumlar, günlük sorunlardan hile veya benzeri kanunsuz faaliyetlere kadar uzanabilir. Bu tür olayların sıralanarak listelenmesi zordur. Meslek mensupları bu tür olaylar karşısında bilinçli ve uyanık olmalıdır. Ancak meslek mensubu ile karşı taraf arasındaki dürüst bir görüş farklılığı mutlaka etik konusuna girmeyebilir. Her bir olay kendi çerçevesi içinde değerlendirilmelidir.

Mesleki yeterlilik: Meslek mensupları kendilerini sahip olmadıkları uzmanlık ve deneyime sahipmiş gibi tanıtmamalıdır. Mesleki yeterlilik, mesleki yeterliliği kazanma ve mesleki yeterliliğin korunması olmak üzere iki ayrı aşamada ele alınmaktadır. Mesleki yeterliliği kazanma, yüksek kalitede bir genel eğitimden sonra, mesleğe yönelik özel eğitim, pratik eğitim ve alıştırma, mesleki konularda sınav ve belirli bir süre mesleki deneyim gereklidir. Mesleki yeterliliğin korunması ise, muhasebe ve denetime yönelik ulusal ve uluslararası gelişmelerin, muhasebe mesleğindeki yeniliklerin, kanun ve mevzuattaki değişiklikler de dahil olmak üzere her tür mesleki konunun yakından takip edilerek bilgilerin güncel tutulmasını gerektirir. Meslek mensubu, ulusal ve

uluslararası uygulamalara uyumlu bir kalite kontrol programına tabi tutulmalıdır.

Gizlilik: Meslek mensubu, müşterisinin veya işverenin işleri ile ilgili elde ettiği bilgilerin gizliliğine saygı göstermelidir. Bu gizlilik muhasebeci ile işvereni arasındaki ilişkinin sona ermesinden sonra da devam eder. Yetkili bir makam tarafından bilgiyi açıklama yetkisi verilmedikçe veya yasal bir zorunluluk olmadıkça gizlilik ilkesi daima korunmalıdır.

Vergi uygulaması: Vergi danışmanlığı hizmeti sunan bir meslek mensubu, müşterisi veya işverenin en iyi konumda bulunmasını sağlamak ve hizmetini profesyonel bir anlayışla yapmak, doğruluk ve tarafsızlıktan vazgeçmemek ve kanunla uyumlu olarak çalışmak durumundadır. Tartışmalı durumlarda; konu hakkında yeterince destek olması şartı ile müşteri veya işveren lehinde çözüm aranmalıdır. Vergi beyannamesi hazırlayan meslek mensubu beyanname içeriği konusunda esas sorumluluğun müşteri ya da işverende olduğunu müşteri veya işverene hatırlatmalıdır. Müşteri ya da işverene sunulan ve somut sonuçları olan vergi konusunda tavsiyelerin ya da görüşlerin düz yazı veya bilgi formu şeklinde dosyalanmak üzere kayıt edilmesi gerekir.

Sınır ötesi faaliyetler: Sınır ötesi faaliyetlerde bulunan meslek mensubu ister kendi ülkesinde ister hizmet sunduğu diğer ülkede yürüttüğü her bir işle ayrı ayrı ilgilenmelidir. Meslek mensupları, hizmetlerini, faaliyette buldukları ülkedeki ahlaki gerçeklere uyumlu olarak sunmalıdır. Eğer iki ülke etik gerekleri arasında belirli farklılıklar varsa; hizmet sunulan ülkedeki etik gerekleri IFAC etik kurallarından daha az sıkı ise IFAC etik kuralları, hizmet sunulan ülkedeki etik kuralları IFAC etik kurallarından daha sıkı ise o ülkedeki kuralları, kendi ülkesindeki kurallar hizmet sunduğu ülke ile IFAC kurallarından daha sıkı ise kendi ülkesindeki etik kuralları uygular.

Tanıtım: Tanıtım ve pazarlama esnasında meslek mensupları mesleğin onurunu zedeleyecek araçları kullanmamalı, sundukları hizmetler, yeterlilikler ve deneyimleri konusunda abartılı iddialarda bulunmamalı; meslektaşlarına iftira atmamalıdır.

IFAC tarafından tüm meslek mensupları için belirlenen etik kurallar yanında serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebeciler için de aşağıdaki başlıklar halinde sayılan etik kuralları belirlenmiştir:

- a) Bağımsızlık,

- b) Mesleki yeterlilik ve muhasebeci olmayanlardan yararlanılmasına dair sorumluluklar,
- c) Ücretler ve komisyonlar,
- d) Serbest muhasebecilikle bağdaşmayan uygulamalar,
- e) Diğer serbest meslek faaliyetinde bulunan muhasebecilerle ilişkiler,
- f) Kamu yararına uygulamalar,
- g) Reklâm ve teşvik.

IFAC tarafından bağımlı çalışan muhasebecilere uygulanacak ahlak kuralları ise sadakat çatışması, meslektaşlara destek ve mesleki yeterlilik ve bilginin sunulduğu başlıkları altında belirlenmiştir:

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Etik Kuralları

Merkezi, Amerika Birleşik Devletleri’nde bulunan ve 1941 yılında New York’da kurulmuş olan Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü’ne (IIA) 120’den fazla ülkenin ulusal denetim kuruluşu üye olup; bu kuruluşlar içinde yaklaşık olarak 70 bin denetçi çalışmaktadır. Enstitünün amacı, özel sektör içerisinde işletmeyi yönetmekle sorumlu kimselerin görevlerini etkin bir biçimde yerine getirmelerine yardımcı olmak için görev yapan iç denetçilerin dünya çapında yaygın örgüt yapısına sahip olmasını sağlamak ve iç denetçiliği saygın bir meslek türü haline getirmektir.

1995 yılında kurulmuş olan Türkiye İç Denetim Enstitüsü, Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünde ülkemizi temsil etmekte ve çeşitli sektörlerde görev yapan yaklaşık 700 üyesi bulunmaktadır (Seviğ, 2003). Türkiye İç Denetim Enstitüsü, mesleki toplantılar, eğitim ve iletişim seminerleri, uluslararası meslek standartlarının Türkçe’ye çevrilmesi, sertifikalı iç denetçi sınavı, kongreler gibi etkinlikler düzenlemekte; meslek bilinci ve etiğinin oluşturulmasına katkı sağlamaya çalışmaktadır.

Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsü, üyelerinin uyması gereken etik kurallar hazırlamıştır. Etik kuralları belirleme amacı, Enstitü tarafından, iç denetim mesleğinde etik kültürü oluşturmak ve yaygınlaştırmak olarak açıklanmıştır. Etik kurallar için dört temel ilke belirlenmiştir. Bunlar: Dürüstlük, Tarafsızlık, Meslekî Ehliyet ve Sır Saklamadır. Bu dört ana ilke içerisinde, 11 davranış kuralı belirlenmiştir. Bunlar:

- a) Üyeler ve CIA (Certified Internal Auditor)’ler görevlerini ve sorumluluklarını yerine getirirken dürüst, objektif ve gayretli olacaktır.

b) Üyeler ve CIA’lar kurumlarının meseleleri ile ilgili tüm konularda veya hizmet sundukları kişilere bağlılık gösterecektir. Fakat üyeler ve CIA’lar bilerek herhangi bir uygunsuz veya yasal olmayan bir faaliyetin tarafı olmayacaktır.

c) Kurumlarına veya iç denetim mesleğine yakışmayan faaliyetlere bilerek katılamazlar.

d) Kurumun çıkarı ile çatışan veya görev ve sorumluluklarını objektif olarak yerine getirmelerini engelleyici faaliyetlere girmekten kaçınırlar.

e) Mesleki kararlarına zarar verecek veya zarar verebileceği tahmin edilen, çalışanlardan, müşterilerden, satıcılardan ve kurumsal iş ilişkisinde buldukları kişi ve kuruluşlardan değerli herhangi bir şeyi/hediyeyi kabul edemezler.

f) Sadece mesleki yeterlilikleri ile tamamlamayı bekledikleri hizmetleri yüklenirler.

g) “İç Denetim Uygulama Standartları” ile uyum sağlanması için uygun yöntemleri kullanırlar.

h) Görevleri sırasında elde ettikleri bilgileri kullanırken sağduyulu olurlar. Gizli bilgileri, kişisel kazançları için kullanamayacakları gibi, yasalara aykırı veya kurum menfaatine zarar verecek şekilde kullanamazlar.

i) İşlerin sonuçlarını raporlarken, bildikleri tüm belgelere dayalı olarak gerçekleri ortaya koyarlar. Eğer bu gerçekler ortaya konmazsa, incelemede bulunan faaliyet raporları çarpıtılabilir veya yasal olmayan uygulamalar gizlenebilir.

j) Uzmanlıklarında iyileşme ve hizmetlerin kalite ve etkinliği için sürekli olarak gayret gösterirler.

k) Mesleki uygulamalarda “enstitü” tarafından bildirilen yeterlilik, ahlaklılık ve itibar yüksek standartlarını koruma yükümlülüğünün bilincinde olurlar. Üyeler, “kararnamelere” uyar ve enstitünün hedeflerini desteklerler.

Amerikan Yeminli Serbest Muhasebeciler Enstitüsü (AICPA) Etik Kuralları

Amerika’da 1924 yılında örgütlenen AICPA, muhasebe ve denetim konularında esas görevleri yanında yardımcı ve gönüllü olarak ulusal ekonomilerine ilişkin araştırma ve inceleme raporları düzenleyen diğer bir kuruluştur. AICPA’nın en önemli özelliği denetim kuruluşları ve meslek

örgütlerinin uymak zorunda oldukları ve “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarını” ilk defa belirleyen kuruluş olmasıdır. Meslek örgütlerince kabul edilmiş ve denetim kuruluşları ile denetçilerin uymak zorunda oldukları standartlara “Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları” denilmektedir. Bu standartlar ilk defa 1947 yılında AICPA tarafından kabul edilmiştir.

Bu standartlar, birçok ülkede benimsenmiş ve günümüze kadar çok az değişikliğe uğrayarak gelmiştir (BUMKO 2005). Söz konusu standartlar en son şeklini 1988 yılında Enstitünün Mesleki Davranış Yasası’nda yapılan değişiklikle almıştır (Uyar, 2005). Söz konusu davranış kuralları, olması gereken davranışları içeren prensipler ve meslek ahlakına uygun olmayan davranışları açıklamaktadır. Bu kurallara muhasebe mesleği ile uğraşan tüm üyelerin uyması zorunludur (Önder, 2001: 24).

AICPA Mesleki Davranış Yasası 6 prensibin belirlediği 11 etik kuraldan oluşmaktadır (Önder 2001: 26-33). AICPA Mesleki Davranış Yasasına yön veren altı prensip ilke sorumluluk, kamu yararı, dürüstlük, tarafsız ve bağımsız olma, sunulan hizmetin kapsam ve niteliği başlıkları altında düzenlenmiştir. AICPA Mesleki Davranış Yasası ile oluşturulan 11 kural ise aşağıdaki şekilde belirlenmiştir:

Bağımsızlık: Meslek mensubu mesleğini icra ederken ilgili firmadan tamamen bağımsız olmalıdır. Denetçinin kişisel olarak veya bağlı bulunduğu denetim firmasının müşterisiyle mali bir ilişki içerisinde olması, iş ilişkisi içinde olması, yönetim danışmanlığında bulunması ve hukuki bir ihtilaf olması bağımsızlığı zedeleyen unsurlar olarak kabul edilir. Denetçi veya muhasebeci denetim hizmetini yerine getirirken bağımsız olmak zorundadır.

Dürüst ve Tarafsız Olma: Meslek mensubu işleri yaparken dürüst ve tarafsız olmalıdır.

Genel Standartlar: Tüm üyelerin uyması gereken 4 adet genel standart vardır. Bu standartlar; mesleki yeterlilik standardı, mesleki özen standardı, planlama ve denetleme standardı ve yeterli ve geçerli veri standardıdır.

Standartlara Uyma: Üyeler mesleki faaliyetlerini yürütürken ilgili mesleki kuruluşlar tarafından yayınlanmış bulunan standartlara uymak zorundadır.

Muhasebe Prensipleri: Bu prensipler Devlet Muhasebesi ve Finansal Muhasebe Standartları Kurullarınca yayınlanmış muhasebe standartlarıdır ve tüm üyeler için geçerlidir.

Müşteriyle İlgili Bilgilerin Gizliliği: Muhasebeci edindiği bilgileri müşterinin izni olmadan açıklayamaz. Mahkeme çağrısı olması durumunda üye buna uymak zorundadır ve edindiği bilgileri ilgili ve sorumlu kişilere aktarmakla yükümlüdür.

Şarta Bağlı Ücret: Meslek mensubu gerçeklerin çarpıtılmasına yönelik olarak ücret tekliflerini hiçbir zaman kabul edemez.

Uygunsuz Davranışlar: Uygunsuz davranışlar meslek adını ve dürüstlüğünü zedeleyen davranışlardır. Bu davranışlar şunlardır;

- Müşteriye ilişkin kayıtların ve denetim çalışma kâğıtlarının saklı tutulup müşteriye geri verilmemesi,
- İstihdamda ayrılık yaratma,
- Muhasebe prensip, standart ve kurallarına uymamak,
- Finansal tabloların düzenlenmesinde ihmalkâr davranmak.

Reklâm Yapma ve Hizmet Satışına Yönelik Diğer Talep Biçimleri: Meslek mensubu yanlış ve aldatıcı reklâm ve beyanlarla müşteri çekemez. Baskı uygulayarak, taciz ederek ve dolandırıcılıkla iş yapmak kesinlikle yasaktır.

Komisyon ve Danışma Ücretleri: Hiçbir meslek mensubu bir mal veya ürün için veya başka bir meslektaşına tavsiye ve tanıtma için müşterilerden komisyon ve benzeri ücret talebinde bulunamaz.

Mesleği İcra Biçimi ve İsim: Bu kurala göre meslek mensubu mesleğini icra etmek için şahıs işletmesi, adi ortaklık veya anonim şirket biçiminde örgütlenebilir. Kullandığı isim yanıltıcı olmamalıdır. Örneğin ayrılmış veya ölmüş ünlü bir ortağın adını kullanmak doğru bir davranış biçimi değildir.

TÜRKİYE’DE DENETİM ETİĞİNE İLİŞKİN İLKE VE KURALLAR

Türk kamu yönetiminde görev yapan denetim elemanlarının büyük çoğunluğu 5176 Sayılı Kamu Görevlileri Etik Kurulu Kurulması Hakkındaki Kanunda belirlenen etik kurallara tabidir. Bunların dışında bazı denetim

kurumları mensupları için etik anlamda kurallar içeren bazı düzenlemeler geliştirmiştir. Bunlardan Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları, Sayıştay Denetçileri Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik, Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkeleri ve Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik, Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri aşağıdaki bölümlerde özet halinde ele alınmıştır.

Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları

5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 67 nci maddesinin (k) bendinde iç denetçilerin uyacakları etik kuralların İç Denetim Koordinasyon Kurulunca belirleneceği ifade edilmiştir. Ayrıca, İç Denetçilerin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin 9 uncu maddesinde iç denetçilerin Kurul tarafından belirlenen denetim standartlarına ve etik kurallara uymakla yükümlü olduğu, bu standart ve kuralların da uluslararası genel kabul görmüş standart ve kurallar dikkate alınarak belirleneceği ifade edilmiştir.

Bu çerçevede, İç Denetim Koordinasyon Kurulunca Uluslararası İç Denetçiler Enstitüsünün (IIA) Meslek Ahlak Kuralları esas alınarak ve diğer uluslararası mesleki kuruluşların metinlerinden de yararlanılarak Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları oluşturulmuştur.

5018 sayılı Kanunun 67 inci maddesinde “etik” sözcüğü kullanılmasına rağmen İç Denetim Koordinasyon Kurulu “Ahlak” sözcüğünü kullanmayı tercih etmiştir. Oysa ki, yukarıda ki bölümlerde açıklandığı üzere ahlakla etik sözcükleri arasında bazı anlam farklılıkları söz konusudur. Meslekler için genellikle etik kurallardan bahsedilmektedir. Bu nedenle, belirlenen kuralların etik kurallar olarak adlandırılması daha uygun olacaktır.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları; iç denetim mesleği ve uygulamasıyla ilgili ‘İlkeler’ ile iç denetçilerden beklenen davranış tarzını tanımlayan ‘Davranış Kuralları’ndan oluşmaktadır. İç denetçiler meslek ahlak kuralları şu başlıklar altında düzenlenmiştir:

Dürüstlük: İç denetçilerin dürüstlüğü güven verir ve böylece vardıkları kanaat ve değerlendirmelere itimat edilmesine zemin oluşturur.

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçiler, yaptıkları denetimlerle ilgili bilgi toplarken, değerlendirirken ve raporlarken en üst düzeyde mesleki tarafsızlık sergiler. İç denetçiler ilgili tüm şartların değerlendirmesini adil ve önyargısız bir şekilde yapar ve kendisi veya diğerlerinin menfaatlerinden etkilenmez.

Gizlilik: İç denetçiler, denetim esnasında elde ettikleri bilgilerin gizliliğine saygı gösterir, hukuki ve mesleki zorunluluk olmadıkça bunları yayınlamaz ve açıklayamaz.

Yetkinlik (Ehil olma): İç denetçiler, iç denetim hizmetlerinin yürütülmesinde gereken bilgi, beceri ve tecrübeyi ortaya koyarlar.

Bu ilkeler çerçevesinde denetçilerin uymaları gereken davranış kuralları ise şu şekilde belirlenmiştir.

Dürüstlük: İç denetçiler faaliyetlerini yürütürken aşağıdaki dürüstlük kurallarına uyacaklardır:

- a) Doğruluk ve sorumluluk duygusuyla hareket eder.
- b) Hukuku gözetir, hukukun ve mesleğin gerektirdiği özel durum açıklamalarını yapar.
- c) Kanun dışı bir faaliyete bilerek ve isteyerek taraf olmaz veya iç denetim mesleği ve idare açısından yüz kızartıcı eylemlere girişmez.
- d) İdarenin meşru ve etik amaçlarına saygı duyar, katkıda bulunur.
- e) Aldıkları kararlarda kamu yararını göz önünde bulundurur.

Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık: İç denetçilerin görevini yerine getirirken Tarafsızlık, Nesnellik, Bağımsızlık ilkeleri gereği gözetileceği hususlar aşağıdaki şekilde sıralanmıştır.

- a) Görev alanındaki sorunları ve konuları ele alma konusunda bağımsız ve tarafsızdır.
- b) Bağımsızlıklarını her türlü siyasi etkiden korur.
- c) Bireysel ya da kurumsal iç veya dış menfaat ve baskılara karşı durur.
- d) Denetlenen birim ve diğer taraflarca ileri sürülen bilgi ve görüşleri alır, ancak kararlarını özgür iradesiyle oluşturur.

e) Denetim raporlarını doğru ve nesnel biçimde hazırlar (sonuçlar yalnızca elde edilen kanıtlara dayalı olmalı ve denetim standartlarına uygun olarak birleştirilmelidir).

f) Değerlendirmelerinde tarafsızlığını ihlal eden veya ihlal edebilecek herhangi bir faaliyet veya ilişkinin içerisinde yer almaz. Bu durum, idarenin çıkarlarıyla çatışabilecek faaliyet veya ilişkiler için de geçerlidir.

g) Denetçinin profesyonel yargılama yapmasını zedeleyen veya zedeleyebilecek hiçbir menfaat kabul etmez.

h) Bildikleri halde açıklanmaması durumunda denetlenen faaliyete ilişkin raporun sıhhatini bozacak tüm önemli bulguları ortaya koyar.

Gizlilik: İç denetçiler görevini yerine getirirken gizlilik ilkesi gereği aşağıdaki hususlara dikkat edecektir.

a) Görevleri sırasında elde ettikleri bilgilerin korunması ve kullanılması konusunda ihtiyatlı olur. Ancak, yasadışı olan veya ahlaki sayılmayan herhangi bir faaliyeti mevzuat gereği yetkili makamlara bildirir.

b) Sahip oldukları bilgileri, kişisel menfaatleri için veya hukuka aykırı olarak ya da idarenin meşru ve etik amaçlarına zarar verebilecek tarzda kullanmaz.

Yetkinlik: İç denetçiler görevini yerine getirirken aşağıdaki hususlara uymalıdır.

a) Sadece görevin gerektirdiği bilgi, beceri ve tecrübeye sahip oldukları işleri üstlenir.

b) İç denetim hizmetlerini, kamu iç denetim standartlarına uygun bir şekilde yerine getirir.

c) Kendi yeterlilik ve hizmetlerinin etkinlik ve kalitesini devamlı geliştirir.

İç denetçiler denetlenen birime denetim dışında danışmanlık veya başka hizmetler veriyorsa, bu hizmetlerin çıkar çatışmasına yol açmamasına özen göstermeleri gerekmektedir. İç denetçilerin çıkar çatışmasından kaçınması için aşağıdaki kurallar belirlenmiştir:

a) Bu tür hizmetlerin yönetimin özgün yetki ve sorumluluk alanına girmediğinden emin olmalı ve bu konular kesinlikle denetlenen birimin yönetimine bırakılmalıdır.

b) Bağımsızlık ve tarafsızlıklarını etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan herhangi bir menfaati reddeder.

c) Denetlenen birimin yöneticileri, personeli ve ilgili diğer taraflarla, bağımsız davranmasını tehdit eden, etkileyen veya etkileyebileceği varsayılan ilişkilerden kaçınır. Bu husus, idarenin çıkarlarıyla çatışan ilişki ve faaliyetleri de içerir.

d) Resmi konumlarını özel amaçları için kullanmaz ve yolsuzluk riski içeren veya denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlıkları hakkında şüphe uyandıracak ilişkilerden kaçınır.

Kamu iç denetçileri meslek ahlak kuralları, iç denetçi tarafından mesleğe girişte okunup imzalanarak, iç denetim birimi ile üst yöneticiye sunulması gerekmektedir.

Sayıştay Denetçileri Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik

1968 yılında çıkarılan ve aynı zamanda Sayıştay denetçilerinin disiplin yönetmeliği olan “Başkan ve Üyeler Dışındaki Sayıştay Mensupları Hakkında Disiplin Kovuşturmasını Gerektiren Hallerle Bunlara Verilecek Disiplin Cezalarına Dair İç Yönetmelik” denetçiler için etik anlamda bazı düzenlemeleri içermektedir. Anılan yönetmelikte etik anlamdaki düzenlemeler “Kılık ve Kıyafet”, “Görevlilerle İlişkiler”, “Görevli Olmayan Kişilerle İlişkiler”, “Kişisel Hal ve Hareketler” başlıkları altında düzenlenmiştir.

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkeleri

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu, yürüttüğü denetim görevinde saydamlığın sağlanması ve etik ilkelere dayalı bir denetim anlayışının kurumsallaştırılması amacıyla etik ilkelerini belirlemiştir (Maliye Teftiş, 2008).

Maliye Bakanlığı Teftiş Kurulu Etik İlkelerinin dayanağı doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ve topluma karşı sorumluluk duyması olarak karşı sıralanmıştır. Söz konusu ilkeler temel çalışma etiği, topluma karşı sorumluluk, mesleğe karşı sorumluluk başlıkları altında aşağıdaki şekilde açıklanmıştır (Maliye Teftiş, 2008).

Temel Çalışma Etiği: Maliye Müfettişleri, kendilerine Anayasa ve ilgili mevzuat uyarınca verilen görevleri; doğruluk, tarafsızlık, bağımsızlık ve

adalet ilkelerini esas alarak, toplum yararını sağlayacak şekilde yerine getireceklerdir.

Topluma Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri kanunlarla kendilerine verilen görevleri yerine getirirken Toplumun güven ve saygısını kazanacak şekilde bir çalışma anlayışı içinde hareket edeceklerdir. Toplum yararı her şeyin üzerinde tutulacaktır. Kamu yönetiminde hukukun üstünlüğünü sağlamak amacıyla, kamu hizmetlerinin hukuka uygun olarak yürütülmesi, kamu hizmetlerinde eşitlik, tarafsızlık ve adaletin sağlanmasını denetim görevinin temel amacı olarak kabul edeceklerdir. Kamu yönetimi kaynaklarının etkin ve verimli bir şekilde toplum yararı için kullanılmasının sağlanması için, üzerine düşen denetim ve yol göstericilik görevini layıkıyla yerine getirecektir. Toplum nezdinde kendisine duyulan güven ve saygıyı zedeleyecek her türlü davranıştan titizlikle kaçınacaklardır.

Mesleğe Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri mesleklerini icra ederken, mesleğin geliştirilmesi ve saygınlığının korunması amacıyla doğruluk, dürüstlük, tarafsızlık ve adalet ilkelerini kendilerine temel çalışma anlayışı olarak kabul edeceklerdir. Yüksek ve kusursuz davranış standartlarını benimseyeceklerdir. Mesleğin saygınlığını zedeleyecek her türlü davranıştan kaçınacaklardır. Mesleki bilgi ve birikimlerini sürekli olarak geliştireceklerdir. Kendi aralarında iyi ilişkileri ve işbirliğini geliştirecek tarzda davranacaklardır. Kamu yararını her türlü kişisel yararın üstünde tutacaklardır. Hiçbir politik tesirin etkisinde kalmayacaklardır.

Denetlenen Birimlere Karşı Sorumluluk: Maliye Müfettişleri denetim görevini yerine getirirken; denetimin esas amacının idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka uygun olarak yerine getirilmesine yardımcı olmak ve idareye yol gösterici olmak şeklinde algılanacaktır. Denetlenen kurum ve kişilere karşı tam bir tarafsızlık ve objektiflik içinde olacaklardır. Denetlenen konuları ele alırken tarafsız, objektif ve bilimsel yaklaşım içinde olacaklardır. Denetlenen birim hakkında görüş oluşturulurken, denetlenen birimlerin sunduğu her türlü bilgi ve görüş değerlendirmeye esas alınacaktır.

Serbest Muhasebeciler, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirlerin Mesleki Faaliyetlerinde Uyacakları Etik İlkeler Hakkında Yönetmelik

Türkiye Serbest Muhasebeci Malî Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği tarafından hazırlanan Serbest muhasebeciler, serbest muhasebeci mali müşavirler ve yeminli mali müşavirlerin mesleki

faaliyetlerinde uyacakları etik ilkeler hakkında yönetmelik 19 Ekim 2007 tarih ve 26675 sayılı Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe sokulmuştur. Yönetmeliğin amacı; tüm üyelerin en üst derecede meslekî bilgiye sahip, sosyal sorumluluk bilinci olan, etik değerlere bağlı, rekabet anlayışı daha kaliteli hizmet sunumu biçiminde oluşmuş, güvenilir ve saygın bir meslek mensupları kitlesi oluşturmak hedefine ulaşmak için muhasebe meslek mensuplarının meslekî ilişkilerinde uymaları gereken asgari etik ilkelerin belirlenmesi olarak açıklanmıştır.

Etik ilkeler üç bölümden oluşmaktadır. Birinci bölüm tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeleri ve bu ilkelerin uygulanması için gereken kavramsal çerçeveyi sunmaktadır. Kavramsal çerçeve; meslek mensuplarının temel ilkelere uyum ile ilgili tehditleri belirlemeleri, bu tehditleri ortadan kaldırmak veya kabul edilebilir bir düzeye indirmek için koruyucu önlemleri almaları için gerekli bir rehberdir. İkinci ve üçüncü bölümler kavramsal çerçevenin belirli özel durumlarda nasıl uygulanacağını ortaya koymaktadır. İkinci bölüm bağımsız çalışan meslek mensupları, üçüncü bölüm ise bağımlı çalışanlar için geçerli ilke ve durumları içermektedir.

Tüm meslek mensuplarının uyması gereken temel etik ilkeler dürüstlük, tarafsızlık, meslekî yeterlilik ve özen, gizlilik, meslekî davranış başlıkları altında düzenlenmiştir.

Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esaslar

Bağımsız denetçilerin uyacakları etik kurallara ilişkin önemli bir düzenleme de, 2499 sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’nun 16 ncı maddesi uyarınca yürürlüğe sokulan “*Sermaye Piyasasında Bağımsız Dış Denetleme Hakkında Yönetmelik*” uyarınca sermaye piyasasında yaptırılacak bağımsız denetlemelerde, bağımsız denetleme kuruluşları ile denetçiler için geçerli olan, denetleme standartlarının genel esaslarını ve meslekî moral ilkelerini belirleyen; 18 Haziran 1988 tarih ve 19846 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan, “*X-3 seri no’lu Bağımsız Denetleme Kuruluşları ve Denetçilerine İlişkin Genel Esasları Belirleyen Tebliğ*”dir. Söz konusu tebliğde denetçilerin uyacakları etik ilkeler ve kurallar belirlenmiştir.

Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu Personelinin Uyacakları Meslek İlkeleri

4389 sayılı Bankalar Kanununun 3 üncü maddesinin 5/b bendine dayanarak çıkartılan 2000/730 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı; Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu Üyeleri ile Denetleme Kurumu Personelinin, herhangi bir etki veya baskı altında kalmadan görevlerini yürütmelerini, kamuoyunda ve mali piyasalarda kurumun görevlerini tam bir tarafsızlık içinde yerine getirdiği konusunda güven oluşturulması ve bu güvenin sürdürülmesini sağlamak üzere, uyacakları meslek ilkelerini düzenlemektedir. 22 Haziran 2000 tarih ve 24087 tarihli Resmi Gazetede yayınlanan ilkeler Genel İlkeler, Meslek İlkeleri ve uygulamaya ilişkin ilkeler başlıkları altında sıralanmıştır.

SONUÇ

Denetim mesleğinin kendisinden beklenen yararları sağlayabilmesi ve üstün kalitede ürünler üretebilmesi denetim standartlarına uyulmasına bağlıdır. Denetim standartlarının en önemli kısımlarından birisi de etik standartlardır. Etik standartlar meslek olmanın önemli koşullarından birisidir. Kamu mali yönetiminin anayasası olarak kabul edilen, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu ile denetimin standartlara uygun bir şekilde yürütülmesi konusunda önemli adımlar atılmıştır. Yine 5018 sayılı yasaya dayanarak hazırlanan “Kamu İç Denetçileri Meslek Ahlak Kuralları”, kamuda görev yapan denetçilerin uyması gereken etik kurallar konusunda bir ilktir. Ancak, uluslararası meslek örgütlerinin belirlediği denetim etiği kurallarının sadece iç denetçiler için değil, kamu ve özel sektörde görev yapan tüm denetim elemanları için geçerli olması gerekmektedir.

Denetim etiği kurallarının özünü, denetim ve muhasebe alanında uzmanlaşmış uluslararası meslek örgütleri tarafından belirlenen etik ilkeler oluşturmaktadır. Bu ilkeler incelendiğinde, hepsinin temelinde INTOSAI tarafından da benimsenen etik ilkelerin yer aldığı görülmektedir. Çağdaş dünyadaki denetim kurumlarının geçirdiği deneyimler sonucunda oluşan bu ilkeler; bağımsızlık, dürüstlük, tarafsızlık, çıkar çatışmasından kaçınma ve mesleki yeterlilik olarak sıralanmaktadır. Ülkemizde oluşturulacak meslek etiği kurallarının da bu ilkeler çerçevesinde şekillenmesi, denetimden beklenen faydanın sağlanabilmesi açısından önemlidir.

Etik ilke ve kuralların belirlenmesi önemli olmakla birlikte, yeterli değildir. Önemli olan etik dışı davranışların hiç oluşmamasıdır. Bunun yolu da etik eğitiminden geçmektedir. Denetçilere etik kuralların hatırlatılması amacıyla belirli periyotlarla eğitim verilmesi zorunludur. Denetçilerin etik ilkeleri koruyabilmeleri tek başına meslek mensuplarının gayretiyle mümkün değildir. Bu konuda, kamu yönetiminde söz sahibi olan her kesimin desteği gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- ARDA, Berna, PELİN, Serap Şahinoğlu (1995)**, “Tıbbi Etik: Tanımı, İçeriği, Yöntemi ve Başlıca Konuları”, *Ankara Üniversitesi Tıp Fakültesi Mecmuası*, C. 48, S.3, s.323-336.
- BAL, İhsan, BEREN, Fatih (2003)**, *Polis Etiği*, Siyasal Kitapevi, Ankara.
- BİLGİN, Kamil Ufuk (1997)**, “Kamu Yönetiminde Yönetimsel Etiğin Yönetim Ölçeğinde Değerlendirilmesi” *TODAİE 21. Yüzyılda Nasıl Bir Kamu Yönetimi Sempozyumu*, Mayıs 1997, Ankara.
- BÜMKO (2005)**, www.bumko.gov.tr/proje/proje4/dokuman/EtikMeslekAhlak.doc (4.4.2005).
- DUYAR, Mehmet Erol (2003)**, *Polis Meslek Etiği: Kamuoyu ve Emniyet Çalışanlar Tarafından Algılanışı*, Cumhuriyet Üniversitesi, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Sivas.
- EMRE, Cahit (1993)**, *Toplumsal ve Kültürel Etmenler Açısından Türk Kamu Yönetiminde Çevresel Etki Değerlendirmesi*, Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara.
- ERTEKİN, Yücel (1987)**, “Halkla İlişkiler ve Meslekleşme Olgusu”, *Halkla İlişkiler Sempozyumu*, 20-21 Nisan 1987, TODAİE Yayınları, Ankara.
- GOODE, William (1996)**, *Topluluk İçinde Topluluk; Meslekler, Meslekler ve Sosyoloji*, (Derleyen ve Çeviren: Zafer CİRHİNLİOĞLU), Gündoğan Yayınları, Ankara.
- INTOSAI (2005)**, www.intosai.org/Level3/Guidelines/3_AudStandComm/3_CodEth_AudStand2001_E.pdf, (16.8.2005).
- KARASU, Koray (2001)**, *Profesyonelleşme Olgusu ve Kamu Yönetimi*, Mülkiyeliler Birliği Yayınları, Ankara.
- KELEŞ, Ruşen, HAMAMCI, Can (2002)**, *Çevre Bilim*, İmge Kitapevi, Ankara.
- KILAVUZ, Raci (2003)**, *Kamu Yönetiminde Etik ve Bir Sorun Alanı Olarak Yozlaşma*, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- KÖSE, H. Ömer (2007)**, *Dünya’da ve Türkiye’de Yüksek Denetim*, Gözden Geçirilmiş İkinci Baskı, Sayıştay Yayını, Ankara.

- KUÇURADI, İonna (1998)**, *Uludağ Konuşmaları Özgürlük, Ahlak, Kültür Kavramları*, Türkiye Felsefe Kurumu Yayınları, Felsefe Dizisi, Ankara.
- MALİYE BAKANLIĞI (2004)**, *Ulusal ve Uluslararası Çalışmalar Işığında Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu*, Bütçe ve Mali Kontrol Genel Müdürlüğü, Ankara.
- MALİYE TEFTİŞ (2008)**, www.mtk.gov.tr, (12.1.2008).
- MOCAN, M. Reşat (2002)**, “Etik ve Meslek Etikleri” *Yüksek Denetim Dergisi*, 2002, S.1, s.5-9.
- NİŞANCI, Ensar (2003)**, Küreselleşme, Ulus Devlet ve Etik, *Osmangazi Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 4, S. 1, s. 29-40.
- ÖNDER, Türkan (2001)**, *Batan Bankalar, Bağımsız Denetim ve Meslek Ahlakı*, Beta Yayınları, İstanbul.
- ÖZEL, Salih (2000)** “Yeminli Mali Müşavirlik Mesleğinde Etik”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 91, s. 17-25.
- PEHLİVAN, İnyet (1998)**, *Örgütsel ve Yönetmel Etik*, Pagem Yayınları, Ankara.
- PİEPER, Annemarie (1999)**, *Etiğe Giriş*, (Çeviren: Veysel ATAYMAN-Gönül SEZER), Ayrıntı, İstanbul.
- SEVİĞ, Veysi (2003)**, “İç Denetim Enstitüsü” *Dünya Gazetesi*, 25.05.2003.
- TEPE, Harun (2000)**, *Etik ve Meslek Etikleri*, Türkiye Felsefe Kurumu Yayını, Ankara.
- TORTOP, Nuri (1999)**, *Kamu Personel Yönetimi*, Yargı Yayınları, Ankara.
- TURMOB (2005)**, www.turmob.org.tr/uluslararasi/IFACAHILAKYASASI.doc, (28.4.2005).
- TUTUM, Cahit (1997)**, *Kamu Yönetiminde Yeniden Yapılanma*, TESAV Yayını, Ankara.
- UYAR, Süleyman (2005)**, “Muhasebe Mesleğinde Etikle İlgili Düzenlemeler” www.muhasebetr.com/yazarlarimiz/suleyman/001/, (2.8.2005).