

TESEV Denetim alıştayı
İkinci Toplantısı

Başka Ülke Örnekleri Temelinde

Kontrol, Denetim, Teftiş ve Soruşturma:
Kavramsal Bir ereve

Sacit Yörüker

Sayıştay Uzman Denetçisi

12 Mayıs 2004

ANKARA Hilton Oteli

Sunuş

Bu tebliğ, TESEV tarafından 12 Mayıs 2004 tarihinde, Ankara'da Hilton Oteli'nde düzenlenen Denetim Çalıştayı İkinci Toplantısı için kaleme alınmıştır.

İlk vurgu tebliğin hazırlayıcısının birikiminin ve uzmanlık alanının yüksek denetimle ilgili olduğudur. Vurgulanması gereken ikinci nokta zaman kısıtının her çalışmada olduğu gibi, tebliğin hazırlanması sırasında da bir baskı unsuru oluşturduğudur.

Tebliğ sahibi model ya da modeller oluşturmak yerine çeşitli ülke uygulamalarının tanıtılması ve böylelikle tercih ya da tercihler için güvenilir bir alt yapı oluşturulması çabası içinde olmuştur. Hemen belirtmek gerekir ki, yapılmak istenen bir bilgi yığınağı oluşturmak değildir. Aktarılan her bilginin ve bu bilgilerin kurgusunun kendi içinde örtülü olarak yorumunu da içerdiği dikkatli okurların gözünden kaçmayacaktır.

Başka ülkelere kavramsal bir perspektiften derinlemesine bakılmaya çalışılması ülkemiz uygulamalarının bütün boyutlarıyla kavranması ihtiyacını ortadan kaldırmamaktadır. Belki de asıl üzerinde durulması gereken yön budur. Artık kendi sistemlerimize de sağlam araştırmalara ve değerlendirmelere dayalı olarak bakabilme alışkanlığımızı kazanabilmeliyiz. Kuşkusuz, bu yöndeki girişimler bir taraftan bilgi stoğunu büyütme, bir taraftan da vizyon oluşturma perspektiflerini birlikte içermelidir.

Hiç şüphe yok ki, ne kadar kapsamlı ve ayrıntılı gözüksede de, bu çalışma, kavramsal yaklaşımın önemini ortaya konulmasından öte bir iddia taşımamaktadır. Başka bir ifadeyle, kavramsal yaklaşım temelinde de daha çok yol alınması gerekmektedir.

Bu vesileyle tebliğ sahibi her türlü katkı ve yardımları için meslektaşları Baran Özeren'e teşekkürlerini sunmayı bir görev bilmektedir.

Giriş

Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu, Kamu Yönetimi Temel Kanun Tasarısı ve Mahalli İdareler Kanun Tasarıları dolayısıyla iç kontrol, iç denetim, dış denetim, teftiş ve soruşturma fonksiyonları tartışılmaya ve eleştirilmeye ve bu eleştirilere karşılık da savunma eksenli düşünölmeye başlanmıştır. Bu tartışmalar sırasında konular; modeller, kavramsal çerçeve ve işleyiş ilkeleri yerine daha çok tanımlar ekseninde ve bu tanımlara aşırı derecede önem atfedilerek ele alınmaktadır.

Kontrol, denetim, teftiş, inceleme, soruşturma, araştırma ve tetkik gibi terimlerin önceden olduğu gibi, bu tartışmalar sırasında da ya birbirilerinin yerine geçecek şekilde kullanılmakta veyahut da standartlarından ve işleyiş prensiplerinden ve birbirleriyle ilişkilerinden soyutlanarak formüle edilmeye çalışılmaktadır.

Bir başka önemli nokta da, anılan kavramların hesapverme sorumluluğuyla ilişkilerinin hiç kurulmaması veya çok zayıf biçimde kurulmasıdır. Böyle olunca, bütün bu kavramlar ve bunların ifade ettiği sistemler, mekanizmalar ve faaliyetler kendi başlarına birer amaçmış gibi algılanabilmektedir.

Tartışmalar sırasında gözlenen bir başka husus; mevcut kontrol ve denetim sistemlerimizle ilgili sağlam veri tabanımızın olmadığı ve yapılan analizlerin, eleştirilen ve savunmaların olgulara dayalı olmaktan çok yüzeysel ve toptancı bir yaklaşımla yapıldığıdır. Bir denetim biriminin neyi nasıl yaptığı, diğerlerinden ne ölçüde benzer veya hangi yönlerden ayrılmakta olduğu çok net bilinmemekte ve tartışmalar sırasında da netleştirilememektedir.

Bu çalışma, sözü edilen kavramlara biraz daha derinlemesine bakılmasına ve ülkemiz için geliştirilecek sistemlerin daha analitik ve bütünleşik bilgi temelinde olmasına katkıda bulunmayı amaçlamaktadır.

Bu vesileyle tebliğin çatısı hakkında bazı vurgular yapmakta yarar vardır: Tebliğin Giriş bölümünü takip eden iki bölümünde iç kontrol ve iç denetim kavramları farklı organizasyonların değişik vurgularını göstermek bakımından tanım ve standartlar temelinde ele alınmaktadır.

Dördüncü bölüm kamusal hesapverme sorumluluğu, amaçları ve prensipleri çerçevesinde dış denetim ve yüksek denetime ayrılmakta; Beşinci bölümde ise dış denetim yerleşme perspektifinden Fransa ve İngiltere örnekleriyle ele alınmaktadır.

Altıncı bölüm teftiş, denetim, düzenleme kavramları ve bunların benzerlikleri ve farklılıkları, İngiltere’de teftiş fonksiyonunu geliştirme çabaları bağlamında ortaya konmaktadır.

Yedinci bölüm Federal Teftiş Ofisleri’nin görev ve yetkileri hakkında bilgilendirici bir zemin üzerinde ABD’nin Denetim, Teftiş ve Soruşturma standartları anlatılmaktadır.

Sekizinci bölüm yolsuzlukla mücadele bağlamında Hong Kong Bağımsız Yolsuzlukla Mücadele Komisyonuna ve bu Komisyonunun soruşturma işlevine değinmektedir.

Son bölümde ise gelişkin ülkeler örneklerinden yola çıkarak bu dinamik kavramların ülkemiz sistemleri içine nasıl oturtulması gerektiği konusunda bazı önemli dersler satır başlarıyla vurgulanmaktadır.

İç Kontrol

İç kontrolün tanımlanmasında, amaçlarının belirlenmesinde ve iç kontrol için bir çerçeve oluşturulmasında meslek komitelerinin ya da kuruluşlarının (COSO “Committee of Sponsoring Organisations of the Treadway Commission”, “COCO “Canadian Institute of Chartered Accountants”, Institute of Internal Auditors), Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayının (General Accounting Office) ve kısa adı INTOSAI olan Uluslararası Sayıştaylar Birliği’nin önemli ve anlamlı katkıları olmuştur. Keza Bankacılığın Gözetimi ile ilgili Basle Komitesinin 1998 yılında Bankaların Kontrol Sistemleri Hakkında yayımladığı onüç prensip bu bağlamda sözü edilmeye değerdir.

ABD Sayıştayı tarafından yayımlanan “Federal Devlette İç Kontrol Standartları” isimli dokümanda iç kontrolla ilgili özlü tanım şöyledir: “İç kontrol, bir örgüt yönetiminin ayrılmaz ögesi olup;

- faaliyetlerde etkinlik ve verimlilik,
- finansal raporlamada güvenilirlik,
- yürürlükteki yasalara ve düzenlemelere uygunluk,

amaçlarının gerçekleşmesi konusunda makul güvence sağlar.”

İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliğine Aday Ülkelerin yararlanması amacıyla hazırlanan bir dokümanda: “İç Kontrol Sistemi, örgütsel hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda ve özellikle:

- faaliyetlerin etkinliği,
- kaynakların ekonomik ve verimli kullanımı,
- yürürlükteki politikalara, prosedürlere, kanunlara ve yönetmeliklere uygunluk,
- sahtecilik, kanuna aykırılık veya yolsuzluk sonucu ortaya çıkanlar da dahil olmak üzere varlıkların ve menfaatlerin her türlü kayba karşı korunması,
- bilgilerin, hesapların ve verilerin doğruluğu ve güvenilirliği

hususlarında makul güvence sağlamak üzere örgüt bünyesinde tesis edilmiş sistemler ağının bütününe kapsar.

İç kontrol sistemi, kurumsal politikaların, amaçların ve hedeflerin gerçekleşmesine yönelik riskleri belirleyen devamlı bir prosese dayanır, risklerin özelliklerini ve büyüklüklerini değerlendirir ve bu riskleri ekonomik, verimli ve etkin bir tarzda yönetir” denilmektedir.

ABD Sayıştayı tarafından yayımlanan İç Kontrol Standartları’nda yer alan şu satırlar iç kontrolün niteliğini çok açık biçimde sergilemektedir: “İç kontrol tekil bir olay değil, bütün bir örgüt faaliyetlerinde ve devamlılık temelinde oluşan bir dizi eylem ve aktivitedir. İç Kontrol, kuruluş içinde ayrı bir sistem olmaktan çok, yönetimin faaliyetlerini düzenlemede ve yönlendirmede yararlandığı sistemlerin ayrılmaz bir parçası olarak kabul edilmelidir. Bu bakımdan iç kontrol, yöneticilerin kurumu çalıştırmalarına ve amaçlarını süreklilik temelinde gerçekleştirmelerine yardımcı olmak üzere alt yapının bir parçası olarak inşa edilen bir yönetim kontrolüdür.

İç Kontrol Standartları

ABD Sayıştay'ının İç Kontrol Standartları'nda İç Kontrolün beş standardı şu şekilde sıralanmaktadır:

- Kontrol Ortamı
- Risk Değerlendirmesi
- Kontrol Faaliyetleri
- Bilgi ve İletişim
- İzleme

ABD Sayıştayınca yayımlanan bu beş standartla ilgili bilgiler aşağıdadır.

ABD FEDERAL İDAREDE İÇ KONTROL STANDARTLARI

Kontrol Ortamı

Yönetim ve çalışanlar, örgüt bünyesinde, iç kontrole ve dikkatli bir yönetime karşı pozitif ve destekleyici tavırları geliştirecek bir ortamı oluşturmalı ve sürdürmelidirler.

Risk Değerlendirmesi

İç kontrol, kuruluşun hem dış hem de iç nedenler dolayısıyla karşılaştığı risklerin bir değerlendirmesini yapmalıdır.

Kontrol Faaliyetleri

İç kontrol faaliyetleri yönetimin direktiflerin uygulanmakta olduğuna dair güvence sağlamaya yardımcı olur. Kontrol faaliyetleri, kuruluşun kontrol amaçlarının gerçekleşmesi bakımından etkin ve verimli olmalıdır.

Bilgi ve İletişim

Bilgi kaydedilmeli, yönetime ve kuruluş bünyesinde ona ihtiyaç duyan diğer kişilere, onların iç kontrol ve diğer sorumluluklarını yerine getirebilecekleri bir formatta ve zaman dilimi içinde iletilmelidir.

İzleme

İç kontrol izlemesi belli bir dönem içindeki performansın kalitesini değerlendirmeli ve denetim ya da başka inceleme bulgularının derhal çözüme kavuşturulmasını güvence altına almalıdır.

INTOSAI tarafından da revize çalışmaları süren "INTOSAI Guidelines for Internal Control Standards for the Public Sector" başlıklı rehberde de bu bilgiler değişik bir doz ve üslupta tekrarlanmaktadır.

Bankacılığın Gözetimi ile ilgili Basle Komitesinin 1998 yılında Bankaların Kontrol Sistemleri Hakkında yayımladığı onüç prensip aşağıda yer almaktadır:

BASLE KOMİTESİ
İÇ KONTROL SİSTEMLERİNİ DEĞERLENDİRME İLKELERİ

Yönetimin Gözetimi ve Kontrol Ortamı

İLKE 1:

Direktörler Kurulu bankanın bütün çalışma stratejilerinin ve önemli politikalarının onaylanmasından ve periyodik olarak gözden geçirilmesinden; banka tarafından yönetilen önemli risklerin kavranmasından, bu risklerin kabul edilebilir düzeyde tutulmasından ve üst yönetimin bu riskleri belirlemek, ölçmek, izlemek ve kontrol etmek üzere gerekli adımları atmasını sağlamaktan; organizasyonel yapının onaylanmasından; ve üst yönetimin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini izlemesini güvence altına almaktan sorumludur. Yeterli ve etkili bir iç kontrol sisteminin oluşturulmasını ve sürdürülmesini sağlama sorumluluğu nihai olarak Direktörler Kuruluna aittir.

İLKE 2:

Üst yönetim Kurul tarafından onaylanan stratejilerin ve politikaların uygulanmasından; bankanın karşı karşıya bulunduğu riskleri tespit eden, izleyen ve kontrol eden süreçleri geliştirmekten; sorumluluğu ve yetkiyi açık biçimde dağıtan bir organizasyon yapısının sürdürülmesinden ve ilişkilerin rapor edilmesinden; devredilen sorumlulukların etkili bir biçimde yerine getirilmesini sağlamaktan; uygun iç kontrol politikaları belirlemekten; ve iç kontrol sisteminin yeterliliğini ve etkinliğini izlemekten sorumludur.

İLKE 3:

Direktörler Kurulu ve üst yönetim etik ve güvenilirlik standartlarını yüksek düzeyde özendirmekten ve organizasyon bünyesinde iç kontrollerin önemini bütün personel kademelerinde vurgulayan ve sergileyen bir kültür oluşturmaktan sorumludur. Bir banka organizasyonunun bütün personeli iç kontrol süreçleri içindeki rollerini anlamalı ve bu süreçlere tam anlamıyla bağlı kalmalıdır.

Riskın Teşhisi ve Değerlendirilmesi

İLKE 4:

Etkili bir kontrol sisteminin; bankanın faaliyetlerini gerçekleştirmesini olumsuz bir biçimde etkileyen önemli riskleri teşhis etmesi ve sürekli olarak değerlendirmesi gerekir. Bu değerlendirme bankanın ve banka organizasyonunun topladığı paranın maruz kaldığı bütün riskleri (yani kredi riski, ülke ve transfer riski, piyasa riski, yatırım oranı riski, likidite riski, faaliyetlere ilişkin risk, mevzuat kaynaklı risk, saygınlığa yönelik risk) kapsamalıdır. İç kontrollerin yeni veya önceden kontrol edilemeyen riskleri uygun biçimde ele almak için gözden geçirmesine ihtiyaç duyulabilir.

Kontrol Faaliyetleri ve Görevlerin Ayrılışı

İLKE 5:

Kontrol faaliyetleri bir bankanın günlük faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır. Etkili bir iç kontrol sisteminin her bir görev düzeyinde tanımlanmış kontrol faaliyetlerini uygun bir kontrol yapısı içerisine yerleştirmesi gerekir. Bu kontrol faaliyetleri arasında; en üst kademedeki gerçekleştirilen incelemeler, farklı birimler ve bölümler için gerekli faaliyet kontrolleri, açıklanan limitlere uygunluğun çek edilmesi ve aykırılıkların izlenmesi, bir onay ve yetki sistemi ve bir doğrulama ve mutabakat sistemi yer alır.

İLKE 6:

Etkili bir kontrol sistemi uygun bir görev ayrımının mevcudiyetini ve personelin çatışan sorumluluklara göre görevlendirilmesini gerektirir. Çıkar çatışması yaratabilecek muhtemel alanlar belirlenmeli, asgariye indirilmeli ve bağımsız olarak izlemeye tabi tutulmalıdır.

Bilgi ve İletişim

İLKE 7:

Etkili bir kontrol sistemi; kurum içinde finans, faaliyet ve uygunluk ile ilgili olarak yeterli ve kapsamlı verilerin ve ayrıca, karar almayla bağlantılı olan olaylar ve durumlar hakkında kurum dışı piyasa bilgilerinin bulunmasını zorunlu kılar.

İLKE 8:

Etkili bir kontrol sistemi; bankanın bütün anlamlı faaliyetlerini kapsayacak biçimde yerleştirilmiş güvenilir bilgi sistemlerinin mevcudiyetini icap ettirir. Bu sistemlerin, verileri elektronik formatta tutanlar ve bunlardan yararlananlar dahil, güvenliklerinin sağlanması, bağımsız bir biçimde izlenmesi ve çeşitli ihtimallere uygun düzenlemeler ile desteklenmesi gerekir.

İLKE 9:

Etkili bir kontrol sistemi; görevler ve sorumluluklar üzerinde etki yaratacak politikaların ve prosedürlerin bütün personelce tam anlamıyla anlaşılmasını ve bunlara bağlılık duyulmasını sağlayacak etkin iletişim kanallarını gerektirir.

Faaliyetleri İzleme ve Yetersizlikleri Giderme

İLKE 10:

Banka iç kontrollerinin genel etkinliği süreklilik temelinde izlenmelidir. Önemli risklerin izlenmesi görev hatları ve iç denetim tarafından yapılan periyodik değerlendirmeler kadar günlük faaliyetlerin de bir parçası olmalıdır.

İLKE 11:

Çalışma tarzı itibariyle bağımsız, uygun şekilde yetiştirilmiş ve ehliyetli personel tarafından gerçekleştirilen ve iç kontrol sistemlerini değerlendiren verimli ve kapsamlı bir iç denetim bulunmalıdır. İç kontrol sistemini izlemenin bir parçası olan iç denetim fonksiyonu Direktörler Kuruluna veya bu Kurulun Denetim Komitesine ve üst düzey yönetime doğrudan rapor vermelidir.

İLKE 12:

İç kontrol yetersizlikleri görev hatları, iç denetim ve diğer kontrol personeli tarafından belirlendiğinde, uygun yönetim kademesine zamanında bildirilmeli ve derhal ilgilenilmelidir. Önemli iç kontrol yetersizlikleri üst yönetime ve Direktörler Kuruluna rapor edilmelidir.

İç Kontrol Sistemlerinin Gözetim Kurumları Tarafından Değerlendirilmesi

İLKE 13:

Gözetimde bulunanlar; yapısı, karmaşıklığı ve/bilançolarında görünen ve görünmeyen faaliyetlerinin bünyesel riski ile uyumlu ve banka ortamı ile koşullarındaki değişikliklere duyarlı etkin bir iç kontrol sisteminin, büyüklüğüne bakılmaksızın bütün bankalarda bulunmasını ister. Bir bankanın iç kontrol sisteminin spesifik risk profili bakımından uygun ve etkin olmadığını tespit edilmesi durumunda (örneğin bu dokümanda belirtilen bütün ilkeleri kapsamama)!, gözetimde bulunanların uygun önlemleri almaları gerekir.

Daha önce belirtildiği gibi, iç kontrol bir yönetim aracıdır. Bu bağlamda;

- Etkin bir iç kontrol yapısının tasarlanması, kurulması ve sürdürülmesi yöneticilerin sorumluluğundadır.
- Yönetim, iç kontrol yapısının bir parçası olarak iç denetim birimi oluşturur. İç denetçiler sağlıklı bir iç kontrol yapısının yerine geçmemelidir.
- İç kontrol standartları yöneticilerin çalışmalarını izlemelerini gerektirir.
- Eksiklikler saptandığında düzeltici önlemlerin gecikmeksizin alınması gerekir.

İç denetim yönetime yönelik bir hizmettir. İç Kontrolün incelenip değerlendirilmesi ve en üst yöneticiye güvence sağlanması iç denetim fonksiyonları kapsamındadır. İç denetimin bizzat kendisi örgütün iç kontrol sisteminin bir parçasıdır ve iç denetimin kapsamına yalnızca finansal kontrol değil, iç kontrolün bütün yönleri dahildir.

İç Denetim

Modern iç denetimin oluşumu 1941 yılında İç Denetçiler Enstitüsünün (Institute of Internal Auditors) kurulmasıyla gerçekleşmiştir. İç Denetimin Sorumlulukları Hakkında Tebliğ İç Denetçiler Enstitüsü tarafından 1947 yılında yayımlanmıştır. İç Denetim Mesleki Uygulama Standartları ise aynı Enstitü tarafından 1978 yılında uygulamaya konulmuştur.. Avrupa’da ülkeler iç denetçiler dernekleri Avrupa İç Denetim Enstitüleri Konfederasyonunun üyesidirler. İngiltere’de Hazine tarafından yayımlanan Kamu Sektörü İç Denetim Standartları (Government Internal Audit Standarts) bulunmaktadır.

İngiltere Hazinesi tarafından Avrupa Birliğine aday ülkelerin yararlanması için hazırlanan dokümanda iç denetimin tanımı ve yaptığı faaliyetler çok net ve anlaşılır şekilde belirtilmektedir:

“İç denetim, örgüt bünyesindeki bağımsız bir değerlendirme olup iç kontrol sisteminin etkililiğini ölçmek ve değerlendirmek suretiyle yönetime hizmet sağlamak şeklinde faaliyet gösterir. Bu hizmeti sağlamada İç Denetim:

- İç kontrol sistemini analiz eder ve bir inceleme programı oluşturur.
- Hedeflerin en ekonomik ve verimli bir biçimde gerçekleştirilmesi için sistemler içinde tesis edilmiş kontrolleri belirler ve değerlendirir.
- Bulguları ve sonuçları raporlar ve uygun olduğu ahvalde tavsiyelerde bulunur.
- İncelemeye tabi sistemdeki kontrollerin güvenilirliği hakkında bir görüş bildirir.
- Örgüt bünyesindeki iç kontrol sisteminin bir bütün olarak değerlendirmek suretiyle bir güvence verir”.

ABD İç Denetçiler Enstitüsü’nün 2001 tarihinde yenilediği iç denetim tanımı şöyledir: “İç denetim; bir kuruluşun faaliyetlerini geliştirmek ve faaliyetlerine katkıda bulunmak üzere tasarlanmış bağımsız güvence ve danışma sağlayan bir faaliyettir. Bu fonksiyon risk yönetimi, kontrol ve yönetim süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve iyileştirmek üzere sistemli ve bilimsel disiplini olan bir yaklaşım geliştirmek suretiyle, bir kuruluşun hedeflerini gerçekleştirilmesine katkıda bulunur”.

Keza, İngiltere Hazinesi tarafından yayımlanan “Kamu İç Denetim Standartları” başlıklı dokümanda da iç denetim şöyle tanımlanmaktadır: “İç denetim, bir organizasyonun bünyesindeki bağımsız ve tarafsız değerlendirme hizmetidir:

İç denetim, esas itibarıyla, organizasyonun kabul edilmiş hedeflerinin gerçekleşmesindeki etkinliği ölçmek ve değerlendirmek suretiyle risk yönetimi, kontrol ve yönetim hakkında Kurum Başkanına bağımsız ve tarafsız bir görüş sunar. Ayrıca, iç denetimin bulguları ve tavsiyeleri denetlenen alanlardaki hat yönetimine (line management) yarar sağlar. Risk yönetimi, kontrol ve yönetim; hedeflerin gerçekleşmesini, uygun risk değerlendirmesini, iç ve dış raporlamadaki ve hesap verme sorumluluk süreçlerindeki güvenilirliği, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere riayeti,

organizasyon için saptanan davranışsal ve ahlaki standartlara uymayı sağlamak üzere belirlenmiş politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri kapsar.

İç denetim, özellikle, organizasyonun risk yönetimini, kontrolünü ve yönetişimini geliştirmede hat yönetimine yardımcı olmak üzere bağımsız ve tarafsız bir danışmanlık hizmeti de sağlar. İç Denetimin danışmanlık hizmeti; yönetimin organizasyonun hedeflerini gerçekleştirmesini sağlamak üzere uygulamaya koyduğu politikaların, prosedürlerin ve faaliyetlerin sistemli ve düzenli bir biçimde değerlendirilmesi ve geliştirmeye yönelik tavsiyelerde bulunulması yoluyla iç denetim becerilerinden yararlanır. Bu tür danışmanlık çalışması iç denetimin risk yönetimi, kontrol ve yönetişim hakkında sunduğu görüşe katkıda bulunur”.

İç Denetim Standartları

İngiltere “Kamu İç Denetim Standartları”nda önce iç denetimin tanımı yapılmakta, daha sonra etik kurallar belirlenmekte ve ardından standartlar iki ana başlıkta ve on standart halinde kurallaştırılmaktadır. Bu standartlarla ilgili özet bilgiler aşağıda yer almaktadır:

İNGİLTERE KAMU SEKTÖRÜNDE İÇ DENETİM STANDARTLARI

ORGANİZASYONEL STANDARTLAR

1. İç Denetimin Kapsamı

İç Denetim Birimi aşağıdaki hususları uygulamaya koymaya yönelik politikaları, prosedürleri ve faaliyetleri ihtiva eden risk yönetimi, kontrol ve yönetişim süreçlerini sistematik olarak gözden geçirmek ve değerlendirmek suretiyle, görev çerçevesinin gereklerini yerine getirmelidir:

- a. Organizasyonun hedeflerinin saptanması ve bu hedeflere ulaşılmasının izlenmesi,
- b. Organizasyonun hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek risklerin tanımlanması, değerlendirilmesi ve yönetilmesi,
- c. Kurum Başkanının sorumlulukları içinde bulunan politikalar hakkında tavsiyelerde bulunulması, bunların formüle edilmesi ve değerlendirilmesi,
- d. Kaynakların verimli, etkin ve ekonomik kullanımının sağlanması,
- e. Mevcut politikalar (davranış ve ahlak kuralları ile ilgili olanlar dahil), prosedürler, kanunlar ve düzenlemelerle uyumluluğun sağlanması,
- f. Yönetimin varlıklarının ve menfaatlerinin yolsuzluk, usulsüzlük ve sahtecilikten kaynaklanan her tür kayıptan korunması,
- g. Kurum içi ve kurum dışı raporlama ile hesap verme süreçlerindeki de dahil olmak üzere yararlanılan bilgilerin, verilerin ve hesapların doğruluğunun ve güvenilirliğinin sağlanması.

2. Bağımsızlık

İç Denetim, denetçilerin görevlerini yerine getirirken tarafsız ve etkili tavsiyelerde ve mesleki yargılarda bulunmalarını kolaylaştıracak biçimde, denetlediği faaliyetlerden yeterince bağımsız olmalıdır. Denetçilerin icraî görevleri bulunmamalıdır.

3. Denetim Komiteleri

Denetim Komitesi ile İlgili Temel İlkeler

Kurum Başkanı, “Merkezi İdare Bünyesinde Yer Alan Denetim Komitelerinin İşleyişi ile İlgili Temel İlkeler”^{e1} göre, kurulmaması yönünde açık gerekçeler söz konusu değilse, bir Denetim Komitesi kurulmalıdır.

4. Yönetim, Diğer Denetçiler ve İnceleme Yapan Diğer Organlar İle İlişkiler

İç Denetim Yöneticisi, denetim kapsamının en etkin biçimde tesisi ve çalışmalarda mükerrerliklerin asgari düzeye indirilmesi için hat yöneticileri, diğer iç denetçiler, dış denetim ve inceleme yapan diğer organlar ile denetim planlarını ve faaliyetlerini koordine etmelidir.

Diğer İç Denetçilerle İlişkiler

İç denetçilerin diğer organizasyonların iç denetçileri ile çalışmaya gerek duymaları durumunda (örneğin bakanlıklar arası sistemlerde veya farklı birimlerde aynı alanı kapsayan denetim projelerinde) her birimin rolleri ve sorumlulukları Kurum Başkanı tarafından onaylanıp imza edilmelidir. Mümkün olduğunda, ortaklaşa çalışma yapılması veya tek bir tarafça yürütülen çalışmalara mesleki güven duyulması konusunda mutabakat sağlanmalıdır.

Dış Denetçilerle İlişkiler

Denetim planları hakkında görüş alışverişinde bulunmak, müşterek menfaatlerin bulunduğu konuları görüşmek, denetim teknikleri, metot ve terminolojinin algılanma biçimini müzakere etmek ve denetim çalışmasının yürütülmesinde işbirliği fırsatlarını araştırmak üzere İç Denetim Yöneticisi dış denetçilerle düzenli olarak toplantı yapılmasını sağlamalıdır. Özellikle, İç Denetim Yöneticisi uygun olması durumunda, dış denetçilere, iç denetimin bağımsızlığını zedelemeyen birim çalışmalarından faydalanma imkanı sunulmalıdır.

İnceleme Yapan Diğer Organlarla İlişkiler

İdari teftiş yapan veya uygunluk veren ekipler gibi güvence sağlayan veya inceleme yapan organların mevcudiyeti durumunda, İç Denetim Birimi, bu organların çalışmalarına güvence verme ve bu kuruluşların çalışmalarına güven duyma imkanlarını aramalıdır. Bu tür organların çalışmalarına resmi olarak güven duyulması amaçlandığı takdirde, her bir organın güveni sağlamaya imkan veren elverişli bir standardı uygulamasını sağlamak üzere uygun bir denetim ya da kalite güvence incelemesi yapılmalıdır.

5. İstihdam, Eğitim ve Meslekî Gelişim

İç denetim biriminde, iç denetimin hedefleri ve standartları göz önünde bulundurularak sayı, eğitim düzeyi, nitelik ve deneyim açısından yeterli personel istihdam edilmelidir. İç denetçiler görevlerinin gerektirdiği eğitime tabi tutulmalı ve süreklilik arz eden uygun eğitim programları aracılığıyla mesleki yeterliliklerini sürdürmelidirler.

ÇALIŞMA STANDARTLARI

6. Denetim Stratejisi

İç Denetim Yöneticisi; organizasyonun risk yönetimi, kontrolü ve yönetişimi ile ilgili olarak yapılan düzenlemelerin etkinliğinin tarafsız biçimde değerlendirilmesine ve bunlar hakkındaki görüşlerin Kurum Başkanına verimli ve tutumlu biçimde sunulmasına yönelik bir strateji geliştirmeli ve bunu sürdürmelidir. İç Denetim Yöneticisinin görüşleri; yıllık İç Kontrol Bildiriminin tamamlanması konusunda Kurum Başkanının bilgilendirilmesi için ihtiyaç duyduğu güvence çerçevesinin önemli unsurudur.

7. Denetim Görevlerinin Yönetimi

Planlama

Her bir denetim görevi için ayrıntılı bir plan hazırlanmalı ve bu plan ilgili hat yönetimi ile görüşülmelidir. Bu planlar görevin ayrıntılı hedeflerini, sunulacak görüşten yönetimin elde etmek istediği güvence derecesini, kaynak ihtiyaçlarını, denetim çıktıları ve hedeflenen tarihleri saptamalıdır. İtiraz için Kurum Başkanına başvurulmalıdır.

İzleme

İç Denetim Birimi yerine getirilen görevleri izlemelidir. İzleme faaliyeti çalışmanın bulgularına ve tavsiyelerine yönetimin verdiği cevabın etkinliği konusunda yapılan bir incelemedir.

8. Gerekli Meslekî Özenin Gösterilmesi

Gerekli meslekî özen; makul ölçüde basiretli ve ehil bir iç denetçinin görevlerini yerine getirirken göstereceği ihtimam ve maharettir.

Gerekli meslekî özen yapılmakta olan denetimin hedeflerine, sofistike oluşuna, niteliğine ve önemliliğine uygun olmalıdır.

Gerekli meslekî özene bu standartlara sadakat gösterilerek ulaşılır.

9. Raporlama

İç Denetim Yöneticisi denetim bulgularının raporlanma biçimini, bu standartların hükümlerine ve Kurum Başkanı ve üçüncü kişilerin ihtiyaçlarına göre belirlemelidir.

İç Denetim Yöneticisi raporlarının tümü için birime has standartlar oluşturmalıdır.

İç Denetim Yöneticisinin risk yönetimi, kontrol ve yönetim konuları hakkında Kurum Başkanına doğrudan rapor verme yetkisi bulunmalıdır.

10. Kalite Güvencesi

Kalite Güvencesinin İlkeleri

İç denetim çalışması; etkin performans düzeyinin sürdürülmesini, bu standartlara bağlılığın devam ettirilmesini sağlamak üzere faaliyetin her aşamasında kontrol edilmelidir.

İç Denetim Yöneticisi; organizasyonun yan kuruluşları bünyesinde yer alan iç denetim dahil olmak üzere bir denetim çalışmasının bu standartlara uyması ve hedeflerini gerçekleştirme bakımından hem kurum içinde hem de kurum dışında yapılan incelemeler için güvence elde etmek ve yıllık denetim raporunda bu standartlara uyulduğu düşüncesini pekiştirmek üzere tasarlanmış bir kalite güvence programı geliştirmelidir.

İç Denetimin Yönetimi

İç Denetim Yöneticisi, personelini yönlendirmek üzere birime özgü denetim elkitabı'nda (local audit manual) politikalar ve prosedürler oluşturmalıdır. Sözü edilen elkitabının biçim ve içeriği denetim biriminin büyüklüğüne uygun olmalıdır. Elkitabı, asgari olarak, iç denetimin rolünü ve sorumluluklarını, belgeleme standartlarını birime özgü raporlama standartlarını ve bunun somut hedeflerini, eğitim ihtiyaçlarını ve beklentileri ve denetimin performans ölçülerini ve göstergelerini kapsamalıdır.

Kurum İçi Kalite İncelemesi

İç Denetim Yöneticisi iç denetim fonksiyonunun deneyimli mensupları tarafından periyodik olarak yapılacak kurum içi kalite incelemelerine yönelik düzenleme yapmalıdır. Bu incelemelerin en azından iki yılda bir yapılması gerekir.

Kurum Dışı Kalite İncelemesi

İç Denetim Yöneticisi uygun bir biçimde görevlendirilen kalifiye ve bağımsız gözetimciler tarafından periyodik olarak yapılacak kurum dışı kalite incelemelerine yönelik düzenleme yapmalıdır.

Dış Denetim ve Yüksek Denetim

Dış Denetim

Dış Denetimin Kamusal Hesapverme Sorumluluğu Bağlamında Önemi

İngiltere’de Sayıştay, Denetim Komisyonu, İskoçya Denetim Kurumu ve Kuzey İrlanda Denetim Ofisi’nin oluşturduğu Kamu Denetim Forumu tarafından hazırlanan “Kamu Denetiminin (Dış Denetimin) Prensipleri” başlıklı dokümanda vurgulandığı gibi, “ Dış denetim hesapverme sorumluluk zincirinde önemli bir halkadır. Dış denetim, hem kaynak sağlayan seçilmiş ya da atanmış kişilere yönelik olarak yukarı doğru ve hem de tüketicilere, yararlananlara, vergi mükelleflerine ve kamuoyuna yönelik olarak dışa doğru hesapverme sorumluluğunu güçlendirmektedir.”

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Komitesi tarafından hazırlanan “Kurumsal Yönetişim: Yönetim Kurulu Perspektifi” başlıklı bir dokümanda hesapverme sorumluluk çevriminin “ genellikle, yüksek denetim kurumunun ilgili kurumda inceleme yaparak rapor hazırlaması, bu raporun Yasama tarafından incelenmesi, yasamanın yürütmeye tavsiyelerde bulunması ve yürütmenin cevap vermesi şeklinde dört adımdan” oluştuğu belirtilmektedir.

Dış Denetimin Kapsamlı Amaçları

İngiltere’de Lord Sharman of Redlynch tarafından hazırlanan ve merkezi hükümet açısından denetim ve hesapverme sorumluluğunu konu alan “ Hesapvermekle Yükümlü Tutmak” başlıklı bir dokümanda Kamu Denetim Forumu bildirimlerinden de yararlanılarak kamu parasının dış denetiminin amaçları aşağıdaki şekilde açıklanmaktadır:

- Dış denetim, açık, şeffaf ve hesap verebilir olmak iddialarını taşıyan modern demokrasinin işleminde önemli bir rol üstlenebilir ve üstlenmelidir.
- Dış denetim, sadece olaydan sonra ne olduğunu analiz ederek ve raporlayarak değil, ileriye bakarak, çıkarılan dersleri belirleyerek ve iyi uygulamaları yayarak değer katar.
- Dış denetim, yeterli hesapverme sorumluluğu konusunda güvence vererek, kamu hizmetlerinde uygun davranış standartlarını destekleyerek, kamu hizmetlerinde paranın değerinin karşılığının alınmasına yardımcı olarak kamu parasının korunmasında önemli bir rol oynar.
- Dış denetim, kamu parasının doğru olarak harcandığı yolunda kamuoyu güveninin oluşmasında kilit bir öge olarak kabul edilmektedir.

Dış Denetimin Temel Prensipleri

Kamu Denetim Forumu tarafından hazırlanan “ Kamu Denetiminin (Dış Denetimin) Prensipleri” başlıklı dokümanda;

- Dış denetçilerin denetlenen organizasyonlardan bağımsız olması;
- Dış denetimin geniş kapsamlı olması. Başka bir deyişle, dış denetimin finansal tabloların denetiminin yanı sıra düzenlilik ve sosyal ve ahlaki davranış standartlarına uygunluk ve performans denetimlerini kapsamaması;
- Dış denetçilerin, denetimlerinin sonuçlarını kamuoyunun ve demokratik şekilde seçilmiş temsilcilerin istifadesine sunabilmesi;

dış denetimin temel prensipleri olarak vurgulanmaktadır.

Dış Denetim Türleri

Amaç ve konu bakımından “finansal denetim- performans denetimi” veyahut “düzenlilik denetimi-performans denetimi” şeklinde yapılan sınıflandırma dış denetim yönünden son derece önemlidir. Çünkü dış denetim bu iki temel öge üzerinde inşa edilmektedir. Öyle ki; İngiltere Kamu Denetim Forumu’nun “Kamu Denetimin Prensipleri” başlıklı yayınında belirtildiği üzere, “kamu sektöründeki temel denetim prensiplerinden biri şudur: denetimin kapsamı, hesaplar hakkında güvence vermenin ötesine geçecek ve kaynakların kullanılmasına ilişkin kurumsal yönetişimin öğelerinin incelenmesini içerecek şekilde anlaşılmalıdır”; Kamu Denetim Forumu’nun bir başka tebliğinde vurgulandığı gibi, “Uygulamada, ulusal denetim kurumları hem finansal denetimi hem de performans denetimini içeren ‘daha kapsamlı’ kamu denetiminin farklı öğelerini hayata geçirecek bütünlük bir yaklaşımı teşvik etmektedirler. Böylelikle bir öğenin diğerini bilgilendirmesi sağlanır”.

INTOSAI Denetim Standartlarına göre; ***düzenlilik denetimi*** sorumlu kurumların finansal hesap verme sorumluluklarının, finansal kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş belirtilmesi de dahil olmak üzere doğrulanmasını; finansal sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetlenmesini; bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanmasını, iç kontrol fonksiyonunun denetimini; denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluğunun ve uygunluğunun denetimini; denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Dış Denetim Organınca açıklanması gereken konuların rapor edilmesini kapsar.

Anılan standartlarda ***performans denetiminin*** şunları kapsadığı belirtilmektedir: İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi; insan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin, bilgi sistemleri, performans ölçüleri ve gözetim düzenlemeleri ve denetlenen kurumlarca

belirlenen eksiklikleri gidermek için izlenen yöntemlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi; denetlenen kuruluşların etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

Öte yandan Kamu Denetim Forumu'nun "Dış Denetim, Teftiş ve Düzenlemenin Farklı Roller: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber" başlıklı dokümanına göre;

"**Finansal denetim**, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır: hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörülmuş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetişimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir.

Performans denetimi, denetçilerin çalışmalarının performans ögesi ile ilgilidir: hizmetlerin, fonksiyonların, programların veya spesifik projelerin harcanan paranın değerinin karşılığı olması, organ tarafından faaliyetlerini yönetmek ve kaynaklarını kullanmak üzere uygulamaya konan sistemler ve süreçler ile performans bilgilerinin hazırlanması ve yayımlanması bu denetim kapsamındadır. İngiltere ve Galler'deki yerel idareler bağlamında performans denetimi, denetçilerin, performans planları (best value performance plans) ile ilgili çalışmalarını da içerir."

Yüksek Denetim

Sayıştaylarca yürütülen dış denetim diğer dış denetim organlarınca yapılan denetimden farklılığı belirtmek üzere yüksek denetim olarak da nitelendirilmektedir.

Sayıştaylar ülkeden ülkeye değişen bir renklilik ve çeşitliliğin yanı sıra, ortak özelliklere de sahiptir. Bu ortak özellikler şöyle sıralanabilir:

- Sayıştayların görev ve yetkileri çoğu kez anayasal planda düzenlenmiştir.
- Sayıştaylarca yapılan denetim, genellikle yasama, yürütme ve yargı içine yerleştirilemeyen "nevi şahsına münhasır" bir kamu faaliyeti sayılmaktadır.
- Sayıştayların yaptıkları denetim, parlamento adına yürütülmekle birlikte; planlanmasında, uygulanmasında ve gerektiğinde sonuçlarının parlamentoya ulaştırılmasında tümüyle bağımsız olan bir faaliyettir.
- Sayıştay başkanlarının ve karar verme durumunda olan diğer meslek mensuplarının yargıç teminatları ya da benzeri güvenceleri bulunmaktadır.
- Sayıştaylar yargı yetkilerinin bulunup bulunmadığına göre denetim sonuçlarının ya tamamını ya da bir kısmını raporlar yoluyla parlamentoya sunarlar.

Bu farklı nitelikleri dolayısıyla Sayıştaylarca yapılan denetim, kamu kesimindeki diğer denetimlerden ayrılmakta ve "**yüksek denetim**" olarak adlandırılmaktadır.

Öte yandan, kısa adı INTOSAI olan Uluslararası Sayıştalar Birliği'nin orijinal ismi "International Organization of Supreme Audit Institutions" yani Uluslar arası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonudur. Keza, INTOSAI dokümanlarında sayıştaya atıfta bulunulmak istendiğinde, *supreme audit institution* (yüksek denetim kurumu) terimi kullanılmaktadır.

Yüksek denetimin ilkelerini INTOSAI'nın 1977 yılında Lima'da hazırlanan Deklarasyonunda ve INTOSAI Denetim Standartlarında ayrıntılarıyla bulmak mümkündür.

ECOSAI'nin (Ekonomik İşbirliği Ülkeleri Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu) 1997 yılında Türkiye'de düzenlediği Semine sunulan "Bağımsızlığa Özel Bir Vurgu Yapılmak Suretiyle Yüksek Denetimin Temel Özellikleri" (**essential features of supreme audit with special reference to independence**)" başlıklı tebliğde; yüksek denetimin özellikleri arasında anayasasal statüye, sui generis faaliyete, dışsal karakterde olmaya, objektifliğe ve tarafsızlığa, uzmanlığa ve bağımsızlığa vurgu yapılmıştır.

Dış Denetimde Yerelleşme: Fransa ve İngiltere Örnekleri

Kamu reformunun genel yerelleşme ve yerindelik perspektiflerine paralel olarak bazı ülkelerde dış denetiminin de bir anlamda yerelleştirildiği görülmektedir. Fransa ve İngiltere merkezi dış denetim anlayışlarını bir anlamda yerelde devam ettirerek 1980'lerden itibaren iki ilginç örneği kamu yönetimi ve denetim camialarının istifadelerine ve değerlendirmelerine sunmuşlardır. İki örneğin hesap verme sorumluluğu, şeffaflaştırma, dış denetimin verimliliğini ve etkinliğini artırma yönlerinden ciddi olarak incelenmesi gerekir.

Fransa Bölge Hesap Mahkemeleri

Bölge Hesap Mahkemeleri (Chambres régionales des Comptes), kapsamlı yerelleşme politikasının bir parçası olarak 1982 yılında oluşturulmuştur. Şu anda Fransa'da 22, denizaşırı topraklarda ise 3 adet Bölge Hesap Mahkemesi bulunmaktadır.

Bölge Hesap Mahkemeleri, yerel idarenin (Local government) ve ilişkili kamu organlarının kendilerine verilen kamu fonlarını kullanmaları noktasından kamusal hesap verme sorumluluğunun sağlanmasında önemli bir rol oynar ve hazırladıkları yönetim denetimi raporları (gözlem mektupları) hem kamu makamlarını hem de halkı bu alandaki gelişmeler konusunda bilgilendirir.

Ancak, Bölge Hesap Mahkemelerinin, etkinliği yaptıkları yönetim denetimleri ile sınırlı değildir. Örneğin;

- Bölge Hesap Mahkemelerinin, yönetim denetimleri ve yaptıkları tavsiyeler aracılığıyla bütün kamu fonları yöneticileri üzerinde reddedilemeyecek bir etkisi vardır. Bölge Hesap Mahkemelerinin yargısal statüsü yayımlanmış çalışmalarına ek bir ilgi sağlanmasına yardımcı olur ve onların geliştirici adımlar atılmasını ve hatta reformlar yapılmasını gerçekleştirmelerini mümkün kılar. Hepsinden önemlisi, Bölge Hesap Mahkemelerinin etkililiği mahkeme olarak statüleri ve bunlarla bağlantılı zorunluluklar ve teminatlar dolayısıyla.
- bütün kamu hesapları, dayanağını oluşturan tüm dokümanlarla birlikte, yılda bir Bölge Hesap Mahkemelerine sunulur.
- Bölge Hesap Mahkemeleri, hesaplarını öngörülen tarihte sunmayan veyahut direktiflere ya da ihtarlara uymayan Kamu Saymanlarına para cezası vermeye yetkilidir.
- Mahkemeler, hesaplarında belirlenmiş hataların düzeltilmesinin Kamu Saymanlarından talep edildiği yargısal kararlar verir.
- Mahkeme, bir yerel idare için ayrılan fonları mevzuata aykırı şekilde alan herhangi bir kişiyi fiili kamu saymanı olarak sayabilir.
- Seçimle gelmeyen görevliler Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesi huzuruna çıkarılabilir. Özel koşullara göre, sınırlı şekilde yasayla belirlenen hallerde,

seçimle gelen görevliler de Bütçe ve Maliye Disiplin Mahkemesi huzuruna çıkarılabilir.

- Kusur, suç teşkil eden fiil olarak değerlendirilebiliyorsa, Bölge Hesap Mahkemesi Hükümet Komiserinden Ceza Mahkemesindeki savcığı bilgilendirmesini talep eder.

İlgili Mevzuat ve Yasal Araçlar

Bölge Hesap Mahkemelerinin organizasyonu ve işleyişi yasa ve diğer mevzuat tarafından belirlenmiştir. Yasal hükümlerin çoğu 2 Mart ve 10 Temmuz 1982 tarihli yasalarda belirlenmiş olup bu yasalar 1994 yılında Kamu Maliye Mahkemeleri Kodunda konsolide edilmiştir. Ana düzenleyici hükümler (regulatory provisions) halihazırda kodifiye edilmekte olan 23 Ağustos 1995 (95-944) tarihli Kararnamede yer almıştır.

Bölge Hesap Mahkemelerinin Denetlediği Kuruluşlar

Bir Bölge Hesap Mahkemesi kendi bölgesel yetkisi dahilindeki bütün yerel idareleri (local authorities) denetlemeye yetkilidir: bölge, iller, belediyeler, gruplar (belediyeler, mahalleler, cemiyetleri vb.) ve belediye-arası kuruluşlar. Diğer yerel organlar, örneğin, hastaneler, okullar, kolejler ve konut dernekleri de Bölge Hesap Mahkemelerinin yetki kapsamına girmektedir. Bölge Hesap Mahkemeleri yasa gereğince değişik kamu organları üzerinde kanunî yetkiye sahiptir. Ancak, kamu fonlarını kullanan örneğin yarı-kamu şirketleri açısından ve yerel idarelerce finanse edilen gönüllü kuruluşlar bakımından Mahkemeler, mecbur değillerse de, yetkilerini kullanabilirler.

Sayıştay, bazı ulusal kamu kuruluşlarının örneğin, üniversitelerin ve ziraat odalarının denetim yetkisini Bölge Hesap Mahkemelerine devredebilir.

Bölge Hesap Mahkemelerinin Denetlediği Kişiler

Bütün yerel idarelerde ve kuruluşlarda harcamaya ya da gelire yol açan bütün faaliyetlerin sorumluluğu ita amirine aittir. İta amiri, seçilmiş ya da atanmış üst düzey görevli, örneğin belediye başkanı, bölgesel ya da genel meclisin başkanı, bir hastanenin icra başkanı ya da okulun müdürü olabilir.

Ancak, bu tür gelirler ve giderler ancak yıllık hesaplarını ve dayanaklarını belgeleri yetkili Hesap Mahkemesine sunan Kamu Saymanları tarafından tahsil edilebilir veya ödenebilir. Kamu Saymanları genellikle Maliye Bakanlığının görevlileridir ve sorumluluklarını gerektiği şekilde yerine getirmezlerse mali olarak ve şahsen sorumludurlar.

Küçük belediyeler bakımından, Kamu Saymanları hesaplarını Maliye Bakanlığının yerel temsilcisi Defterdara verir ve hesaplarını Defterdar tasdik eder. Defterdar hesaplarda hata bulursa, Bölge Hesap Mahkemesinden Kamu Saymanının tazmine muhatap olmasını talep edebilir.

Bölge Hesap Mahkemelerinin Görevleri

Bütçe tasarılarının gözetimi

Yerel idareler ve yerel kuruluşlar, her yıl, bir bütçe kabul eder ve gelecekteki gelirler ve giderler için yetki verirler. Bölge Hesap Mahkemesinden, zaman zaman, bütçenin kabulünde ve uygulanmasında uyulacak kurallar hakkında resmî bir görüş vermesi istenir.

Hesapların yargısal denetimi

Bölge Hesap Mahkemesi Kamu Saymanının bütçeye uygun davranıp davranmadığını inceler ve hesapların yasalara, yönetmeliklere ve diğer belirlenmiş prosedürlere uygunluğu hakkında karar verir.

Yönetim denetimleri

Bölgesel ve Teritoryal Hesap Mahkemeleri İta Amirinin performansı hakkında raporlamada bulunabilir.

Yönetim(Performans) Denetimleri

Hesapların denetimi sırasında Bölge Hesap Mahkemeleri yerel idarelerin ya da organizasyonların yönetimi hakkında görüş bildirebilir.

Bu denetim İta Amirinin ya da İcra Başkanının ve astlarının sadece kurallara uygun davrandıkları üzerinde değil, bu kişilerin verimli ve etkili şekilde faaliyet gösterip göstermedikleri üzerinde de durur.

Yönetim (Performans) Denetimi Raporları

Mahkeme, yönetim denetimi bulgularını gözlem mektubu şeklinde verir. Bu mektuplar yargısal denetimin takiben verilen “yargısal kararlar” ile karıştırılmamalıdır.

İta Amirine verilen temel güvencelerden birisi cevap verme hakkı ile ilgili prensiptir. İta Amiri, başlangıç bulgularına, belli bir süre içinde cevap verme hakkına sahiptir.

Nihâî rapor, ilgili konseyin sonraki genel kuruluna sunulur. Bu durum, Bölge Hesap Mahkemesinin kuruluş hakkındaki görüşlerinin geniş bir ilgi toplamasına yol açar. Kamuoyuna yönelik bu açıklık Bölge Hesap Mahkemelerinin etkililiğinin nedenlerinden biridir.

Temyiz Yolları

Sayıştay ve Bölge Hesap Mahkemeleri farklı faaliyet alanlarına sahip olsalar da tek bir yargı yetkisini (jurisdiction) oluşturmaktadırlar. Yerel idarelerin ve diğer kamu organlarının yargısal denetimi açısından, Bölge Hesap Mahkemeleri ilk derecede yargılar, temyiz Sayıştayda yapılırlar.

Sayıştay ile Bölge Hesap Mahkemeleri Arasındaki İlişkiler

Yüksek mali mahkeme ile bölge mahkemeleri arasındaki ilişki sadece temyiz ile sınırlı değildir:

- Bir Bölge Hesap Mahkemesinin Başkanı daima Sayıştayın bir yargıcıdır.
- Yargıçların meslekî kariyerleri ve mahkemelerin faaliyetleri hakkında karar veren Bir Bölge Hesap Mahkemeleri Yüksek Konseyi her iki dereceden yargıçlardan oluşur. Konseye Sayıştay Birinci Başkanı başkanlık eder.
- Sayıştay Savcısı Sayıştaya teknik hukukî görüş bildirir ve bazı sınırlı durumlarda Cumhuriyet Savcısı olarak faaliyet gösterir. Buna göre Sayıştay Savcısı Hükümet Komiserlerince Bölge Hesap Mahkemeleri için üstlenilen benzer eylemleri yönetir ve koordine eder.
- Bir irtibat komitesi Sayıştay ve Bölge Hesap Mahkemeleri tarafından yapılan ortak incelemeleri koordine eder.
- Sayıştay, Bölge Hesap Mahkemelerini teftiş eder.
- Bütün Bölge Mahkemelerini ilgilendiren idarî problemler Sayıştayın idarî departmanı tarafından onların özerkliklerine hanel gelmeksizin izlenir.
- Onların kendi yargı yetkilerinin kesin hatlarıyla belirlenmiş olması Sayıştayın ve Bölge Hesap Mahkemelerinin karşılıklı olarak birbirlerine hizmet sunmalarına engel değildir. Bu durum, özellikle dokümantasyon ve eğitim için geçerlidir.
- Sayıştayın yıllık raporu Sayıştayın ve Bölge Hesap Mahkemelerinin bulgularına dayanır.

İngiltere Denetim Komisyonu

Yetkileri ve Bağımsızlığı

Denetim Komisyonu, yasayla oluşturulmuş bir kurul olup bakanlık-dışı icracı bir kamu organıdır.

Düzenleyici olarak Komisyon yerel yönetimleri ve ulusal sağlık idarelerini denetleyecek denetçiler için, yıllık denetim rehberi mektubuyla desteklenen bir Denetim Uygulama Tüzüğü hazırlamaktan ve bu Tüzüğü en az beş yılda bir gözden geçirmekten sorumludur.

1994 yılında, Komisyon ile Çevre ve Sağlık Bakanlıkları ve Welsh Ofisi "Sorumluluk ve Hesap Verme Sorumluluğu Ortak Bildirisi"ni hazırladılar. Bu belge Komisyonun Hükümetten bağımsızlığını vurgulamakta ise de, Hükümetin, Komisyonun sağlam ve güvenilir yönetim süreçlerine sahip olmasını sağlama sorumluluğu bulunduğunu da belirtmektedir.

1992 Tarihli Yerel İdare Kanunu Komisyona ilave sorumluluklar yüklemiştir ki, bunlar arasında mahallî idareleri yıllık olarak mukayeseli performans göstergeleri yayımlamaya yönlendirmek de bulunmaktadır.

Komisyunun sponsorluğu Çevre, Ulaşım ve Bölgeler Bakanlığı tarafından yapılmaktadır.

Görevleri

Bağımsız bir izleme (watchdog) kurumu olarak Denetim Komisyonu;

- İngiltere ve Galler'deki Yerel yönetimlerin, Ulusal Sağlık İdaresi (NHS) kuruluşlarının ve ceza yargısı kuruluşlarının kamu harcamalarını denetlemek üzere bağımsız dış denetçiler görevlendirir ve bu denetçilerin çalışmaları ile ilgili düzenlemeler yapar.
- Komisyon kamu maliyesinin düzgün (proper) yönetilmesini sağlar ve kamu hizmetinden sorumlu olanların verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu gerçekleştirmelerine yardımcı olur.
- Kamu hizmetlerinin kalitesi ile ilgili olarak bilgi toplar ve bu bilgileri diğer kurumlarla paylaşır.
- Uygulamaya dönük tavsiyelerde bulunarak, iyi uygulamaları yaygınlaştırarak ve hizmetten yararlanan yöre sakinlerinin tepkilerini (feedback) öğrenerek kamu hizmetinde gelişme sağlamaya çalışır.
- Ayrıca, kamu idarelerini teftiş eder, sonuçları hakkında kamuoyuna rapor verir. Yerel hizmetlerin teftişi aracılığıyla, bu hizmetlerin kalitesini ve maliyet-etkinliğini değerlendirir ve yerel idarelerin sürekli biçimde iyileştirilmesine katkıda bulunur.
- Komisyon ulusal performans incelemeleri (national value-for-money studies) yapar. Bu çalışmalar yerel hizmetlere kullanıcıların perspektifinden bakar, performansı kıyaslar ve iyi uygulamaları tespit ve teşvik eder, araştırma programları uygular.

Ana Hizmet Alanları

Denetim Komisyonu başlıca 4 alandaki kamu hizmetleriyle ilgilenir;

- *Yerel hizmetler*; (eğitim, sosyal hizmetler ve barınma hizmetleri, boş zamanları değerlendirme, çevre, suçun önlenmesi gibi yerel meclislerin sunduğu bütün hizmetler; buna ilaveten meclislerin planlama, finansman, yönetim ve insan kaynakları gibi merkezi fonksiyonları)
- *Barınma/konut temini/iskân(housing)*; Meclis tarafından sunulan konut edindirme hizmetleri ve konut birliklerinin teftişi.
- *Sağlık*; stratejik sağlık idareleri, hastaneler ve ilk yardım kuruluşları, korunmaya muhtaç çocuklar gibi sosyal hizmetlerle çakışan sağlık faaliyetleri
- *Ceza yargısı ve toplum güvenliği*; Emniyet güçleri ile değil emniyet makamları tarafından sunulan hizmetlerle ve cezaevi hizmetleriyle değil şartlı salıverme kurullarıyla ilgilenir. Ayrıca, suçlu gençlik çeteleri gibi adli yargı sisteminin yerel hükümetin yaptıkları ile çakışan diğer kısımları da ilgi alanı içindedir.

- *Galler Bölgesi*; Denetim Komisyonu'nun Galler'de ayrıca, yukarıda sayılan hizmetlerle spesifik olarak uğraşan bir departmanı bulunmaktadır. Galler'deki Denetim Komisyonu yukarıdaki hizmetlerle ilgilense de, çoğunlukla İngiltere'deki partnerinden farklı çalışır; faaliyetleri Galler'in spesifik sorunlarına dönüktür.

Yapısı ve Fonksiyonları

Denetim Komisyonu'nun yönetim kurulu, Başkan dahil, 18 üyeden (Commissioners) oluşur.

Komisyon her iki ayda bir toplanır. Bu düzenli toplantılara ilaveten görevin spesifik alanlarını değerlendirmek ve gözden geçirmek üzere Komisyon içinde üç yeni panel oluşturulmuştur. Bu paneller;

- Strateji Kurulu
- Denetim Komitesi (sistemleri, kontrolleri ve finansal performansı inceler)
- Görevlendirme ve Ücretlendirme Komitesi

Organizasyonun günlük işleri İcra Başkanı (Chief Executive) tarafından yönetilir. Genel Müdürün altında bir direktörler ekibi bulunur. Komisyonun İcra Başkanı "Denetim Kontrolörü" (Controller of Auditor) olarak adlandırılır. Komisyon kurulurken ilk görevlendirme Başbakan (Secretary of State); müteakip görevlendirmeler ise Komisyon tarafından yapılmıştır.

Denetim Komisyonu'nun Üyeleri ve Yetkileri

Komisyon üyeleri, yasal danışma sürecini takiben Çevre ve Sağlık Bakanlıkları ve Welsh Ofisi'nin Devlet Sekreterleri tarafından atanır.

Üyeler yerel yönetimler, muhasebe ve denetim mesleği, sendikalar ve kamu sektörü dahil olmak üzere geniş bir meslek yelpazesi içinden seçilirler.

Ataması yapıldıktan sonra, bir üyenin konumu güvencededir ve kendisi, ancak, yasada belirlenen sınırlı hallerden birine dayanarak Devlet Sekreteri tarafından görevden alınabilir. Ancak, üyeler üç yıl gibi görece olarak kısa bir süre için atanmaktadır ve atamalar yenilenmektedir.

Üyelerin işlevi, aylık toplantıya dayalı olarak, icracı olmayan karakterdedir ve kısmî zamanlıdır. Üyelerin pozisyonları icracı olmayan kurullardakine ve otonom kamu sektörü organizasyonları başkanlarınıninkine benzerdir.

Denetim Komisyonu'nun Personeli

Komisyonun personeli 2500 civarındadır. İletişim, insan kaynakları ve ödemeler gibi ortak hizmetler Londra (Merkez), Kardif ve Bristol'deki (personel, eğitim, finans, BT ve satın alma hizmetleri dahil Destek ve Yönetim Birimi) ana bürolar tarafından gerçekleştirilir. Denetçiler ve müfettişler bu bürolarda bulunur. Komisyonun bölgesel ofisleri arasında bir ağ kurulmuştur.

Denetim Komisyonu ile Yerel meclislerden ve sağlık kurumlarından hizmet alan kişiler arasındaki ana bağlantıyı İrtibat Yöneticileri (Relationship managers) sağlar. Bu yöneticiler bölgesel esas göre görevlendirilirler. 5 adet bölge ofisi vardır: Merkez, Londra, Kuzey, Güney ve Galler.

Denetçiler ve Denetim Komisyonu

Denetim Uygulama Tüzüğü, denetçilerin Komisyondan bağımsız olarak davranmaları gerektiğini belirtmektedir. Ne var ki denetçi ile Komisyon arasındaki ilişki gerçekten bir kol boyu uzaklıkta değildir. Komisyonun denetçilerle ilgili pek çok görevi vardır: onları (denetçileri) atar; denetimin kalitesini düzenler; ve olağandışı denetim yapılmasını da isteyebilir.

İster Bölgesel Denetim Biriminden ister firmadan seçilsin görevlendirilmiş bütün denetçiler, statüsel sorumluluklarını yerine getirmede aynı derecede meslekî bağımsızlığa sahiptirler.

Denetçiler ve Denetlenen Organlar

Denetim Uygulama Tüzüğü, denetçilerin görevlerini, denetlenen organdan bağımsız olarak icra etmelerini öngörmektedir.

Mahallî idareyi ve Ulusal Sağlık Hizmeti organlarını denetlerlerken denetçilerin 1998 tarihli Yasaya göre bazı görevleri bulunmaktadır ki, bu görevler, kabaca, iki fonksiyon çerçevesinde sınıflandırılabilir: birincisi, harcamaların ve hesapların yasallığının ve düzenliliğinin kontrol edilmesi (finansal denetim); ikincisi, harcamalardan paranın değerinin karşılığının alınmasına yönelik düzenlemelerin incelenmesidir.

Denetim Komisyonu ve Bölgesel Denetim Birimi Arasındaki İlişki

1994 yılı Kasım ayından bu yana Komisyonun denetim personeli yalın biçimde “Bölgesel Denetim” olarak adlandırılan bir kuruluş bünyesinde yöneltilmektedir. Komisyon ile Bölgesel Denetim arasındaki ilişki, bir bakanlık ile bir “Gelecek Adımlar” (kuruluşu arasındaki ilişkiye benzer olmayı hedeflemektedir. Yani, kuruluş, bir “Çerçeve Doküman” koşulları çerçevesinde, yönetsel bağımsızlığa sahiptir. Diğer kuruluşlarda olduğu gibi, Bölgesel Denetim’in tesisi, statüsel resmî bir yasal değişikliği içermeyi hedeflemektedir ve Bölgesel Denetim’in personeli Komisyon’un çalışanları olmayı sürdürmektedir. Komisyon, her bir yerel idare veya sağlık hizmeti organı için ya Bölgesel Denetimi ya da kabul görmüş özel sektör denetim firmasını görevlendirir. Uygulamada işin yaklaşık yüzde 70’i Bölgesel Denetim tarafından gerçekleştirilir. Bölgesel Denetim ile özel sektör firmaları arasında yapılan seçim, çoğunlukla, bir fiyat rekabetine dayanmaz.

Ulusal Denetim Ofisi (İngiltere Sayıştayı) ile Denetim Komisyonu’nun Farkı

İngiltere Sayıştayı kamu harcamalarını Parlamento adına inceler. Hükümetten bağımsız olup bütün bakanlıkların ve çok sayıdaki kamu kurum ve kuruluşunun hesaplarını denetler ve Parlamente’ye rapor sunar.

İngiltere Sayıştay'ının aksine, Denetim Komisyonunun Parlamentoyla doğrudan bir ilişkisi bulunmadığı gibi, mahallî idareyle Ulusal Sağlık Hizmeti organlarıyla ilgili denetim raporlarının gönderildiği Kamu Hesapları Komitesine denk bir organ da yoktur.

Komisyon denetçilerin atanmasından ve denetimle ilgili düzenlemeleri yapmaktan (regüle etme) sorumlu ise de, İngiltere Sayıştay'ının aksine, kendisi, bizzat, herhangi bir hesabı denetlemez. Komisyon, çalışmayı yürütmek üzere, ya bölge denetçisini (district auditor) ya da özel sektör denetçisini görevlendirir.

Denetim Komisyonu'nun Denetlenmesi

Denetim komisyonu da diğer merkezi idare kurumları gibi İngiltere Sayıştayı tarafından denetlenir. Denetim Komisyonun kendi hesapları, diğer merkezi kuruluşların hesaplarındaki gibi, İngiltere Sayıştayı tarafından denetlenmektedir. Harcama sürecinin diğer ucunda Komisyon, gelirlerinin sponsor bakanlıktan değil, denetim ücretlerinden kaynaklanması anlamında kendi kendini finanse eden bir organdır.

Kapsamlı Performans Değerlendirmesi

Kapsamlı Performans Değerlendirmesini (Comprehensive Performance Assessment) geliştirme programı; birlik ve taşra meclisleri (unitary and county councils) için 2002 yılında, il ve ilçe meclisleri (district and borough councils) için 2003 yılında ortaya konmuştur. Bu Değerlendirme, bir meclisin nasıl çalışacağı konusundaki kendi kararı ile bunun daha iyi nasıl çalışacağı konusundaki bir dış değerlendirmeyi bir araya getirir.

Bu değerlendirme ile; meclislere; nasıl yapacakları, nasıl yaptıracakları ve yöre sakinlerinin, o meclisin performansını diğerlerinininkiyle nasıl kıyaslayacakları anlatılır.

Denetim Raporları

Finansal Hesaplarla İlgili Tasdikler ve Görüşler

1998 tarihli Yasa, denetim sonuçlandırıldığında, hesaplar hakkında denetçilerin, denetimin mevzuata göre tamamlanmış olduğunu tasdik etmelerini ve görüş bildirmelerini öngörmektedir.

Yönetime Verilen Mektuplar

Denetçi, her yıl, "yönetim mektupları" diye adlandırılan dokümanlarda denetimin ana mesajını özetler. İsminden de anlaşılacağı üzere, mektup, esas itibarıyla, denetlenen organın yönetiminden sorumlu kişileri muhatap almaktadır ki, yerel idareler söz konusu olduğunda, görevliler ve seçilmiş üyeler bu kişiler kapsamındadır.

Yerel Performans (VFM) İncelemeleri

Görevlendirilmiş denetçilerce üstlenilen yerel performans incelemelerinin Denetim Komisyonu tarafından bizzat yapılan ulusal incelemelerden ayrı tutulması gerekir. 1998 Tarihli Yasanın 5/1-e maddesi hükmü, denetçilerin, tasarrufun, verimliliğin ve etkinliğin sağlanması için gereken düzenlemelerin bulunup bulunmadığını incelemesini öngörmektedir.

Kamuoyunu İlgilendiren Raporlar

Hesapların incelemesini tamamladıktan sonra yerel idare denetçisi –ister iyi ister kötü– herhangi bir önemli konu hakkında, kamu çıkarının böyle davranılmasını gerektirdiğini düşünmesi halinde, ivedi bir rapor hazırlayabilir.

Performansla İlgili Ulusal İncelemeler

Bizzat Komisyon, iki yasal yetki çerçevesinde Ulusal performans incelemeleri yapmaktadır. Ulusal performans incelemeleri, mukayeseli yönetim incelemeleridir. Bunlar tek tek organlardan ziyade özel alanları irdelemektedir. Ulusal raporlar, yerel idare (polis dahil) ve Ulusal Sağlık Hizmetleri olmak üzere iki ana gruba ayrılabilir.

Teftiş ve Bağlantılı Kavramlar ve Teftiş Fonksiyonunu Geliştirme Çalışmaları: İngiltere Örneği

Teftiş, Denetim ve Düzenleme Fonksiyonlarının Farklılıkları ve Benzerlikleri

İngiltere Kamu Denetim Forumu tarafından hazırlanan “Dış Denetim, Teftiş Ve Düzenlemenin Farklı Roller: Kamu İdaresi Yöneticileri İçin Rehber” başlıklı dokümanda; “Denetçilerin –özellikle performans denetçilerinin- müfettişlerin ve düzenleyicilerin rolleri arasında bazı benzerlikler bulunmakta ise de, bu roller farklı, ama tamamlayıcı faaliyetlere işaret etmektedir” denildikten sonra, Denetim, teftiş ve regülasyon (düzenleme) dünyası (nın) karmaşık ve değişken” olduğu vurgulanmaktadır.

Bu dokümanda, farklılıkları ortaya koyabilmek bakımından finansal denetim, performans denetimi, teftiş ve düzenlemenin tanımları yapılmaktadır. Bu tanımlar aşağıdadır.

FİNANSAL DENETİM, PERFORMANS DENETİM TEFTİŞ VE DÜZENLEME

- **Finansal denetim**, denetçilerin çalışmalarının finansal öğelerini kapsamaktadır: hesapların ve bunların dayanağını oluşturan finansal sistemlerin ve süreçlerin (kamu sektörünün spesifik bölümleri dahil olmak üzere, kamu parasının öngörülmuş amaçlar için harcanmış olup olmadığı) ve kurumsal yönetimin finansal yönlerinin, örneğin iç kontrolün, risk yönetiminin, dürüstlüğün ve iyi davranış kurallarına uygunluğun denetlenmesidir.
- **Performans denetimi**, denetçilerin çalışmalarının performans ögesi ile ilgilidir: hizmetlerin, fonksiyonların, programların veya spesifik projelerin harcanan paranın değerinin karşılığı olması, organ tarafından faaliyetlerini yönetmek ve kaynaklarını kullanmak üzere uygulamaya konan sistemler ve süreçler ile performans bilgilerinin hazırlanması ve yayımlanması bu denetim kapsamındadır. İngiltere ve Galler’deki yerel idareler bağlamında performans denetimi, denetçilerin, performans planları (best value performance plans) ile ilgili çalışmalarını da içerir.
- **Teftiş**, hizmetlerin ulusal ve yerel performans standartlarını, yasal ve meslekî gereklilikleri ve hizmetin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılayıp karşılamadığı hakkında bağımsız bir kontrol sağlayan ve raporlamada bulunan periyodik ve hedefli bir inceleme (scrunity) sürecidir.
- **Düzenleme**, kamu sektörü faaliyeti ile piyasa güçlerinin kamu yararı için yönlendirildiği süreçtir. Düzenleme, düzenlemeye tabi tutulmuş faaliyetleri üstlenen organların “yetkilendirilmesi”ni veya “tescilini” ve onların faaliyetlerinin statüsel gerekliliklere ve meslekî standartlara uygunluğunun izlenmesini içerir. Düzenleme, zorunlu faaliyetlerin ve fiyat kontrollerinin bildirilmesini de kapsayabilir.

Aynı dokümanda bu tanımlardan hareketle, sırasıyla; dış denetim, teftiş, düzenleme hakkında şu açıklamalara yer verilmektedir:

- “Kamu denetimi (dış denetim), ulusal denetim kuruluşları ve bu kuruluşlar tarafından atanan özel firmalar denetçileri aracılığıyla icra edilen finansal denetimi ve performans denetimini kapsar. Denetim, teftiş ve düzenleme, bunların hepsi, paydaşlara bağımsız güvence sağlar. Finansal denetim ve performans denetimi, kamu parasının idaresi ve kurumsal yönetim ile kamu organlarının performansı hakkında güvence verir. Teftiş hizmetlerin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşıladığı ve ulusal ve yerel standartlarla ve hedeflerle uyumlu performans düzeylerine ulaştığı konusunda bir güvence sağlar.
- Düzenleyiciler düzenlemeye tabi tutulmuş organların minimum yasal ve meslekî standartlara uygunlukları konusunda güvence verir ve vatandaşları ve/veya hizmetin alıcılarını bu standartlara uymama zaafı ile bağlantılı risklerden korumaya çalışır.
- Bütün denetçiler, müfettişler ve düzenleyiciler meslekî ve yönetsel uzmanlık birikimine sahip olmalıdırlar. Bu kişiler, planlama sırasında çalışmalarını yoğunlaştırmak üzere riski, önemliliği ve/veya anlamlılığı dikkate alırlar.
- Denetçiler ve müfettişler, performansta değişikliğe ve gelişmeye yol açmak için, esas itibarıyla, bulguların yayımlanmasına dayandıkları halde, düzenleyiciler uygunluğu sağlamak için icraî yetkilere sahiptir. Bazı müfettişler de fonksiyonların transfer edilmesi tavsiyesinde bulunmak veya hatta, standartların kabul edilemeyecek derecede düşük olduğu hallerde, organları faaliyetten alkoymak yetkisini haizdir. Ancak, müfettişler bu yetkileri kullandıkları hallerde incelemeye (review) tabi organın düzenleyicisi olarak davrandıkları şeklinde algılanabilirler. Belli koşullarda, ulusal denetim kurumlarından ve onların atanmış denetçilerinden bazıları da düzenleyici yetkiler kullanabilirler.”

Müfettişlikler ve İnceleme Organları

Başbakanlık Kamu Hizmetleri Reform Ofisi tarafından üretilen “Inspecting for Improvement: Developing a Customer Focused Approach” (Gelişme Yararına Teftiş: Müşteri Odaklı bir Yaklaşımın Oluşturulması) başlıklı dokümana göre Müfettişlikler ve İnceleme (review) organları aşağıda sıralanmıştır:

- Yetişkin Öğrenimi Müfettişliği (Adult Learning Inspectorate)
- Denetim Komisyonu Müfettişlik Birimi (Audit Commission Inspection Service)
- Sosyal Yardımlar Yolsuzluk Müfettişliği (Benefit Fraud Inspectorate)
- Sağlık Gelişimi Komisyonu (Commission for Health Improving)
- Kraliyet Savcılık Hizmetleri Müfettişliği (HM’s Crown Prosecution Service Inspectorate)
- İtfaiye Hizmetleri Müfettişliği (HM’s Fire Service Inspectorate)
- Polis Müfettişliği (HM’s Inspectorate of Constabulary)

- Cezaevi Müfettişliği (HM's Inspectorate of Prisons)
- Şartlı Tahliye Müfettişliği (HM's Inspectorate of Probation)
- Yargı Hizmetleri Müfettişliği (HM's Magistrates Court Service Inspectorate)
- Eğitim Standartları Ofisi (Office for Standards in Education)
- Yüksek Eğitim Kalite Güvence Ajansı (Quality Assurance Agency for Higher Education)
- Sosyal Hizmetler Müfettişliği (Social Services Inspectorate)

Teftiş Fonksiyonunu Geliştirme Çalışmaları

İngiltere’de Kamu Reformu çalışmaları ve vatandaşa odaklı hizmet anlayışı çerçevesinde son birkaç yılda teftiş fonksiyonundan daha fazla yararlanması ve bu fonksiyonun daha etkili hale getirilmesi yönündeki çabalar yoğunlaşmıştır.

Bu bağlamda Kamu Denetim Forumu’nun daha önce sözü edilen dokümanı ile Başbakanlık Kamu Hizmetleri Reform Ofisi tarafından üretilen “Inspecting for Improvement: Developing a Customer Focused Approach” (Gelişme Yararına Teftiş: Müşteri Odaklı bir Yaklaşımın Oluşturulması) ve “The Government’s Policy on Inspection of Public Services” (Hükümetin Kamu Hizmetleri Teftiş Politikası) başlıklı dokümanlar burada zikredilmeye değerdir.

Keza, İngiltere’de Local Services Inspectorate Forum adı altında bir platform oluşturulduğunu vurgulamak gerekir.

İngiltere Kamu Hizmetleri Reform Ofisi’nin “Hükümetin Kamu Hizmetleri Teftiş Politikası” başlıklı dokümanında; “Kamu parasının ve kamu hizmetleri sunumunun özel hesapverme sorumluluk biçimleri ve standartları bulunmaktadır. Teftiş mekanizması kamu hizmetlerinin geliştirilmesine önemli ölçüde katkı sağlar ve kamu kaynaklarının sevk ve idaresi hususunda güvence verir” denilmekte ve İngiltere hükümeti’nin “bu politika belgesiyle, halka güvence verilmesinde ve kamu hizmetlerinin gelişimine destek sağlanmasında kullanıcı odaklı ve etkinlik hedefli bir teftişe duyduğu güveni” açıkladığı vurgulanmaktadır.

Bu Politika Belgesinde teftişin bir dış inceleme/gözden geçirme (external review) olduğu belirtildikten sonra, teftişin;

- hizmet verenlerden (service providers) bağımsız olarak yapılması,
- hizmetlerin güvenli (safe) ve gerektiği (proper) biçimde sunulduğuna dair bakanlara (ministers) ve kamuoyuna güvence vermesi,
- hizmetlerin iyileştirilmesine katkı sağlaması,
- kamuoyuna rapor sunması,
- harcanan paraya değmesi

gereğine işaret edilmektedir. Aynı dokümanda “Teftişin İlkeleri” şöyle belirtilmektedir:

İNGİLTERE'DE TEFTİŞİN İLKELERİ

Kamu hizmetlerinin teftişi;

- 1. iyileştirme amaçlı olmalıdır.**
Müfettiş grubunun teftiş edilmekte olan hizmetin iyileşmesine katkıda bulunmak üzere açık ve belirgin bir ilgisi bulunmalıdır. Bu husus teftişin ilgi alanını, metodunu, raporlamasını ve izlenmesini yönlendirmelidir. Müfettiş, tavsiyeleri geliştirirken, iyi performansı tanımalı ve aksaklıklarla, uygun şekilde ilgilenmelidir. Teftiş; kamu kurumlarının sektörlerindeki reformların seyrini daha çabuk biçimde anlamalarını ve gerekli düzeltmeleri yapmalarını sağlayacak verileri ve bilgileri üretmeyi amaçlamalıdır.
- 2. çıktılara odaklanmalıdır.**
Çıktılara odaklanma, teftişin kurum içi yönetim düzenlemelerine yoğunlaşmak yerine, hizmetin son kullanıcıları için üretilmesiyle ilgilenmek anlamına gelir.
- 3. hizmetten yararlananın perspektifinden bakmalıdır.**
Teftiş; kurum içi yönetim düzenlemeleri kadar, hizmetten yararlanacak olanların tecrübelerine yoğunlaşarak yapılmalıdır. Teftiş yeniliği ve farklılığı özendirmeli ve yalnızca hukuka uygunluk temelinde (compliance-based) şekillendirilmelidir.
- 4. risklerle orantılı olmalıdır.**
Müfettişler, zaman içinde hizmeti sunanların performans kalitesine göre ileride yapılacak teftişin kapsamını değiştirmelidir. Örneğin; teftişe ayrılan kaynakları en riskli alanlara yoğunlaştırmak bakımından, iyi performans gösterenler, daha az teftiş edilmelidir.
- 5. yöneticilerin öz-değerlendirme yapmasını özendirmelidir.**
Müfettişler titiz bir öz-değerlendirme yapma hususunda yöneticileri teşvik etmelidir. Müfettişler yöneticiler tarafından yapılan öz-değerlendirmelerin sonuçlarını irdelemeli, teftiş sürecinde bu sonuçları dikkate almalı ve bunlar için karşılaştırmalı kıyaslar (benchmarks) bulmalıdırlar.
- 6. mümkün olduğunca, objektif kanıtlardan yararlanmalıdır.**
Müfettişler tarafsız kanıtlardan yararlanmalıdırlar. Nitel ve nicel kanıtlar sağlam bir temele dayalı (validated) ve inandırıcı (credible) olmalıdır.
- 7. karara varırken yararlandığı (judgment) kriterleri açıklamalıdır.**
Müfettişler kararlarını şekillendirmede yararlandıkları kriterleri açıklamalıdırlar.
- 8. süreçler bakımından şeffaf olmalıdır.**
Müfettişler (iş görme) süreçleri bakımından şeffaf olmalı, şikayetler üzerine ciddiyetle eğilmeli ve sağlıklı bir kalite güvence süreci sergileyebilmelidirler.
- 9. teftiş kurulunki de dahil, performans gereken dikkati göstermelidir.**
Müfettişler, kendilerinin de dahil olmak üzere, performans gereken dikkati göstermelidir:
 - Teftiş hizmetin verimli ve etkin bir biçimde sunulmasını uygulamaya koyacak düzenlemeler bulunduğunu anlamaya özen göstermeli,
 - Teftiş, teftiş edilenlerin maliyeti de dahil, kendi maliyeti ile mütenasip yararlar ürettiğini gösterebilmelidir.
 - Teftiş Kurulları, yüksek maliyet etkinliği bulunan ve teftiş edilenlerin işyükünü azaltacak olan alanlarda, farklı kurumların benzer problemleriyle ilgili (cross-cutting) konularda birlikte çalışma kapasitesini geliştirmeye çalışmalıdır.
- 10. tecrübelerden, düzenli aralıklarla, ders çıkarmalıdır.**
Müfettişler, daha fazla etkinleşmek için, düzenli aralıklarla deneyimlerinden ders çıkarmalıdırlar. Bu husus, geliştirilmeye çalışılan kamu hizmetinin sunucuları üzerinde yaratılan etki değerlendirilmek ve iyi uygulama örnekleri diğer müfettişlerle paylaşılmak suretiyle, gerçekleştirilebilir.

Bu Politika Belgesinde; çok önemli bir vurgu yapılarak “müfettişler, güvence sağlamanın ayrılmaz bir parçası olarak kamuoyuna rapor sunmalıdırlar” denilmektedir. Belge raporlama konusunda aşağıdaki hususları ana hatlarıyla öne çıkarmaktadır:

- “Teftiş raporları, aksine bir gerekçe bulunmadıkça, örneğin, kamusal raporlamanın kamu çıkarlarına en iyi şekilde hizmet etmediği ya da Bakana hassas bir politika

tavsiyesinde bulunulması durumunda, kamusal etki alanında (public domain) değerlendirilmelidir.

- Müfettişlerin kamusal etki alanı içindeki kararlarıyla ilgili kriterlerin de yürürlüğe konması ve bu kriterlerin nasıl geliştirileceği ve zaman içinde nasıl değiştirileceği konusunda danışmaya açık olması gerektiği hususları izlenmelidir.
- Teftiş raporları, nasıl iyileştirileceği konusunda yapıcı tavsiyelerde bulunmak suretiyle, yetersiz performans gösterenleri veya hizmet sunumundaki başarısızlıkları tespit etmelidir.
- Teftiş Kurulları, kabul edilen tavsiyelerin gerektiği şekilde uygulamaya konulup konulmadığını belirlemek ve hedeflenen etkilerin yaratılıp yaratılmadıklarını anlamak üzere, makul bir izleme çalışması gerçekleştirmelidir.
- Teftiş raporları; hizmetin son kullanıcıları için erişilebilir olması bakımından
 - Özlü,
 - Açık
 - Kanıta dayalı
 - Kolay anlaşılır biçimde yazılmış olmalıdır.
- Müfettişler, teftiş edilen kurumlarla ve halkla iletişimi geliştirmek için bulgularının ve derecelendirmelerinin (ratings) raporlanmasını mümkün olduğunca, ortak bir sistem içinde yapmalıdırlar.”

ABD’de Federal Genel Teftiş Ofisleri ve Bu Bağlamda Denetim, Teftiş ve Soruşturma Standartları

Federal Genel Teftiş Ofislerine Toplu Bakış

Federal Genel Müfettişin görevleri, sorumlulukları ve yetkileri 1978 tarihli Genel Müfettiş Yasasında ve değişikliklerinde düzenlenmiştir. Sonradan, mevzuat gereğince Genel Müfettişleri bulunan kurum sayısını arttırmak ve küçük ve bağımsız kurumlarda Genel müfettişler oluşturmak amacıyla Yasaya ilaveler yapılmıştır. Mevzuat gereğince, halen, 57 Genel Müfettiş 59 federal kurumda gözetim (oversight) faaliyetinde bulunmaktadır.

Genel Müfettişin Görevleri

1978 tarihli Genel Müfettiş Yasası ve eklerine göre Genel Müfettişin görevleri:

- Bağımsız ve tarafsız biçimde denetimler (audits), soruşturmalar (investigations) teftişler (inspections) ve değerlendirmeler (evaluations) yapmak,
- İsrافی (waste), sahteciliği (fraud) ve suistimalleri (abuse) önlemek ve ortaya çıkarmak,
- Verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu özendirmek,
- Yürürlükteki ve yürürlüğe girecek yasaları ve yönetmelikleri incelemek,
- Kurum yöneticilerini ve Kongreyi eksiksiz şekilde ve güncel (currently) olarak bilgilendirmektir.

Genel Müfettişlerin Atanması ve Görevden Alınması

- Genel Müfettişler politik bağlantıları hesaba katılmaksızın atanırlar.
- Göreve atanacak kişilerin kişisel dürüstlüklerine ve
 - muhasebe, denetim, finansal analiz;
 - hukuk, yönetim analizi, kamu idaresi; veya
 - soruşturmaalanlarında uzman olmalarına dikkat edilir.
- Kabine düzeyindeki bakanlıkların ve bakanlıklara bağlı önemli kuruluşların Genel Müfettişleri Başkan tarafından Senatoya danışılarak atanır. Bu şekilde atanan genel müfettişler, ancak Başkan tarafından görevden alınır. Belirli Federal kuruluşların (küçük bağımsız kuruluşlar, şirketler ve yetki devredilen diğer kuruluşlar) genel müfettişleri bu kurumların yöneticileri tarafından atanır ve görevden alınabilir.
- Genel müfettişin Başkan ya da kurum yöneticisi tarafından görevden azledilmesi durumunda, bu husus Kongrenin iki meclisine de bildirilir.

Genel Müfettişlerin Bağımsızlığı

Genel müfettişler bağımsızdırlar. Yasaya göre, genel müfettişler kurum yöneticisinin ya da vekilinin genel gözetimine tabi olduklarından, yürüttükleri bir denetim ya da bir soruşturma kurum yöneticisi ya da vekili tarafından engellenemez ve yasaklanamaz.

Genel Müfettişlerin Yetkileri ve Sorumlulukları

- Kurumun bütün kayıtlarına ve bilgilerine doğrudan erişme,
- Gerek gördükleri denetimleri ve soruşturmaları yapma ve raporları yayımlama (ulusal güvenlik ve yasal müeyyideye bağlanmış olanlar hariç olmak üzere)
- Kurum dışından bilgi talebini havi yargısal nitelikte kağıtlar düzenleme
- İfade için yemin ettirme
- Kendi personelini işe alma ,yönetme ve kaynaklarla ilgili sözleşme yapma ve bunları kontrol etme.

Genel Müfettişlerin Gözetimi

- Genel müfettişler kurum yöneticisinin genel gözetimi altında faaliyette bulunurlar. Ancak, statüsü gereğince, genel müfettişlerin kurum başkanı ve Kongreye dönük olmak üzere ikili ve bağımsız raporlama ilişkisi bulunmaktadır.
- Bir genel müfettişin uygunsuz davranışları ile ilgili suçlamalar için Başkanlık Dürüstlükve Verimlilik Komitesine (Integrity Committee of the President=s Council on Integrity and Efficiency /PCIE) başvurulması gerekir.

Genel Müfettişin Çalışma Sonuçlarının Duyurulması

Genel müfettişlerce birçok yazılı rapor hazırlanır:

- Mesleki standartlara göre hazırlanmış denetim, soruşturma ve teftiş/değerlendirme raporları
- Kongreye sunulan ve Genel Müfettişin çalışmalarını anlatan altı aylık raporlar
- Hoşgörülemez (egregious) ve bağışlanamaz (flagrant) problemleri ve /veya suiistimalleri kurum yöneticisine rapor etmek üzere yazılan ivedi mektuplar. Kurum yöneticisi daha sonra bu raporları, kendi görüşüyle birlikte, yedi gün içinde Kongreye iletir.

Genel Müfettişler ayrıca:

- Kurum içinde bilgi sağlamaya yönelik taleplerinin makul olmayan biçimde reddedilmesini Kurum yöneticisine,
- Federal Suç Yasasının ihlalinden kuşkulanan durumları Cumhuriyet Savcısına raporlamalıdırlar.

Genel Müfettişin İyi Yönetime Katkısı

- Bilgisayar güvenliği, Kamusal Performans ve Sonuçlar Yasası ve finansal yönetim gibi, devlet ölçeğindeki kritik girişimler hakkında analizler yapmak ve önerilerde bulunmak,
- Problemleri bağımsız biçimde incelemek ve muhtemel çözüm yolları için tavsiyelerde bulunmak,
- Denetim, soruşturma ve teftiş ile ilgili mesleki standartları esas alan ve olgulara dayalı raporlar yayımlamak,
- Yeni planlar hazırlanırken teknik ve /veya danışma nitelikli tavsiyelerde bulunmak,
- Kurum yöneticisi tarafından istenilmesi üzerine iddiaları bağımsız biçimde soruşturmak,
- sahtecilik ve suiistimal iddiaları ile ilgili gizli bilgilerin bildirilmesi için çalışanların ve üçüncü kişilerin yararlanacağı ihbar hatları (Hotlines) oluşturmak.

Başkanlık Dürüstlük ve Verimlilik Konseyi ve Dürüstlük ve Verimlilik İcra Konseyi

Başkanlık Dürüstlük ve Verimlilik Konseyi, dürüstlük ve verimliliği özendirmeye dönük hükümet çabalarını koordine etmek ve pekiştirmek ve federal programlardaki sahteciliği, israfı ve suiistimalleri önlemek üzere, Başkanlık Kararnamesiyle (Executive Order 26 Mart 1981 tarihinde) kurulmuştur.

11 Mayıs 1992 tarihinde onaylanan 12805 sayılı Başkanlık Kararnamesiyle bu misyonu yetki verilen federal kuruluşlar arasında gerçekleştirmek amacıyla Dürüstlük ve Verimlilik İcra Konseyi oluşturulmuştur.. 1992 tarihli bu Kararname Başkanlık Konseyi'nin sorumluluklarını da güncelleştirmiştir.

Konseylerin Üyeleri

Başkan tarafından atanan Genel Müfettişler Başkanlık Konseyini; Kurum başkanları tarafından görevlendirilen Genel Müfettişler de İcra Konseyini oluşturur.

- Yönetim ve Bütçe Ofisi İdaresinin Genel Direktör Vekili her iki Konseyin de başkanlığını yapar.
- Her Konseyin günlük işleri idare eden bir Başkan yardımcısı vardır. Konsey Başkanı her Konsey için kendi üyeleri tarafından önerilen Başkan yardımcılarını atar.
- Aşağıdakiler her iki Konseyin üyeleridir:
 - Yönetim ve Bütçe Ofisinin Federal Maliye Dairesinin Kontrolörü,
 - Federal Soruşturma Bürosu'nun soruşturmaları bakımından Soruşturma Direktör Yardımcısı,
 - Kamu sal Etik Değerler Ofisi Direktörü
 - Özel Savunma Ofisinin Özel Savunmanı
 - Personel Yönetim Ofisi Direktör Vekili

Konseylerin Fonksiyonları

Başkanlık Konseyinin 6 daimi komitesi bu Konseylerin işlerini yürütür. Konsey İdaresi temsilcileri bu komitelerin her birinde üye olarak görev yapar. 6 Daimi Komite şunlardır:

- *Denetim Komitesi:* Denetimi kalitesini geliştirir, hükümet ölçekli denetimleri koordine eder ve denetim mesleğini güçlendirir.
- *İnsan Kaynakları Komitesi:* Yeniliklere ve insan kaynaklarını etkili biçimde yönetme programlarına öncülük eder.
- *Teftiş ve Değerlendirme Komitesi:* İyi uygulamaları yaygınlaştırır ve teftiş ve değerlendirme tekniklerini geliştirmek amacıyla hizmet içi eğitimler düzenler.
- *Dürüstlük Komitesi:* Genel Müfettişlere yönelik idari suçlamaların gerektiği şekilde ve derhal soruşturulmasını ve bu iddiaların çözüme kavuşturulmasını sağlar.
- *Soruşturmalar Komitesi:* Farklı kurumlarda aynı nitelikteki (cross-cutting) soruşturma konularıyla ilgilenir ve iyi uygulamaları yaygınlaştırır.
- *Mevzuat Komitesi:* Genel müfettişlikler camiasına Kongrenin ilgi alanları hakkında günü güne bilgi verir.

Genel Müfettişlerin Yönetimi

Başkanlık Konseyi ve İcra Konseyi tarafından Mayıs 2001 tarihinde benimsenen **Stratejik Çerçeve** Genel Müfettişlikler camiasının temel amaçlarını ve hedeflerini belirlemektedir. Camianın genel misyonu federal hükümetin zafiyetlerini ve hassasiyetlerini bağımsız olarak önceden sezinlemek ve ona duyurmak, çözüm yolları için yardımcı olmak ve performansın gelişmesine yönelik fırsatları tespit etmektir.

Bu misyona paralel olarak Konseyler gelecek 3 yıl boyunca aşağıdaki Stratejik amaçlara yönelecektir:

1. federal programlar ve faaliyetler geliştirmek
2. bilgileri güvenilir biçimde ve vaktinde duyurmak
3. üstün kalitede ve iyi eğitilmiş personeli istihdam etmek ve bu tür niteliklere sahip personeli kaybetmemek üzere insan kaynağı programları hazırlamak
4. Genel Müfettişlikler camiasının mesleki imajını ve etkinliğini pekiştirmek ve geliştirmek

Denetim Standartları, Teftişler ve Soruşturmalarla İlgili Kalite Standartları

Federal Genel Teftiş Ofisleri'nin mesleki standartlarını hazırlama sorumluluğu Başkanlık Konseyinin görevleri arasındadır.

Federal Genel Teftiş Ofisleri çalışmalarını şu standartlara göre yürütür:

- ABD Sayıştayı (General Accounting Office) tarafından hazırlanan Kamu Denetim Standartları (Government Auditing Standards / Yellow Book, June 2003)
- Soruşturmalarla İlgili Kalite Standartları (Quality Standards for Investigations, December 2003)
- Teftişlerle İlgili Kalite Standartları (Quality Standards for Inspections, March 1993)

Denetim Standartları

Denetimle ilgili standartlar, ABD Sayıştayı tarafından hazırlanan ve "Sarı Kitap (Yellow Book)" adlandırılan Kamu Denetim Standartlarında (Government Auditing Standards) yer almaktadır.

Sözü edilen dokümanda yer alan standartlar ve yönlendirici ilkeler devlet organlarının, programlarının, faaliyetlerinin ve fonksiyonlarının ve yükleniciler, kar amacı gütmeyen kuruluşlar ve devlet dışı kuruluşlar tarafından yönetilen devlet yardımlarının denetimlerine ve doğrulama yüklenimlerine (attestation engagements) uygulanır.

Bu standartların 2003 yılında revize edilen nüshasındaki bölüm başlıkları ve alt-başlıkları aşağıdadır:

ABD KAMU DENETİM STANDARTLARI
(GENEL KABUL GÖRMÜŞ KAMU DENETİM STANDARTLARI)

1. BÖLÜM: Giriş

- Hedef
- Uygulanabilirlik
- Genel Kabul Görmüş Kamu Denetim Standartları ile Diğer Meslekî Standartlar Arasındaki İlişki
- Hesapverme Sorumluluğu

2. BÖLÜM: Kamu Denetimlerinin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Türleri

- Giriş
- Finansal Denetimler
- Doğrulama Yüklenimleri
- Performans Denetimleri
- Denetim Organizasyonları Tarafından Sağlanan Denetim Dışı Hizmetler

3. BÖLÜM: Genel Standartlar

- Giriş
- Bağımsızlık
- Meslekî Değer Yargısı
- Uzmanlık
- Kalite Kontrolü ve Güvencesi

4. BÖLÜM: Finansal Denetimler ile İlgili Alan Çalışması Standartları

- Giriş
- Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Alan Çalışması Standartları
- Genel Kabul Görmüş Kamu Denetimi İlave Standartları
- Denetçi İletişimi
- Önceki Denetimlerin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi
- Sözleşme ya da Yardım Anlaşmaları Hükümlerinin İhlali ya da Kötüye Kullanma Sonucu Oluşan Önemli Yanlış Beyanların Ortaya Çıkarılması
- Bulgu Öğelerinin Belirlenmesi
- Denetim Dokümantasyonu

5. BÖLÜM: Finansal Denetimler ile İlgili Raporlama Standartları

- Giriş
- Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Raporlama Standartları
- Finansal Denetimlerle İlgili Genel Kabul Görmüş Kamu Denetim Standartlarına İlave Raporlama Standartları
- Denetçilerin Genel Kabul Görmüş Kamu Denetim Standartlarına Uygun Davranmadıklarının Raporlanması
- İç Kontrol Konusunda ve Yasalara, Yönetmeliklere, Sözleşme ve Yardım Anlaşmaları Hükümlerine Uygunluk Hakkında Raporlama
- İç Kontrol Yetersizliklerinin, Yolsuzluğun, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme ve Yardım

- Anlaşması Hükümlerinin İhlalinin ve Kötüye Kullanımın Raporlanması
- Sorumluların Görüşlerinin Raporlanması
- Çok Özel ve Gizli Bilgilerin Raporlanması
- Rapor Yayımı ve Dağıtımı

6. BÖLÜM: Doğrulama Yüklenimleri ile İlgili Genel Alan Çalışması ve Raporlama Standartları

- Giriş
- Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsü Doğrulama Yüklenimleri ile İlgili Genel ve Alan Çalışması Standartları
- Doğrulama Yüklenimleri Açısından Genel Kabul Görmüş Kamu Denetim Standartlarına İlave Alan Çalışması Standartları
- Denetçi İletişimi
- Önceki Denetimlerin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi
- İç Kontrol
- Konu Hakkında Önemli Etki Yaratabilecek Yolsuzluğun, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme ve Yardım Anlaşması Hükümleri İhlalinin ve Kötüye Kullanımların Ortaya Çıkarılması
- Doğrulama Yüklenimleri ile İlgili Bulguların Öğelerinin Belirlenmesi
- Doğrulama Dokümantasyonu
- Amerika Yeminli Mali Müşavirler Enstitüsünün Doğrulama Yüklenimleri Raporlama Standartları
- Raporlama ile İlgili İlave Genel Kabul Görmüş Kamu Denetimi Standartları
- Denetçilerin Genel Kabul Görmüş Kamu Denetim Standartlarına Uydularının Raporlanması
- İç Kontroldeki Yetersizliklerin, Yolsuzluğun, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme ve Yardım Anlaşması Hükümleri İhlalinin ve Kötüye Kullanımın Raporlanması
- Sorumluların Görüşlerinin Raporlanması
- Çok Özel ve Gizli Bilgilerin Raporlanması
- Rapor Yayımı ve Dağıtımı

7. BÖLÜM: Performans Denetimi ile İlgili Alan Çalışması Standartları

- Giriş
- Planlama
- Gözetim
- Kanıtlar
- Denetim Dokümantasyonu

8. BÖLÜM: Performans Denetimi ile İlgili Raporlama Standartları

- Giriş
- Biçim
- Rapor İçeriği
- Rapor Kalite Öğeleri
- Rapor Yayımı ve Dağıtımı

Teftişlerle İlgili Kalite Standartları

Başkanlık Konseyi tarafından hazırlanmış olan “Teftişler İçin Kalite Standartları” başlıklı dokümanın başlangıç bölümlerinde teftişle ilgili açıklamalarda bulunulmakta ve teftişin tanımı verilerek amaçları sıralanmaktadır. Buna göre;

“Ahlak ve beceri meselelerine odaklanmış eski askeri teftişlerin aksine, şimdiki teftişler politika ve program değerlendirmeleri (evaluations) ile ilgilidir; teftişler Bakanlık ya da kuruluş programlarının yönetim ve idaresinin verimliliğini ve tutumluluğunu özendirmek, programları sahtecilik, israf ve suiistimalden korumak ve bu türden eylemleri ortaya çıkarmak üzere Genel müfettişlerin görevlerini desteklemek amacıyla dizayn edilir.

Teftiş; denetim (audit) veya soruşturma (investigation) süreçlerinden farklı biçimde tanımlanmaktadır.

Teftiş; yöneticilerin karar alması için onlara gerekli bilgileri temin etme, programların, politikaların veya prosedürlerin geliştirilmesine dönük olarak tavsiyede bulunma ve idari önlem alma amaçları bakımından Bakanlık ya da kuruluşların programlarını ve faaliyetlerini değerlendirmeyi, incelemeyi (reviewing), araştırmayı (studying) ve/veya analiz etmeyi hedefler.

Teftişin amaçları:

- Olgulara dayalı analitik bir bilgi kaynağı olma
- Hukuka uygunluğun izlenmesi
- Performansın ölçülmesi
- Faaliyetlerin verimliliğinin ve etkinliğinin değerlendirilmesi (assessing)
- Sahtecilik, israf, suiistimal ve kötüyönetim iddiaları ile ilgili sorguları (inquiries) yürütmektir.”

Başkanlık Verimlilik ve Etkinlik Konseyi tarafından Genel Müfettiş Ofislerince yürütülecek bütün teftişlere rehberlik etmek üzere hazırlanıp yayımlanan standartlar özetle şunlardır:

ABD'DE TEFTİŞLERLE İLGİLİ KALİTE STANDARTLARI

- **Gerekli Nitelikler**

Teftiş çalışmasını yürütmek üzere görevlendirilen kişiler görevlerinin gerektirdiği uygun mesleki becerilerin tümüne sahip olmalıdırlar. Bu beceriler arasında şunlar sayılabilir; Değerlendirme metodolojilerini bilme, teftiş edilen program veya faaliyetle ilgili kavramlara, süreçlere ve varsayımlara aşina olma, disiplinler arası geniş bir araştırma kapasitesine sahip olma, kantitatif ve kalitatif analiz yapma ve yazılı ve sözlü ifade yeteneği.
- **Bağımsızlık**

Teftiş çalışmasını yürütecek kişiler; tarafsızlıklarını zedeleyebilecek zafiyetlerden uzak durmalıdırlar. Müfettişler, bağımsız yaklaşımlarını veya bu şekilde algılanmalarını süreklilik temelinde muhafaza etmeli, gözetim ilkelerine bağlı kalmalı ve mevcut veya muhtemel zafiyetleri ve önyargıları bertaraf etmek üzere teftiş çalışmasını yürütülmesini veya sonuçlarının sunulmasını gözden geçirmelidir. Mevcut veya muhtemel zafiyetler, kişisel (çıkar çatışması gibi), kurumdışı ve kapsama ilişkin olabilir.
- **Gerekli Mesleki Özenin Gösterilmesi**

Teftiş çalışmasının yürütülmesinde ve raporlar ile diğer ürünlerin hazırlanmasında gerekli mesleki özen gösterilmelidir.
- **Kalite Kontrolü**

Kaliteyi sağlamak ve teftişin akışı hızlandırmak için, teftişe, işin başlangıcından nihai teftiş raporu yazılana kadar gerektiği şekilde nezaret edilir.
- **Planlama**

Uygun bir planlama yapmak için, teftiş çalışması, teftişin hedeflerine ulaşmasını sağlayacak biçimde koordine edilir, ayrıntılı biçimde tetkik edilir (research).
- **Veri Toplama ve Analizi**

Teftiş edilen organizasyon, program, faaliyet ya da fonksiyon hakkında elde edilen bilgilerin ve verilerin teftiş hedefleriyle uyumlu ve makul sonuçlara ulaşılmasına yetecek düzeyde olması gerekir.
- **Kanıtlar**

Teftişin ulaştığı sonuçları destekleyen kanıtların eksiksiz ve ilgili olması ve sağduyulu bir kişiyi müfettişin vardığı sonuçlara götürmesi gerekir.
- **Dokümantasyon Faaliyetlerinin Desteklenmesi**

Teftiş bulgularını, vargılarını ve tavsiyeleri desteklenmesi sırasında üretilen, elde edilen ve yararlanılan bütün bilgiler muhafaza edilmelidir.
- **Vaktinde Sunma**

Müfettişler önemli bilgilerin uygun yönetim görevlilerine zamanında sunmaya çalışmalıdırlar.
- **Sahtecilik ve Diğer İlegal Faaliyetler**

Müfettişler; teftiş sırasında veya teftişle bağlantılı olduğunda, yasa dışı faaliyetlerden veya bu tür eylemlerin göstergelerinden haberdar olmaları durumunda, bu bilgileri incelemeleri ve gerektiğinde soruşturma ofisine gönderebilmeleri için derhal gözetimcilerine (supervisors) sunmalıdırlar.
- **Raporlama**

Bütün teftiş raporları olgulara dayalı verileri doğru, adil, tarafsız biçimde sunmalı ve bulguları ve ulaşılan sonuçları ikna edici bir tarzda vermelidir.
- **İzleme**

Bir kurumun görevlilerine iletilen tavsiyelerin gerektiği şekilde dikkate alındığını ve ilgilenildiğini değerlendirmek üzere yeterli bir izleme faaliyetinde bulunulmalıdır.
- **EK: Müfettişler İçin Genel Beceri Düzeyi**

Soruşturmalarla İlgili Kalite Standartları

Bu standartlar ve prensipler; Başkanlık Konseyi ile bağlantılı Genel Müfettiş Ofislerinde çalışan ve suçla ilgilenen soruşturmacıların (criminal investigators) soruşturma faaliyetlerine uygulanabilecek yönlendirici ilkeleri düzenlemektedir.

Bu standartlar; geniş bir alan içindeki kapsamlı devlet soruşturmalarına uygulanır. Bunlar arasında bütün hafif ve ağır suçlar (örneğin; sahtecilik, yolsuzluk, cebir, mülkiyet, uyuşturucu, siber ve memur suçları), geçmişe yönelik bilgiler ve güvenlik sorguları, ihbarcılarla ilgili meseleler, yanlış ahlaki davranış kurallarıyla ilgili sorunlar, idari ve program amaçlı sorunlar, yetkili makamlar tarafından istenilen spesifik soruşturmalar sayılabilir.

Başkanlık Konseyi tarafından yayımlanan bu Standartlar, kurum içi kalite güvence incelemelerinin veya meslektaş incelemelerinin (peer reviews) yürütülmesine dönük bir çerçeve sağlar. Bu standartlar özet olarak şöyledir:

ABD SORUŞTURMALARLA İLGİLİ KALİTE STANDARTLARI

Genel Standartlar

Üç genel standart soruşturmacılarla ve onların içinde faaliyette bulunduğu organizasyonel ortamla ilgilidir.

A. Gerekli Nitelikler

Soruşturma faaliyetini yürütmek üzere görevlendirilen kişiler görevin gerektiği mesleki niteliklere topluca sahip olmalıdırlar.

Yönlendirici İlkeler: Soruşmaların amaçları ve kapsamı farklılık gösterir. Federal, eyalet ve yerel hükümetler düzeyindeki programların, faaliyetlerin ve kişilerin dürüstlüğü, karmaşık ihale sahtecilik planları, geleneksel hafif ve ağır suçlar, istihdam edilen kişilere veya güvenlik belgesi verilmesine ilişkin bilgileri toplama ve bunların uygun olup olmadığını değerlendirme; ihbarcılara ödemedede bulunma, yanlış davranışların ve yönetimlerin (misconducts) ayrıntılı tetkiki (research), yasaların, kurulların ve yönetmeliklerin ihlaline ilişkin iddiaları ilgilendiren diğer meseleler.

Soruşturmalar genellikle uzmanlık gerektiren soruşturma tekniklerinden yararlanmayı gerektirmektedir: Karmaşık finansal işlemlerin, sözleşmelerin, bağışların ve ticari faaliyetlerin incelenmesi; genel bir yelpaze içindeki kamu ve şirket görevlileri ile mülakatlar yapılması.

Gerekli nitelikler arasında şunlar bulunur: öğrenim, deneyim, karakter, fiziksel güç, yaş, bilgi, beceri ve yetenekler, başlangıç düzeyinde eğitim, işbaşında eğitim ve mesleki gelişim.

B. Bağımsızlık

Soruşturma işiyle bağlantılı bütün problemlerde soruşturma organizasyonu bağımsızlığını ne fiili olarak ne de görünürde zedelemekten uzak durmalı, organizasyonel olarak bağımsız olmalı ve bağımsız bir yaklaşımı sürdürmelidir.

Yönlendirici İlkeleri: Bağımsızlığa gölge düşürebilecek üç tür zafiyet bulunmaktadır. Kişisel, dışsal ve organizasyonel zafiyetler.

C. Gerekli Mesleki Özen

Soruşturmaların yürütülmesinde ve uygun raporların hazırlanmasında gerekli mesleki özen gösterilmelidir.

Yönlendirici İlkeler: Bu standart şunları gerektirir: Mükemmeliyet, uygun tekniklerden yararlanma, tarafsızlık, objektiflik, etik değerler, vaktindelik, doğru ve eksiksiz dokümantasyon, dokümantasyon politika ve prosedürleri.

Kalite İle İlgili Standartlar

Kalite ile ilgili dört standart yönetim fonksiyonlarına ve soruşturmacıların yürüttükleri süreçlere dönüktür.

A. Planlama

Organizasyona ve vakalara yönelik olarak spesifik öncelikler belirlenmeli ve her bir vaka ile ilgili görevlerin verimli ve etkili bir biçimde yürütülmesini sağlamak üzere amaçlar tespit edilmelidir.

Yönlendirici İlkeler: (Organizasyonel planlama, Her Bir Vakaya dönük planlama)

B. İcra

Soruşturmalar etkin biçimde, noksansız olarak ve yasal yollardan yapılmalıdır.

Yönlendirici İlkeler: (Mülakatlar, Kanıtlar, Dokümantasyon Faaliyetleri, Yasal Gereklilikler)

C. Raporlama

Sözlü ve yazılı raporlar soruşturmanın gerekli bütün boyutları ile noksansız bir biçimde ilgilenmeli ve doğru, açık, eksiksiz, özlü, mantıki bir bütünlük içinde, tarafsız olmalı ve vaktinde sunulmalıdır.

D. Bilgi Yönetimi

Soruşturma verileri, gerektiğinde yeniden bulma, referans gösterme ve analiz yapmaya imkan verecek verimlilikte muhafaza edilmelidir.

Yönlendirici İlkeler: (Bilgi akışı, İhbarlarla/şikayetler ilgilenme, Vakayı ele alma, Vakaya başlama, Bilgilerin yönetilmesi- veri işyükü, verileri tanımlama, soruşturma sonuçlarıyla ilgili veriler, soruşturma dosyaları)

EK A: Soruşturmacının Görev Aşamalarının Özeti

- Kabul Etme, Analiz ve İddiaların Niteliği
- Değerlendirme (Assess), Odaklanma ve Soruşturma Plan Hazırlığı
- Soruşturmanın Yürütülmesi
- Gözden Geçirme, Organize Etme ve Soruşturma Bilgilerini Değerlendirme (Evaluate)
- Taslak Rapor, İçeriğin Doğrulanması ve Nihai Raporun Sunulması
- Soruşturma-Sonrası Görevler

EK B: Soruşturmacıların Eğitim Program Profili

- Başlangıç seviyesindeki eğitim programı (İşbaşında eğitim ve hizmet içi eğitim konuları)
- Suçla ilgilenen soruşturmacılara dönük eğitim programı (Federal Yasalar Uygulama Eğitim Merkezi)
- Genel Müfettişlerin Temel Eğitim Programı (Genel Müfettiş Suçla İlgilenen Soruşturmacı Akademisi)

Yolsuzluklarla Mücadele Bağlamında Hong Kong Bağımsız Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu ve Bu Komisyonun Soruşturma İşlevi

Üç Cepheden Taarruz Stratejisi (Hong-Kong Modeli)

Hong Kong Modeli yolsuzluğa karşı üç cepheden taarruzu esas almaktadır: soruşturma, önleme ve eğitim. Bu üç cepheden taarruz stratejisi temelinde Hong Kong Komisyonu'nun organizasyonel yapısı şöyle şekillenmektedir:

- Faaliyet Departmanı:yolsuzlukla ilgili soruşturmaları yapmaktadır.
- Yolsuzlukları Önleme Departmanı:kamu ve özel sektör kuruluşlarına politika(siyasa) önerilerinde bulunmaktadır.
- Toplumla İlişkiler Departmanı: halkı yolsuzluk konularında eğitmektedir.

Hong Kong Modelinin Kore, Singapore, Botswana ve Australya'da uygulandığı; Malawi, Papua New Gunea, Sierra Leone ve Zambia gibi ülkelerde de yolsuzlukla mücadele komisyonlarının Dünya Bankasınca ve çeşitli uluslararası kuruluşlarca desteklendiği bilinmektedir.

Diğer yandan Avrupa Yolsuzlukla Mücadele Ofisi'nin (OLAF) kısaca, “Avrupa Birliği bünyesinde bağımsız bir soruşturma hizmeti” ve Avrupa Birliği'nin “Sınırlar ötesi suç ve yolsuzluklarla mücadelesinin bir aracı” olarak değerlendirildiği dikkate alındığında, bu Ofis'in Hong-Kong Modelinin değişik bir versiyonu olduğu söylenebilir:

Hong-Kong Modeli ile ilgili daha ayrıntılı bilgiler aşağıda yer almaktadır:

HONG-KONG BAĞIMSIZ YOLSUZLUKLA MÜCADELE KOMİSYONU (İCAC)

Hong Kong Bağımsız Yolsuzlukla Mücadele Komisyonu (ICAC), 1974 yılında kurulmuştur.

ICAC, Yolsuzluğa karşı mücadelede, soruşturma, önleme ve eğitim alanları olmak üzere üç cepheli bir yaklaşımı benimsemiştir.

Misyonu

Yasaların uygulanması, eğitim ve önleme yoluyla yolsuzluklarla etkin biçimde mücadele etmektir.

Amaçları

- Etkin ortaya çıkarma, soruşturma ve kovuşturma faaliyetleri aracılığıyla yolsuzlukların takipçisi olmak,
- Yolsuzluğa karşı direş uygulamaların sergilemek suretiyle, yolsuzluklara fırsat vermemek,
- Yolsuzluğun zararları konusunda halkı eğitmek ve onunu yolsuzluğa karşı mücadeleye verdiği desteği pekiştirmek

Stratejisi

Yolsuzluğa karşı savaşımı kazanmak bakımından ICAC başlangıcından bu yana tek (unique) bir strateji benimsemiştir: Üç Cepheden Taarruz (Three-pronged Attack). Bu üç cephe şunlardır:

- Soruşturma (Investigation),
- Önleme (Prevention),
- Eğitim (Education).

Üç cepheli taarruz yaklaşımı yeni bir kamu bilinci geliştirmek bakımından yaşamsal öneme sahiptir. Böylece, yolsuzluğu önlemenin, kovuşturmanın caydırıcılığı kadar önemli olduğu ve yolsuzluğa karşı savaşımın yalnızca halkın yolsuzluğa karşı yaklaşımının değiştirilebilmesi suretiyle kazanılabileceği anlaşılmıştır.

Organizasyonel Yapısı

Üç cepheden taarruz yaklaşımı, ICAC'ın üç departman halinde yapılanmasını gerektirmektedir:

- *Operasyonlar Bölümü:* İddia edilen yolsuzluk iddialarını ele alır, değerlendirir ve soruşturur.
- *Yolsuzluğun Önleme Bölümü:* Yolsuzluklara fırsat vermemek için, bakanlıklar ve kamu organlarının uygulamalarını ve prosedürlerini inceler ve özel sektör organizasyonlarından talep gelmesi halinde, yolsuzlukları önlemeye dönük tavsiyelerde bulunur.
- *Toplumla İlişkiler Bölümü:* Yolsuzluğun zararları konusunda halkı eğitir ve mücadele edilen yolsuzluk konusunda halk desteği sağlar.

Merkezi bir İdari Birim tarafından ortak hizmetleri karşılanan bu üç birim bağımsızdır. En üst verimliliğe erişmek için her birim diğerlerinin performansından yararlanır ve çalışmasını diğerlerininkinin üzerine inşa eder.

Personeli

ICAC'ın halihazırda, çoğunluğu sözleşmeli 1314 personeli bulunmaktadır. Personelin yarısından fazlası 10 yılın üzerinde tecrübeye sahiptir.

Hong-Kong Modeline Alternatif: Çok Cepheden Taarruz Stratejisi

Hong-Kong Modeli, zamanındaki başarılarına rağmen, günümüzde yolsuzlukla mücadelede daha az yararlı görülmeye başlanmıştır. Yolsuzluk artık kurumsal bir fonksiyon bozukluğunun ya da fonksiyonsuzluğun belirtisi olarak görüldüğünden, strateji belirli bir organ oluşturma yerine ülkelerin bütün kurumsal sistemlerinin geliştirilmesine yönelmiştir.

Uluslararası Saydamlık Örgütü'nün desteğiyle geliştirilen “*Ulusal Dürüstlük Sistemi*” Modeli ise dürüstlük sütunları bağlamında yürütme, parlamento, yargı, kamu personeli, denetim kurumları, sivil toplum ve uluslararası kuruluşlar gibi öğeleri kapsamakta olup çok cepheli “*bütüncül yaklaşımı*” temsil etmektedir.

Öte yandan Dünya Bankası'nın çok cepheli mücadele stratejisi şu ana öğeleri içermektedir:

- İdari reform ve personel reformu,
- Ekonomi ve politika yönetimi,
- Mali kontroller,
- Yasal ve yargısal reformlar,
- Kamusal denetim (Parlamento, sivil toplum ve medya, bağımsız kuruluşlar denetimi)

Bu model Dünya Bankası kaynaklarında “kurumsal reform” veya “kurumsal inşaa” veya “kapasite inşaa” şeklinde adlandırılmaktadır.

Sonuç Yerine: Çıkarılacak Dersler

- Ele almış olduğumuz ülke örnekleri ve yapılan değerlendirmeler kontrol, denetim, teftiş ve soruşturma gibi kavramların farklı ama birbirleriyle bağlantılı olduğunu göstermektedir. Faklılıkları abartmak ne kadar yanlışsa, bu kavramların birbirlerini tamamlayıcı yönlerinin yok sayılması da o kadar yanlıştır.
- Örnek alınan her yeni modelin veya sistemin, deyim yerindeyse, mükemmel olmadığının ve kendi mantalitesi içinde bünyesel/yapısal zaaflarının bulunduğu da unutulmaması gerekir. Başka bir ifadeyle, en iyi sistem veya model bile sorgulanmaya, değişmeye ve gelişmeye açıktır veya açık olmalıdır. Kaldı ki, en yetkin modellerin veya araçların da uygulamaya geçirilmesi zaman almaktadır ve bu da sıkıntılı bir süreçtir.
- Gerekli yasal düzenlemeler yapılırken ve model oluşturulurken bir taraftan geleneklerimiz ve birikimlerimiz hafife alınmamalı, bir taraftan da çağdaş kavramlarla, yaklaşımlarla ve metodolojilerle buluşmaya çalışılmalıdır.
- İkincil mevzuat olarak ifade edilen standartların, elkitablarının ve rehberlerin kontrol, denetim, teftiş ve soruşturma açısından birincil önemde olduğu göz ardı edilmemelidir. Belki de esas problem bu dokümanlara derinlemesine bakmadan ve bunları özümsemeden yasa hükümleri formüle edilmesinden kaynaklanmaktadır.
- Hangi sistem yerleştirilirse yerleştirilsin, hangi model benimsenirse benimsensin meslektaşlar ve organlar/birimler arasında diyalog, dayanışma ve işbirliği anlayışının yerleşmesi formel düzenlemelerin etkilerinden hiç de az değildir. Aslında ihtiyacımız bir kültür ve anlayış değişikliğidir.
- Yerel idarelerin dış denetiminin merkezi dış denetimin uzantısı gibi mi yoksa yerel düzeyde mi ele alınacağı konusu da başta hesapverme sorumluluğu noktasından olmak üzere pek çok yönden uzun uzadıya tartışılmalıdır.

Kaynakça

- ABD Sayıştayı, Federal Hükümette İç Kontrol Standartları (Çev. Baran Özeren, Ankara, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>)
- Yörüker, Sacit, Yeni Konseptler ve Gelişmeler Temelinde Kontrol ve Denetim Sistemimize İlişkin bir değerlendirme, 2. Kamu Mali Yönetim Reformu Arenası, 2003, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>
- Holding to Account to Account (The Review of Audit and Accountability for Control Government) Report by Lord Sharman of Redlynch, 2001, Elektronik adres: <http://www.hm-treasury.gov.uk/media-store/otherfiles/38.pdf>
- IFAC Kamu Sektörü Komitesi, “Kamu Sektöründe Hesapverme Sorumluluğu Düzenlemelerine Genel Bakış: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim Yönetim Kurulu Perspektifi” başlıklı ikinci bölümü, (Çev. Baran Özeren), 2001
- Public Audit Forum, The Different Roles of External Audit, Inspection and Regulation: A Guide for Public Service Managers, 2002, Elektronik adres: <http://www.public-audit-forum.gov.uk>
- Public Audit Forum, The Principles of Public Audit: A Statement by the Public Audit Forum, Elektronik adres: <http://www.public-audit-forum.gov.uk>
- Yörüker, Sacit, Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu Tasarısı Hakkında Notlar, 2003, Elektronik adres: <http://www.saydamlik.org>
- İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları (Çev. Baran Özeren, Mustafa Ekinci), 2004, Elektronik adres: <http://www.sayistay.gov.tr>
- White, Fidelma; Kathryn Hollingsworth, Audit, Accountability and Government, 1999, Clarendon Pres Oxford.
- Marquette, Heather, Donors Seek the Right Approach to Corruption, Local Governance Brief, (Policy Journal of Local Government and Public Service Reform Initiative, Spring 2004.
- GAO, United States General Accounting Office, Government Auditing Standards, 2003 Revision, June 2003, Elektronik adres: <http://www.gao.gov.us>
- Framework for Internal Control Systems in Banking Organisations, Basle Committee on Banking Supervision, Basle, September 1998.

- The Prime Minister's Office of Public Services Reform, Inspecting for Improvement: Developing a Customer Focused Approach,
- The Prime Minister's Office of Public Services Reform, The Government's Policy on Inspection of Public Services
- Audit Commission, <http://www.audit-commission.gov.uk/>
- Federal Inspector General, <http://www.ignet.gov/>
- Chambres regionales des Comptes, <http://www.ccomptes.fr/anglais-2.htm>
- Sayıştay (Tanıtım Broşürü), Kasım 1999