

INTOSAI DENETİM STANDARTLARI (*)

Çeviren :

Gül Alptürk

Sayıştay Uzman Denetçisi

BÖLÜM II

Devlet Denetiminde Genel Standartlar

Bu bölümde devlet denetimindeki genel standartlar ele alınmıştır. Bu standartlar, denetçinin ve denetleyen kuruluşun niteliklerini tanımlayarak çalışma ve raporlama standartlarına ilişkin görevlerin yeterli ve etkili bir biçimde yürütülmesini sağlar.

Genel denetleme standartları denetçilere ve Sayıştaylara uygulanacak ortak standartlar ile Sayıştaylara uygulanacak genel standartları belirler. Sayıştaylar ve denetçiler için ortak standartlar şunlardır:

a) Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır.

b) Denetçi ve Sayıştay istenilen yeterliğe sahip olmalıdır.

c) Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymak için gerekli ilgi ve ihtimamı göstermelidir. Bunun için de verileri belirlemeli, toplamalı ve değerlendirmeli, raporunda da bulgularını sonuç ve tavsiyelerini belirtmelidir.

Genel denetim standartları uyarınca Sayıştay aşağıdaki görevleri yerine getirebilmek için gerekli siyasetleri ve prosedürleri uygulamak zorundadır.

a) Uygun vasıflı personelin işe alınmasına özen göstermek,

b) Sayıştay çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmek ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemek,

c) Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak genelgeler, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamak,

d) Sayıştay içinde mevcut kurumsal birikimi ve yetenekleri desteklemek, eksik olanları tesbit etmek, bu yetenekleri denetleme işine iyi bir şekilde dağıtmak, denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmek ve amaçlarına istenen düzeyde ulaşabilmek için uygun bir planlama ve denetleme yapmak,

e) Sayıştayın iç standartlarının etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmek,

(*) INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını, Haziran 1987.

BAGIMSIZLIK

Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır. İdare şekli ne olursa olsun denetimde bağımsızlık ve objektiflik asıldır. Tam anlamıyla bağımsızlık ne mümkün ne de gerçekçidir fakat denetim işinin yürütülmesi ve sonuçlarının güvenilir olabilmesi için yasama ve yürütme organlarından yeterli ölçüde bağımsız olunması gereklidir.

Yürütme organından bağımsız ve seçimle gelmiş meclisi bulunan ülkelerde bağımsız bir Sayıştay kurulmasının anlamı açıktır. Yasama organı Sayıştay hizmetlerini en çok kullanan organdır. Sayıştay gücünü Yasama Organından veya Anayasadan alır ve en önemli görevi Meclise rapor sunmaktır. Sayıştay, Yasama Organı ile (Yasama Organınca yetki verilmiş bir komisyon dahil olmak üzere) Sayıştay raporlarının görüşülmesi açısından yakın ilişki içinde olmalıdır. Bu ilişki Sayıştayın görevlerinin daha iyi yürütülmesini sağlayacaktır.

Sayıştay Yasama Organı üyelerine denetim raporlarıyla ilgili brifingler vermeli fakat politik etkilerden bağımsız olarak denetim görevini tarafsız bir şekilde yerine getirmelidir. Bu, Sayıştayın belirli politik çevrelerin isteklerine cevap vermemesini ifade etmektedir.

Sayıştay Yasama Organı tarafından konan kanunları uygulamalı fakat planlama, programlama ve denetimin yürütülmesinde ondan talimat almamalıdır. Sayıştay, denetimine ilişkin programları yapmakta serbest olmalıdır.

Yasama Organının Sayıştayın denetleyeceği konuları ve raporun ne kadar zamanda hazırlanması gerektiğini belirtmesi normaldir. Ayrıca Parlamento'nun; Sayıştay'ın Parlamentaoya sunduğu raporlara ilişkin olan ve fakat zaman ve içerik bakımından sınırlamalar koymayan bazı esnek düzenlemeleri Sayıştayın bağımsızlığını sürdürmesine yardımcı olacaktır.

Ayrıca Yasama Organı Sayıştaya sorumlu olabileceği yeterli görev alanı vermelidir.

Kamu sorumluluğunun geliştirilmesi konusunda Sayıştayla hükümetin ilgi alanları aynı olabilir. Bu durumda Sayıştayın raporları, idare alanındaki eksikliklerin giderilmesi yönünde tavsiyelerde bulunarak yürütmenin dikkatini o yöne çevirebilir. Burada dikkat edilmesi gereken konu hükümetin Sayıştayın bağımsızlığı ve objektifliğini bozacak işlemlerinden uzak kalmaktır.

Sayıştayın, bağımsızlığını korumak için yürütmeden emir almaması, denetimini onun istediği yönde yürütmek durumunda kalmaması ve denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmemesi veya yumuşatmaması gerekmektedir.

Bazı alanlarda yürütme ile Sayıştay arasında işbirliği istenilmektedir. Muhasebe standartları, izlenecek politikalar ve mali mevzuatın şekli gibi konularda Sayıştay, yürütme organına tavsiyede bulunmalıdır. Sayıştay bu tavsiyede bulunurken Sayıştayın bağımsızlığını azaltacak herhangi bir şeyi açıkça belirtiyor veya ima ediyor durumunda kalmamalıdır. Sayıştayın bağımsızlığını sürdürmesine, yürütmeden gelen denetim konuları ile ilgili teklifler engel değildir. Ancak bunlar Sayıştayın bağımsızlığını etkilediğinde Sayıştayca kabul edilmemelidir. Denetim kararları Sayıştayca verilmelidir.

Sayıştaya kaynak sağlanması Sayıştay ve yürütme arasında hassas bir durum yaratır. Sayıştaya mali kaynak sağlanması hükümetin mali durumuna ve harcama politikalarına bağlı olabilir. Bunun karşısında kamu sorumluluğunun geliştirilmesi ve Sayıştayın görevini tam yapabilmesi yeterli kaynakla donatılmış olmasına bağlıdır.

Yönetimce Sayıştayın yetkilerine empozede bulunulması veya herhangi bir şekilde işlerine sınırlama getirilmesi Sayıştayca Parlamente'ye rapor sunulması için geçerli bir nedendir.

Yasalar, denetlenen kurumların bütün kayıtlarının, bütün işlemlerinin Sayıştay'a açık olmasını sağlamalı ve bu kurumlardan ve de kişilerden yeterli bilgiyi alabilecek gücü Sayıştaya vermelidir.

Yasalar veya diğer düzenlemeler yetkili şahısların Sayıştayın sorumluluklarını yerine getirmesi için gerekli ve hassas bilgiyi vermesini sağlamalıdır.

Sayıştay Başkanının görevde kalma süresi belli bir süreye bağlandığında veya emekliliğine kadar olduğunda, Sayıştayın İdareden bağımsızlığı gerçekleşmiş olur. Bunun tersi olarak Başkanın görevde kalma süresi hükümeti memnun etmesine bağlanırsa, bu durum Sayıştayın bağımsızlığını zedeler. Bu nedenle görevin sona ermesi veya görevden alınma koşulları yargı organlarında olduğu gibi özel bir biçimde yapılmalıdır.

Sayıştay sadece hükümetten bağımsız olarak faaliyetini yapmakla kalmamalı, bu durumunun toplumca da anlaşılmasını sağlamalıdır. Sayıştay ayrıca uygun fırsatlar çıktığında bu anlamda eğitici bir rol de almalıdır.

Sayıştayın bağımsızlığı, Sayıştayın personel yönetimi, mal yönetimi teçhizat alımı konularındaki idaresine ilişkin olarak kamu kuruluşları ile anlaşmalar yapmasına engel değildir ancak yürütme kademeleri hiçbir zaman Sayıştayın bağımsızlığını tehlikeye düşürecek nitelikte kararlar alma durumunda olmamalıdır.

Sayıştay denetlenen kuruluşlardan bağımsız olmalıdır. Denetlenen kuruluşlar arasında rolünün ve görevinin iyi anlaşılmasını onlarla kuracağı dostane ilişkilerle sağlamalıdır. Kuracağı iyi ilişkiler Sayıştayın karşılıklı sevgi ve anlayış ortamında özgürce ve samimi bir şekilde bilgi almasını

sağlar. Ancak Sayıştay hiçbir zaman tarafsız ve etkili bir denetim yapmasını engelleyecek biçimde denetlenen kurumlarla çok yakın bir ilişki içinde olmamalıdır.

Sayıştay denetim konuları, sonuçları ve tavsiyeleri hakkında yönetimden görüş alarak denetimini tarafsız ve özgür bir şekilde yürütmeli, fakat üstlendiği denetimle ilişkin olarak yönetime karşı herhangi bir sorumluluk duymamalıdır.

Sayıştay, denetlenen kurumların yönetiminde ve faaliyetlerinde yer almalı ve denetçiler denetlenen herhangi bir kurumun yönetim kurulu üyesi olmamalıdır.

Eğer bir tavsiyede bulunulması gerekiyorsa bunun bir denetim tavsiyesi olduğu herkesçe onaylanmalıdır.

Eğer Sayıştay personelinden herhangi biri bir kurumla sıkı ilişkiler içindeyse o kişi o kurumu denetlememelidir.

Bir Sayıştay personeli denetlenen kuruluştaki personelin eğitimine katılmamalıdır.

Sayıştay akademik kuruluşlarla da formel ilişkiler geliştirmeli, kendisi için faydalı bilgiler almalı fakat tarafsızlığını ve objektifliğini her zaman korumalıdır.

YETERLİK

Sayıştay ve denetçi için gerekli ortak genel standartlar uyarınca Sayıştay ve denetçilerin istenilen yeterliğe sahip olmalıdır.

Sayıştaydan beklenen, denetim düşünceleri, sonuçları ve tavsiyelerini oluşturmak ve raporlamaktır.

Sayıştayın görev ve sorumlulukları kamu sorumluluğu kavramına dayandığından Sayıştayın, denetimine en yüksek vasıflı metodolojileri uygulaması ve sorumluluklarını en etkin şekilde yerine getirmesini sağlayacak prosedürler geliştirmesi gerekmektedir.

Sayıştay, denetim işlevinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli tecrübe ve becerilerin alanını belirtmek durumundadır. Denetlenecek konu ne olursa olsun denetim bu konunun niteliği, gücü ve faaliyet alanı ile orantılı tahsil ve tecrübeye sahip kişilerce yerine getirilmelidir. Sayıştayın kendisini günün teknik bilgileri, denetleme yöntemleri ve istatistiki bilgilerini içeren bir bilgi sistemiyle teçhiz etmesi gerekmektedir.

Sayıştayın denetim gücü genişledikçe ve isteğe bağlı oldukça yapılan denetimin kalitesinin garantilenmesi güçleşmektedir. Sayıştayı, denetimlerinin sıklığında ihtiyari bırakan böyle bir denetim yüksek standartlı bir Sayıştay yönetimi ister.

GEREKLİ ÖZEN

Denetçi ve Sayıştay için geçerli ortak genel standartlar uyarınca Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli özeni göstermelidir. Bu özen bilgi toplamada, değerlendirmede ve bu bulguları, sonuçları ve tavsiyelere raporlamadaki gerekli özeni de içermektedir.

Sayıştay denetimlerinde objektif olmalı, değerlendirme ve denetim sonuçlarını rapora almada adil davranmalıdır.

Belirli bir denetim için kullanılan teknik bilgi o işin zorluğuyla orantılı olmalıdır. Denetçiler, denetledikleri kurumların kontrol zayıflıkları, yetersiz kayıtları, hataları ve olağandışı raporları konusunda uyanık olmalıdır çünkü bunlar önemli olduğu takdirde yolsuzluk, dolandırıcılık, kanunsuz harcama, israf ve verimsizliğe sebebiyet verebilirler.

Yetkili bir kurum denetim ve raporlamaya ilişkin denetim standartları veya tüzükleri çıkartırsa Sayıştay bunları kullanarak denetim yapabilir.

Eğer Sayıştay dışardan danışmanlık yapması için Uzman istihdam ederse bu danışmanların belirli işler için gerekli yeterlik ve yeteneğe sahip olduğundan emin olmalıdır. Bu standart aynı zamanda sözleşme ile Sayıştay dışından istihdam edilen denetçiler için de geçerlidir. Buna ilaveten denetim ilişkin sözleşmeler dikkatle yapılmalı ve bunların Sayıştayın kendi denetim alanı ve standartlarını tayin etmesi konusunda yeterli şartları taşımasına özen gösterilmelidir.

Sayıştay görevini ifa ederken dışarıdaki uzmanların tavsiyesine ihtiyaç duyarsa, bunlarla yapılan anlaşmalarda, yapılan işin kalitesinin korunmasına özen gösterilmelidir. Dışardan bir uzmandan tavsiye almak Sayıştay'ı denetim sorumluluğundan kurtarmaz.

Sayıştay başka bir kurumun denetçinin işini kullanırken de o kurum denetçisinin gerekli özeni gösterdiğinden, ilgili denetim standartlarına uyduğundan emin olmalı ve işin kalitesini garantilemek için denetçinin işini gözden geçirmelidir.

Bir denetim sırasında denetlenen kurum hakkında elde edilen bilgiler denetim alanının dışında kalan başka amaçlar için kullanılmamalı ve bu bilgiler denetçi sorumluluğu gereği bir denetim sırrı olma özelliğini korumalıdır.

Sayıştayın denetim konularında ve denetim görevi sırasında elde edilen bilgiler konusunda güvenilir olması esastır.

SAYIŞTAYLAR İÇİN DİĞER GENEL STANDARTLAR

Sayıştaylar için diğer genel standartlar aşağıdaki hususları içerir:

1) *"Sayıştay personelini gerekli vasıflarla donatabilmek için çeşitli yöntem ve politikalar kabul etmelidir."*

Sayıştay personeli uygun akademik liyakate sahip olmalı ve yeterli eğitim ve tecrübeye donatılmış olmalıdır. Sayıştay denetçilerinin işe alınmasına ilişkin asgari tahsil şartları koymalı ve bunları muntazaman gözden geçirmelidir.

2) *"Sayıştay; çalışanlarını, görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak şekilde eğitip geliştirecek ve denetçileri ile diğer çalışanlarının ilerleme prensiplerini belirleyecek yöntem ve politikalar kabul etmelidir."*

Bunun için Sayıştay, personelinin mesleğinde ilerlemesini sağlayacak girişimlerde bulunmalı, hizmet içi eğitim ile birlikte dışarıdaki çeşitli kurslara katılımı gerçekleştirmelidir.

Sayıştay, personelinin mesleki ilerlemesinin yanısıra denetim planlamasına yardımcı olabilmesi mümkün kılacak gerekli vasıfları taşımasını sağlamalıdır.

Sayıştay, denetçilerinin ve diğer çalışanlarının ilerlemesini sağlamak için tahsil şartlarını da içeren çeşitli kriterler koymalıdır.

Sayıştay aynı zamanda denetim personelinin mesleki ilerlemesini sağlamak için üstlendiği denetimlere uygulanacak tekniklerle bağlantılı siyasetler ve prosedürler uygulamalıdır.

Sayıştay personeli, devletin yapısını ve bunun içinde yasama organının rolünü, yürütmenin işlemlerini yöneten yasal ve geleneksel düzenlemeleri ve kamu kurumlarının yetkilerini iyi bilmelidir. Ayrıca eğitilmiş denetim elemanları Sayıştayın denetim standartları, politikaları ve uygulamaları hakkında yeterli bilgiye sahip olmalıdır.

Sayıştay, personelinin yapacakları işlerle Sayıştayı mükemmel bir kurum haline getirmeleri için cesaretlendirmelidir.

Mali sistemlerin, muhasebe kayıtlarının ve mali raporların denetimi; muhasebe disiplini içinde eğitilmeyi ve denetlenen kurumların muhasebesini etkileyen kanuni ve idari kuralları bilmeyi gerektirir.

3) *"Sayıştay, denetiminin yürütülmesine ilişkin talimatlar, el kitapları ve klavuzlar hazırlamaya olanak verecek politikalar kabul etmelidir."*

Sayıştayın elemanlarını genelgeler, rehberler ve Sayıştayın siyasetleri, standartları ve uygulamalarının sınırlarını belirleyen güncel el kitapları yoluyla haberdar etmesi gerekmektedir.

4) *"Sayıştay mevcut beceri ve tecrübeleri Sayıştay içinde kullanılabilir durumda tutacak politikaları kabul etmeli ve eksikliği duyulan becerileri tesbit edebilmelidir. Ayrıca denetlenecek konulara bu becerilerin genel bir şekilde dağılımını sağlamalı ve denetim için yeterli sayıda kişi görevlendirmelidir. Diğer taraftan amaçlarına istenilen ilgi ve özen gösterilerek ulaşılmasını sağlamak için uygun bir planlama ve denetim gerçekleştirmelidir."*

Her denetim için gerekli kaynak iyi değerlendirilmeli ve gerekli becerilere sahip denetçiler bu işte görevlendirilmeli, bu kaynaklar üzerinde de bir kontrol sağlanmalıdır.

Ne kadar akademik bilgiye ihtiyaç duyulacağı üstesinden gelinecek denetimin tipiyle bağlantılıdır. Bir denetçinin denetimin tüm konularında yeterli bilgiye sahip olması gerekli değildir. Ancak denetçilerin denetim işlerinde görevlendirilmelerinde amaç; denetlenecek işin yapısıyla bağdaşır yeteneklere sahip kişilerin o işte görevlendirilmeleri ve belirli bir denetimde görevlendirilen grubun topluca bu işin gerektirdiği beceri ve yeteneğe sahip olması olmalıdır.

Bir denetimin başarıyla yürütülmesi dışardan uzman istihdam etmeyi gerektirirse Sayıştay bunu yapabilir ancak böyle bir yola gidilirse denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerinin anlaşılabilir olmasına ve denetim alanının iyi anlaşıldığından emin olunmasına özen gösterilmelidir. İhtiyaçlarının ne kadarının kurum içinden karşılandığını, ne kadarının dışardan karşılanacağını en iyi takdir edecek yer Sayıştaydır.

Denetimi yöneten politika ve yöntemler Sayıştayın görevini yeterli biçimde yerine getirmesinde rol oynayan önemli faktörlerdir. Sayıştay, yürüttüğü denetimlerin; yeterli, Sayıştay standartları ve metodolojileri konusunda bilgili ve içinde bulunulan şartların özelliklerinin bilincinde olan denetçilerce yürütüldüğünden emin olmalıdır. Görevlendirilen denetim gruplarının hem birimlerin muhasebe sistemlerini, hem merkezi kontrol mekanizmasını iyi bilecek şekilde bilgiyle donatılmış olması gerekmektedir. Gruplar ilgili devlet muhasebesini ve kontrol mekanizmasını iyi bilmeli ve bu tür denetimlere Sayıştayca uygulanan denetim teknikleri hakkında yeterli bir ehliyete sahip olmalıdır.

Eğer Sayıştay makul bir süre içinde denetlenen kurumların bütün işlemlerini içeren performans denetimi de dahil olmak üzere tüm ilgili denetimleri yapamayacaksa, denetlenecek kurumların performansı ve sorumluluk anlayışı hakkında azami bilgiyi verebilecek denetim alanı saptamalıdır.

- Kaynaklarını çeşitli denetim faaliyetlerine dağıtırken; Sayıştay, kanunla belli bir süre içinde tamamlanması istenen denetimlere öncelik vermelidir. Yapılması istenen ihtiyari denetimlerden hangisine öncelik verileceğini düzene koymak için de stratejik planlamaya özen göstermek gerekmektedir.

Denetimin yürütülmesinde kalitenin korunması amacına uygun olarak öncelikleri tesbit etmek ancak Sayıştayın yeterli ve uygun bilgiler ışığındaki yargısıyla mümkün olabilir. Denetlenen kurumların yapısı, fonksiyonları ve işlemleri hakkında toplanan veriler maddi alanların, zayıf alanların ve gelişme potansiyeli taşıyan alanların belirlenmesinde Sayıştaya çok yardımcı olurlar.

Her denetimden önce Sayıştaydaki yetkili kişiler onun başlatılması için yetki vermelidir. Bu yetki, denetimin amaçlarını, alanını, esas noktalarını, beceri ve miktar cinsinden bu denetime uygulanacak kaynakları, hangi noktaların üzerinde durulacağını ve hem çalışmanın hem raporun hangi tarihlerde tamamlanmış olması gerektiğini açıkça belirtmelidir.

5) *"Sayıştay kendi içindeki standartların ve yöntemlerin verimliliğini ve etkinliğini gözden geçirecek politikalar kabul etmelidir."*

Sayıştayca yapılacak işin yüksek kalitede olması beklendiğinden Sayıştay denetim performansını ve sonuçlarını geliştirmek için istediği kaliteyi gerçekleştirecek program seçmeye dikkat etmelidir. Bu programlardan yararlanılarak uygun kaynakların bu amaç için kullanılması sağlanmış olacaktır.

Ancak kullanılan kaynaklarla elde edilen yararlar arasında bir uyum olması gerekmektedir.

Sayıştay, kendi içinde kaliteyi sağlayacak yöntemlerin yeterince uygulandığını saptamak, denetim raporunun kalitesini korumak ve hataların tekrarını önlemek için çeşitli sistemler kurmak zorundadır.

Yapılan işin kalitesini sağlamak için *(her ne kadar görev sorumluluğu olan personel denetim faaliyetini etkileriyle birlikte değerlendiriyorsa da)* Sayıştayların bu incelemelere ilişkin olarak bazı düzenlemeler getirmesi yerinde olur. Bu da, bazı örnek denetimlerin planlanması, yürütülmesi ve raporlanmasının, bunlara katılmayan uygun niteliklere sahip kişilerce derinlemesine incelenmesi, bu arada ilgili denetim gruplarıyla, bu inceleme sonuçları hakkında fikir birliğine varılması ve belirli zaman aralıklarıyla Sayıştayın üst yönetimine rapor sunulmasıyla mümkün olur.

Sayıştayların yaptıkları işlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve kalitenin sağlanması amacıyla geniş imtiyazlara sahip bir iç denetim organı geliştirmeleri uygun olur.

Sayıştayın yaptığı işin kalitesi, kendi içinde gözden geçirilmesi ve bağımsız bir şekilde değerlendirilmesiyle artabilir.