

INTOSAI DENETİM STANDARTLARI

Hazırlayan : Sayıştay Başkanlığı
Dış İlişkiler Grubu

[Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Kuruluşu olan ve Türk Sayıştayının da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliktelik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve sözkonusu ilkeler 1987 yılında yayınlanarak üye ülkelere duyurulmuştur. Ancak Haziran 1989 yılında Berlin'de toplanan XIII. INTOSAI Kongresinde, Denetim Standartlarında mahkeme şeklinde kurulmuş Sayıştayların bu özelliklerinden kaynaklanan belirli ihtiyaçlarına da cevap verecek biçimde değişiklikler yapılarak anılan standartların yeniden düzenlenmesi önerilmiştir. Bu öneri çerçevesinde gerekli değişiklikler yapıldıktan sonra denetim metodolojisi ve uygulamasına ilişkin son düşünceleri, eğilimleri ve konuları mümkün olduğu ölçüde yansıtan ve "yaşayan" bir belge olma niteliğini kazanan INTOSAI Denetim Standartları, INTOSAI Yönetim Kurulunun Ekim 1991 tarihinde Washington DC de yaptığı toplantıda onaylanmıştır.]

Belgenin uluslararası niteliği gözönünde bulundurularak mümkün olduğu kadar ve zaman zaman türkçeden ödün vermek pahasına orijinaline sadık kalınmış, yer alan konuların, kavramların ve terminolojinin Türk Sayıştayına uyarlanması gayreti içinde bulunulmamıştır. Bu nedenle terminolojiye ışık tutulabilmesi amacıyla INTOSAI Denetim Standartlarının sonuna bir sözlük ve açıklama bölümü eklenmiştir.)

BÖLÜM I

Devlet Denetiminde Temel Önergeler

1. Tokyo ve Lima Deklarasyonları, çeşitli Kongrelerde INTOSAI'ce kabul edilen bildiri ve raporlar ile Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerin Kamu Muhasebesi ve Denetimi konulu Uzman Grup Toplantısı raporu, INTOSAI denetim standartlarının iskeletini oluşturmaktadır.

2. INTOSAI denetim standartları dört grupta toplanmaktadır.

- a) Temel Önergeler
- b) Genel Standartlar
- c) Çalışma Standartları
- d) Raporlama Standartları

INTOSAI bu standartları, denetimin yürütülmesinde (bilgisayara dayalı sistem denetimleri de dahil olmak üzere) izlenecek bazı usuller(prosedürler) ve uygulamalar tesis etmek amacıyla gerçekleştirmiştir. Söz konusu standartların Sayıştayların belirli anayasal,yasal ve diğer şartları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

3. Denetim standartları için oluşturulan temel önergeler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özel standartların uygulanmadığı durumlarda *kanaat(görüş)* ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar,*tutarlı ve sürekli* faraziyeler ve mantıki prensiplerdir.

4. Denetim standartlarının *denetim önermeleriyle* tutarlı olması gerekmektedir. Söz konusu standartlar denetçiye, denetimde uygulanacak denetim prosedürlerinin ve aşamalarının (kademelerinin)sınırlarını tayin etmede yardımcı olur.Denetim standartları denetim sonuçlarının niteliğinin değerlendirilmesi için kriter (ölçütler) de oluşturur.

5. Denetim standartlarını yorumlamak ve açıklamak imtiyaz ve hakkı INTOSAI Yönetim Kuruluna, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresine aittir.

6. Temel önergeler şunlardır:

a) Sayıştaylar *önemli* olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır. Belirli standartlar gerek mahkeme şeklinde kurulan Sayıştayların, gerek diğer Sayıştayların yaptıkları bazı işlere ve özellikle de denetim dışı işlere uygulanmayabilir. Sayıştaylar, bu tür işlerin üstün vasıflı olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları kendileri tespit etmelidir.

b) Sayıştaylar devlet denetimi sırasında karşılaştıkları değişik durumlara kendi kararlarını uygulamalıdır.

c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirlenmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır.

d) Devlet/Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi , kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Mali raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.

e) İlgili makamlar, devlet/hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve sözkonusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.

f) Kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır.

g) Yeterli bir *iç kontrol* sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir.

h) Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşabilme konusunda denetlenen kuruluşların Sayıştayla işbirliği yapmasını kolaylaştırma-
lıdır.

i) Bütün denetim faaliyetleri Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır.

j) Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir.

k) Sayıştaylar denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir.

7. Aşağıdaki paragraflar denetim için temel önermelerin önemini tartışmaktadır.

8. Temel denetim önermeleri:

"Sayıştaylar önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTOSAI denetim standartlarına uymalıdır. Belirli standartlar gerek mahkeme şeklinde kurulan Sayıştayların, gerek diğer Sayıştayların yapıkları bazı işlere ve özellikle de denetim dışı işlere uygulanmayabilir. Sayıştaylar, bu tür işlerin üstün vasıflı olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları kendileri tespit etmelidirler." şartını koyar.

9. Genel bir ifadeyle bir konu, bu konu hakkındaki bilgiler mali tabloları (idare hesabını) veya performans denetimi raporunu kullananları etkileme ihtimali olduğu ölçüde *önemlidir*.

10. *Önemlilik* genellikle değer cinsinden düşünülmeyle birlikte, bir işin tabiatı veya özellikleri o işin önemli olarak değerlendirilmesine yol açabilir - mevzuatın bir konunun miktarına bakılmaksızın, ayrı olarak açıklanmasını gerekli kalabileceği gibi.

11. Bir konu, değer cinsinden ya da işin tabiatı gereği *önemli* olabileceği gibi, içinde bulunduğu bağlam itibarı ile de *önemli* olabilir.

Örneğin bir öge:

(a) mali bilgilerden çıkarılmış olan genel görüntüye;

(b) parçasını oluşturduğu bütüne;

(c) birlikte olduğu şartlara;

(d) önceki yıllarda kaydedilmiş ilgili miktara;

göre değerlendirilebilir.

12. Sayıştaylar sıkça katı denetim tanımı içine sokulamayan, fakat daha iyi bir yönetimin oluşumuna katkıda bulunan çeşitli işler yaparlar. Denetim tanımı içine sokulamayan işlere ilişkin örnekler şunlardır; (a) belge üzerinde analiz yapmadan veri toplamak, (b) yasal iş, (c) seçimle işbaşına gelmiş Meclislere bütçe tasarılarının incelenmesine ilişkin bilgi verme görevi; (d) seçimle işbaşına gelmiş Meclis üyelerine soruşturma ve danışmanlık amaçlarıyla Sayıştay dosyalarının kullandırılması; (e) idari faaliyetler ve (f) bilgi işlem fonksiyonları. Denetim tanımı içine sokulamıyan bu tür faaliyetler, karar verme durumunda bulunan kişilere değerli bilgiler sağladığından, bunların sürekli olarak üstün vasıflarını korumaları gerekir.

13. Bazı Sayıştayların yapısından ve yaklaşımından kaynaklanan nedenlerle yaptıkları işin her yönüne denetim standartları uygulanamaz. Örneğin; mahkeme şeklinde kurulan Sayıştaylarca yapılan kontrollerin yargısal ve kurumsal yapısı, bunların bir Genel Denetçi veya Kontrolör başkanlığı altında hiyerarşik bir şekilde yapılanmış diğer Sayıştaylarca yürütülen mali ve performans denetiminden temelde farklı olmasına yol açar.

14. Üstün vasıflı iş yapılmasını sağlamak için, uygun standartların izlenmesi şarttır. Belirli bir görev veya belirli tipteki bir işe ilişkin denetim hedefleri, izlenecek özel (spesifik) standartları da belirtmelidir. Her Sayıştay, yaptığı işin veya yarattığı ürünün üstün vasıflı olmasını temin etmek için hangi iş türünün yürütülmesinde hangi INTOSAI standartlarının veya başka özel standartların izlenmesi gerektiğini belirten bir politika oluşturmalıdır.

15. Temel denetim önermeleri:

"Sayıştaylar devlet denetimi sırasında karşılaştıkları değişik durumlara kendi kararlarını uygulamalıdır." şartını koyar.

16. Denetim kanıtı, denetçinin denetlenecek alanların seçimine ve uygulanacak denetim test ve prosedürlerinin tabiatına,zamanlamasına ve sınırlarına ilişkin kararında önemli rol oynar.

17. Sayıştay, kendisine tevdi edilen denetim yetki ve görevinin çeliştiği diğer muhasebe ve denetim kurallarını aşabilir ve sadece Sayıştayın uyguladığı standartlara bağlı kalabilir. Sonuç olarak INTOSAI denetim standartlarının ve pek tabii ki Sayıştay dışındaki diğer denetim standartlarının Sayıştaylar ve bunların mensupları için sıkı kurallar koymaları mümkün olmadığı gibi sözkonusu standartların uygulama zorunluluğu da bulunamaz.

18. Sayıştay, kendi dışındaki denetim standartlarının görevini yerine getirmesi için ne ölçüde uygun olduğuna karar vermelidir.Sayıştay,INTOSAI denetim standartlarının devlet denetçileri arasında bir fikir birliği oluşturduğunu kabul etmeli ve sözkonusu standartlar Sayıştay çıkarları, yetkileri ile uyum sağladığı sürece bunları uygulamalıdır. Sayıştay gerektiğinde istediği standartları, uygun olmayanların yerine koyup uygulayabilmelidir.

19. Sayıştay görev ve yetkilerinin bazı unsurları, özellikle de mali tabloların denetimine ilişkin olanları açısından,Sayıştayın denetim hedefleri ile özel sektör denetim hedefleri arasında benzerlik bulunabilir. Buna paralel olarak mali tabloların denetimi için resmen düzenleme yetkisine sahip olan kuruluşlarca çıkarılan özel sektör standartları kamu denetçisince de uygulanabilir.

20. Temel denetim önermeleri:

"Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen hesap verme sorumluluğunun giderek belirginleşmesi, sorumluluk sürecinin varlığına ve etkin bir şekilde uygulanmasına duyulan ihtiyacı artırmıştır." şartını koyar.

21. Bazı ülkelerde düzenlemeler, hesap verme sorumluluğu taşıyan kurumların Devlet Başkanına, Kraliyet makamına veya Devlet Konseyine rapor sunmalarını gerekli kılabilir. Ancak genelde sözkonusu kuruluşlar ya doğrudan ya da yürütme organı aracılığıyla seçimle işbaşına gelmiş yasama organına rapor sunarlar.Bazı Sayıştayların yargı yetkisini haiz bir konumu bulunmaktadır.Bu yargı yetkisi,uygulandığı ülke şartlarına bağlı olarak hesaplar, saymanlar ve hatta idareciler üzerinde kullanılmaktadır. Bu kurumların aldıkları kararlar ve verdikleri hükümler, görevlendirildikleri idari denetim fonksiyonunun doğal tamamlayıcısıdır. Bu Sayıştayların yaptığı yargısal faaliyetler, dış denetimce izlenen genel hedeflerin ve özellikle de muhasebe sorunlarına ilişkin olan hedeflerin mantığının bir parçası olarak değerlendirilmek gerekir.

22. Kamu teşebbüsleri de kamusal hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmek zorundadır. Kamu teşebbüslerinin ticari yüklenimleri bulunabilir, yasa veya kararname ile kurulan kuruluşlar veya devletin yönetimi altında bulundurmakta yarar gördüğü kuruluşlar gibi. Söz konusu kuruluşlar; kurulma biçimleri,işlevleri, bağımsızlık dereceleri veya sermayelerine ilişkin düzenlemeler nasıl olursa olsun tamamıyla kanun koyucuya karşı sorumludur.

23. Temel denetim önermeleri:

"Devlet/Hükümet bünyesindeki yeterli bilgi , kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır.Mali raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur." şartını koyar.

24. Mali raporların ve tabloların doğruluğu ve yeterliliği kurumların mali durumu ile faaliyet sonuçlarının bir ifadesidir. Ayrıca uygun ve güvenilir bilgi sağlayacak kullanışlı bir sistem geliştirmek ilgili kurum için bir zorunluluktur.

25. Temel önermeler:

"İlgili makamlar, devlet/hükümetin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve sözkonusu rapordarda yer alacak açıklamaya ilişkin kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir." şartını koyar.

26. Sayıştaylar, devlet için uygun muhasebe standartlarının yayınlanmasını sağlamak amacıyla muhasebe standartlarını tespit eden kuruluşlarla birlikte çalışmalıdır.

27. Sayıştaylar aynı zamanda, denetlenen kurumlara ölçülebilir, açıkça belirtilen hedefler seçmelerini ve bu hedefler için performans hedefleri koymalarını önermelidir.

28. Temel önermeler:

"Kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının doğru ve tam olarak gösterilmesi sonucunu doğurmalıdır." şartını koyar

29. Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki tutarlılığın ve devamlılığın doğru ve tam olmanın ön şartı olduğuna ilişkin varsayım, denetime tabi bir kurumun şartlara uygun olan muhasebe standartlarına hem uyması hem de sözkonusu muhasebe standartlarını tutarlı ve devamlı bir biçimde uygulaması gerektiği anlamına gelir. Bir denetçi muhasebe standartlarına tutarlı bir biçimde uymayı çeşitli mali raporların doğru ve tam olarak aksettirilmesinin kesin ispatı olarak değerlendirmemelidir. Doğruluk ve tamlık ,denetçi kanaatinin bir ifadesidir,ki;bu kanaat(görüş) muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması kavramının ötesindedir. Böyle bir varsayım denetim standartlarının denetçinin uymak zorunda olduğu asgari gereklilikten başka birşey olmadığı hususunu vurgulamaktadır. Bu asgari gerekliliğin ötesine geçmek denetçinin yargısındadır.

30. Temel denetim önermeleri:

"Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizliklere ilişkin riski asgariye indirir." şartını koyar.

31. Kaynaklarını korumak için bir iç kontrol sistemi geliştirmek denetlenen kurumun sorumluluğudur. Bu husus denetçinin yükümlülüğü değildir. Ayrıca denetlenen kuruluşlar, ilgili kanun ve diğer düzenlemelere uyulmasını ve karar verme sürecinde doğruluk ve uygunluk kurallarının izlenmesini sağlamak açısından yardımcı olacak kontrollerin yerindelik ve işlerliliğini temin etmek zorundadır. Ancak bunun gerçekleşmesi, denetçinin kontrol sisteminin yetersizliği veya eksikliği halinde denetlenen kuruluşa teklif ve tavsiyede bulunma yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

32. Temel denetim önermeleri:

"Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verilere ulaşabilme konusunda denetlenen kuruluşların Sayıştayla işbirliği yapmasını kolaylaştırmalıdır." şartını koyar.

33. Sayıştay denetim sorumluluklarını uygun biçimde yerine getirebilmek için hem denetlenen kurumun amir ve memurlarına hem de bilgi ve veri kaynaklarına ulaşabilmelidir. Denetçilerin bu tür bilgilere ve kişilere ulaşmasını sağlayacak yasal düzenlemelerin yapılması bu alanda ileride doğabilecek sorunları en aza indirmeye yardımcı olacaktır.

34. Temel denetim önermeleri:

"Bütün denetim faaliyetleri Sayıştay'ın denetim görev ve yetki alanı içinde olmalıdır." şartını koyar.

35. Sayıştaylar Yasama Organları tarafından veya Anayasal hükümler uyarınca kurulmaktadır. Bazı durumlarda Sayıştayların üstlendiği rollerin bazı unsurları özel (spesifik) yasal hükümlerden çok konvansiyonlara dayanmaktadır. Genellikle kuruluş kanunları veya diğer düzenlemeleri Sayıştayların şeklini (mahkeme, kurul, komisyon, yasal büro veya Bakanlık gibi), görev şartlarını, görev süresini, yetkilerini, görevlerini, işlevlerini ve diğer sorumluluklarını, ve görevde kalmaya ve yapılması gerekli işlerin yürütülmesine ilişkin diğer konuları belirler.

36. Düzenlenme biçimi nasıl olursa olsun Sayıştayın temel işlevi kamusal hesap verme sorumluluğunu yerleştirmek ve geliştirmektir. Belirli ülkelerde Sayıştay hakimlerden oluşan mahkeme tarzında olup, kendisine hesap vermek zorunda bulunan saymanlar üzerinde yetkiye sahiptir. Bu yargısal fonksiyon Sayıştayın, kamu fonlarıyla uğraşan kişilerin kendisine karşı sorumlu olmalarını ve bu sorumlulukları nedeniyle Sayıştayın yargı yetkisine tabi tutulmalarını, sağlamasını gerektirir.

37. Yargı yetkisi ile denetimin diğer özellikleri arasında önemli bir tamamlayıcılık ilişkisi bulunmaktadır. Yargı yetkisinin de bulunduğu denetim tiplerinin özellikleri dış denetimce izlenen genel ve özellikle muhasebe yönetimine ilişkin hedeflerin mantığının bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

38. Devlet denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetimini içerir.

39. Düzenlilik denetimi şunları içerir.

a) Sorumlu kurumların mali hesap verme sorumluluklarının, mali kayıtların incelenmesi, değerlendirilmesi ve mali tablolar hakkında kanaat (görüş) belirtilmesi de dahil olmak üzere *doğrulanması* (tasdik edilme-si);

b) Bir bütün olarak devlet yönetiminin mali hesap verme sorumluluğunun doğrulanması;

c) Mali sistemlerin ve işlemlerin ilgili kanun ve düzenlemele-re uygunluğunun değerlendirilmesi de dahil olmak üzere denetimi;

d) İç denetimin ve iç kontrol fonksiyonlarının denetimi;

e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunun denetimi;

f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması gerekli görülen konuların rapor edilmesi;

40. Performans denetimi, verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun denetimi ile ilgili olup şunları kapsar:

a) İdari faaliyetlerinin tutumluluğunun sağlıklı idari prensip ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;

b) İnsan, 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;

c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performanslarının etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi.

41. Uygulamada düzenlilik ve performans denetimi arasında çakışma sözkonusu olabilir. Bu durumlarda sınıflandırma yapılan denetimin ana amacına dayandırılacaktır.

42. Birçok ülkede performans denetimi görevi Sayıştayları hükümet programlarının dayandığı politikaları denetlemeye çok yaklaştırır. Her halükarda, Sayıştaya verilen görev meyânında her alandaki hükümet/devlet faaliyetlerinin performans denetimi konusundaki yetki ve sorumlulukları açıkça gösterilmelidir ki bu suretle, diğer hususların yanısıra, kabili tatbik denetim standartlarının uygulanması kolaylaşsın.

43. Bazı ülkelerde yürürlükteki anayasa veya ilgili yasalar her zaman Sayıştaya, yürütmenin mali yönetiminin etkinlik ve verimliliğini denetleme yetkisi vermemektedir. Bu durumlarda idari kararların uygunluğu ve yararı ile yönetimin etkinliğinin değerlendirilmesi, yönetim hizmetlerinin organizasyonu görevini üstlenmiş olan ve yasama organı önünde yönetimlerinden ötürü sorumlu bulunan Bakanlar içindir. Bu şartlarda yapılan Sayıştay denetimlerini, düzenlilik ve yasallık denetimlerinin ötesinde "iyi yönetim denetimi" şeklinde ifade etmek uygun olacaktır. Böyle bir denetimin amacı; mali kaynakların kullanımındaki etkinlik ve verimliliğin eleştirel bir yaklaşımla incelenmesinden çok, sağlıklı yönetim prensipleri ışığında kamu harcamaları analizi yapmaktır. Denetimin iki türü olan düzenlilik denetimi ve yönetim denetimi, karşılıklı olarak birbirini güçlendirdiği için, bu iki tip denetim pratikte aynı anda yürütülebilir ve düzenlilik denetimi yönetim denetimine zemin hazırlarken, yönetim denetimi de düzensizliğe sebebiyet veren durumları düzeltebilir.

44. Kamusal hesap verme sorumluluğu; Sayıştaya tanınan yetkiler, Sayıştayı tüm kamu kurumlarında , düzenlilik ve performans denetimini yürütmekle veya yürütülen denetimi yönlendirmekle yetkili kıldığı ölçüde gelişmiş olacaktır.

45. Temel denetim önermeleri:

"Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidir." şartını koyar.

46. Denetçilerin giderek genişleyen denetim rolleri onları, denetlenen kurumların makul ve geçerli performans ölçüleri kullanıp kullanmadıklarını denetleyebilecek teknikler ve metodolojiler geliştirmeye iter. Denetçiler bunun için diğer disiplinlerdeki metodoloji ve tekniklerden faydalanmalıdır.

47. Temel denetim önermeleri:

"Sayıştaylar denetçilerle denetlenen kurumlar arasındaki menfaat çatışmasını önlemelidir." şartını koyar.

48. Sayıştay rolünü, sorumlu kuruluşları denetleyerek ve denetim sonuçlarını rapora bağlayarak yürütür. Bu rolünü gerçekleştirmek için Sayıştay bağımsızlığını ve objektifliğini korumak ihtiyacıdadır. İlgili genel denetim standartlarının uygulanması Sayıştaya bu ihtiyacı tatmin etme konusunda yardımcı olur.

49. Denetim görevinin alanı, Sayıştayca uygulanacak standartların kapsamını belirler.

BÖLÜM II

Devlet Denetiminde Genel Standartlar

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

51. Genel denetim standartları denetçilere ve Sayıştaylara uygulanacak ortak standartlar ile yalnız Sayıştaylara uygulanacak standartları belirler. Sayıştaylar ve denetçiler için ortak standartlar şunlardır:

- a) Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır.
- b) Denetçi ve Sayıştay istenilen yeterliliğe sahip olmalıdır.
- c) Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli ilgi ve özeni göstermelidir. Bu özen denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir.

52. Genel denetim standartları:

Sayıştayın;

- a) Uygun nitelikli personelin işe alınmasını,
- b) Sayıştay çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeyi ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemeyi,
- c) Denetimin yürütülmesine ilişkin olarak el kitabı, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamayı,
- d) Sayıştay içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemeyi, eksik olan becerileri tesbit etmeyi, mevcut becerileri denetim görevlerine iyi bir şekilde dağıtmayı, denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmeyi ve amaçlarına gereken ilgi ve özen düzeyinde ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmayı,
- e) Sayıştayın iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmeyi, mümkün kılacak politika ve usuller belirlemesi gereğini içerir.

Bağımsızlık

53. Denetçi ve Sayıştay için genel standartlar:

"Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *bağımsızlığı* bir denetim standardı olarak açıklar. 56 ila 63. paragraflar yasama organından bağımsızlığı, 64 ila 75. paragraflar yürütme organından bağımsızlığı, 76 ila 80. paragraflar denetlenen kurumdan bağımsızlığı açıklar.

54. Yönetim biçimi ne olursa olsun denetimde bağımsızlık ve objektiflik esastır. Yasama ve yürütme organından yeterli ölçüde bağımsız olunması denetimin yürütülmesi ve denetim sonuçlarının inanılabilirliği açısından esastır.

55. Yürütme organından ayrı ve seçimle gelmiş bir Yasama Organı bulunan ülkelerde (hükümet üyeleri aynı zamanda Yasama Organı üyeleri olsun veya olmasın) Sayıştay bağımsızlığının tesisi ve idamesi doğrultusundaki kriter (ölçütler) kolaylıkla aşikar hale getirilebilir. INTOSAI üyesi ülkelerin büyük bir bölümünde yürütme organından ayrı ve seçimle gelmiş bir yasama organı bulunduğundan bu standartlar Sayıştayın bağımsızlık ölçütlerini sözkonusu ülkeler için vazetmekte, ancak anılan ölçütlerin diğer ülkelerde kendi şartlarına uyarlanması gerekmektedir.

56. Yasama organı Sayıştay hizmetlerinin bellibaşlı kullanıcılarından birisidir. Sayıştay, yetkisini Anayasa veya yasadan alır ve en önemli fonksiyonlarından birisi Parlamento'ya rapor sunmaktır. Sayıştayın, kendi raporlarını görüşen Parlamento tarafından yetki verilmiş herhangi bir komisyon da dahil olmak üzere Yasama Organı ile yakın bir biçimde çalışması beklenmektedir. Böyle bir irtibat Sayıştayca yapılan işin etkin bir biçimde izlenmesine büyük katkı sağlar.

57. Benzer bir şekilde Devlet bütçesinin uygulanmasıyla ve idareyle ilgili denetimler ve denetlenen idarelerle ortaya çıkan anlaşmazlıklar, rapor veya başka duyurma yollarıyla yasama organının dikkatine sunulmalıdır.

58. Yasama organı bünyesinde oluşturulan özel bir komisyon, Bakanların, denetlenen kuruluşların sözcülerinin ve diğer temsilcilerinin hazır bulunduğu toplantılarda, Sayıştay raporlarında veya diğer özel belgelerde yer alan yorumları incelemekle görevlendirilebilir. Ayrıca Yasama organı ile Sayıştay arasındaki yakın bağlantı; bütçeye ilişkin bilgi talepleri yoluyla sağlanabileceği gibi, bütçe tasarılarının incelenmesiyle görevli olarak Parlamento'da kurulan komisyonların yaptığı işe teknik yardım şeklinde de sağlanabilir.

59. Sayıştay Yasama Organı üyelerine denetim raporlarıyla ilgili brifingler vermeli, fakat denetim sorumluluklarının yerine getirilmesindeki tarafsız yaklaşımını sürdürmek için politik etkilere karşı bağımsızlığını korumalıdır. Bu husus, Sayıştayın belirli politik çevrelerin isteklerine cevap vermemesi veya cevap vermek durumundaymış gibi görünmemesi anlamına gelir.

60. Sayıştay Yasama Organı tarafından çıkarılan kanunlara uymakla yükümlü olmakla beraber bağımsızlığı açısından denetim görevinin planlanması, programlanması ve yürütülmesinde Yasama organından talimat almamalıdır. Sayıştay, önceliklerini tespit etmekte, işini görevine uygun biçimde programlamakta ve yapacağı denetimlere uygun metodolojileri seçmekte serbest olmalıdır.

61. Bazı ülkelerde yürütmenin mali yönetiminin denetimini yapmak, Parlamento'nun veya seçimle gelmiş bir Kurul'un hakkıdır. Bu husus aynı zamanda dış denetimin yasama organının sorumluluğunda olduğu bölgesel düzeydeki gelir ve gider denetimleri için de geçerlidir. Bu durumlarda denetimler bu organlar adına yapılır ve Sayıştayın denetim işlerini planlarken belli araştırmalar için sözkonusu organların taleplerini dikkate alması normaldir. Ancak herşeye rağmen Sayıştayın, Parlatentonun talebi üzerine yaptığı işler de dahil olmak üzere tüm görevlerini yerine getirirken bunları nasıl yapacağına karar vermekte özgür olması çok önemli bir faktördür.

62. Yasama Organının, denetim kanaatine tabi konuları ve raporun ne kadar zamanda hazırlanması gerektiğini içeren asgari rapor şartlarını belirtmesi uygun karşılanmalıdır. Bunun dışında Sayıştayın Parlatentoya raporlar sunmasına ilişkin olan ve fakat zaman ve içerik bakımından sınırlamalar koymayan bazı esnek düzenlemeler Sayıştayın bağımsızlığını sürdürmesine yardımcı olacaktır.

63. Yasama Organı Sayıştayı, görevini etkin biçimde yerine getirmesini sağlayacak yeterli kaynaklarla donatmalı ve Sayıştay bu kaynaklar nedeniyle hesap verme sorumluluğu taşımalıdır.

64. Kamusal hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi Sayıştayla yürütme organının (hükümetin) ortak ilgi alanını oluşturabilir. Ancak asıl olan yürütme organı ile dış denetçi arasındaki ilişkidir. Sayıştay raporları, yönetim alanındaki eksikliklere dikkat çekerek ve iyileştirme yönünde tavsiyede bulunarak yürütme organına yardımcı olur. Ancak Sayıştay bu tür ilişkilerinde, görevlerinin yürütülmesinde gerekli olan bağımsızlığının ve tarafsızlığının zedelenmemesine özen göstermelidir.

65. Sayıştayın, görevinin yürütülmesine ilişkin olarak yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. Sayıştay denetim yapmaya veya yaptığı denetimi (kapsamını, biçimini vs) değiştirmeye, denetimden kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır.

66. Bazı alanlarda yürütme organı ile Sayıştay arasında belli ölçüde işbirliği şayanı arzudur. Muhasebe standartları ve politikaları ile mali tabloların şekli gibi konularda Sayıştay, yürütme organına tavsiyede bulunmaya hazır olmalıdır. Bu tavsiyede bulunurken Sayıştay denetim görevinin bağımsız olarak yürütülmesini zedeleyecek zımni veya açık herhangi bir taahhütten kaçınmalıdır.

67. Sayıştay bağımsızlığının korunması, yürütme organının denetim konularında teklif getirmesini engellemez. Ancak konu yeterli bağımsızlığa sahip olmaksızın Sayıştay bu teklifleri kabul etmeme hakkına da sahip olmalıdır. Bağımsızlık kavramı açısından temel olan şey, denetim programı da dahil olmak üzere denetim görevine ilişkin kararların nihai olarak Sayıştay tarafından alınmasıdır.

68. Sayıştaya kaynak sağlanması, Sayıştay ve yürütme organı arasındaki ilişkilerde hassas bir konudur. Anayasal ve kurumsal farklılıklara bağlı olarak, Sayıştaya kaynak sağlanmasına ilişkin işlemler, değişen ölçülerde, hükümetin mali durumuyla ve genel harcama politikalarıyla bağlantılı olabilir. Buna mukabil kamusal hesap verme sorumluluğu kavramındaki etkin gelişme, Sayıştayın sorumluluklarını etkili bir şekilde yerine getirmesini mümkün kılacak yeterli kaynaklarla donatılmış olmasını gerektirir.

69. Sayıştayın görevini yerine getirmesini engelleyecek herhangi bir kaynak tahdidi veya diğer tahditler, Sayıştayın yasama organına rapor edeceği uygun konular olacaktır.

70. Sayıştayın yasadan kaynaklanan yetkileri, denetimle ilgili olarak denetlenen kurumların bütün bina ve kayıtlarına tam anlamıyla ulaşmasına ve bu kayıtları elinde bulunduran tüm kişi ve kuruluşlardan gerekli bilgiyi sağlamasına olanak vermelidir.

71. Aynı zamanda yürütme, yasa ve diğer düzenlemeler çerçevesinde, Sayıştayın sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olacak gerekli ve ilgili hassas bilgilere ulaşmasına izin vermelidir.

72. Sayıştay Başkanının görev süresine ilişkin şartlar kurumun yürütme organından bağımsızlığına katkı sağlar. Bu husus, atamanın uzun ve sabit süreli olması veya belirli bir emeklilik yaşına kadar sürmesi halleriyle temin edilir. Bunun aksine Sayıştayı, yürütmeyi memnun etme baskısı altına sokan "görev süresine ilişkin şartlar" kurum bağımsızlığı üzerinde zedeleyici bir etki yapar. Bu nedenle, ilke olarak, görevden alma veya göreve son vermeye ilişkin hükümlerin, sadece hakim veya benzeri statüde olanlara uygulanan özel işlemlere benzer bir biçimde uygulanması şayanı arzudur.

73. Yargı fonksiyonu bulunan ve *kurullar biçiminde teşkilatlanmış olan* Sayıştaylarda üyelerin bağımsızlığının çeşitli şekillerde teminat altına alınması gerekmektedir. Bu teminatlar özellikle, hakimlerin görevden alınmayacağı ilkesi; yargısal ayrıcalıklar, haklar; yargıçlara yapılacak muamelelerin ancak kanunla tespit edileceği ve inceleme yapan hakim bağımsızlığı konularını içerir.

74. Sayıştay, görevlerini yürütme organından bağımsız bir biçimde yerine getirmekle yetinmeyip bunu açıkça kamuoyuna göstermelidir ki; görevi ve bağımsız konumu toplumda iyi anlaşılabilir. Sayıştay uygun fırsatlar çıktıkça bu anlamda eğitici bir rol üstlenmelidir.

75. Sayıştayın fonksiyonel bağımsızlığı onun endüstriyel ilişkiler, personel yönetimi, mal yönetimi veya teçhizat ve mal ortak alımı gibi konulardaki Sayıştay yönetimine ilişkin olarak kamu kurumları ile bazı anlaşmalar yapmasına engel olmamakla birlikte kamu kurumları Sayıştayın görevini yerine getirmedeki bağımsızlığını tehlikeye düşürecek kararlar alma durumunda olmamalıdır.

76. Sayıştay, denetlenen kurumlardan bağımsız olmalıdır. Bu kurumlara dostane ilişkiler geliştirerek rolünün ve fonksiyonunun onlar tarafından iyi anlaşılmasını sağlamalıdır. Bu tür iyi ilişkiler Sayıştayın karşılıklı saygı ve anlayış havası içinde denetlenen kurumlara müzakereler yapmasını ve açık ve özgür bir biçimde bilgi elde etmesini sağlar. Böyle bir anlayışla Sayıştay bir taraftan bağımsızlığını korurken diğer taraftan kamu hesapları veya mali yasalar alanında idarece yapılması planlanan reformlara ortak olmayı veya kendi uzmanlık ve yetki alanını ilgilendiren konularda yasa veya yönetmelik taslağı hazırlanırken bu konularda danışmanlık hizmeti vermeyi kabul edebilir. Bu durumlar, Sayıştayın idari yönetime bir müdahalesi olmayıp, bazı idari birimlere teknik yardım sağlayarak veya kendi mali yönetim tecrübelerini bu idarelerin hizmetine sunarak onlarla işbirliği yapmasını anlamını taşır.

77. Denetçinin görevinin özel koşullarının bir taahhüt mektubunda yer aldığı özel sektördeki denetimin aksine Sayıştay ile denetlenen kurum arasında bir müşteri ilişkisi mevcut değildir. Sayıştay denetim kanaati, sonuç ve tavsiyeleri oluştururken denetlenen kurum yönetiminin görüşlerini dikkate alarak görevini tarafsız ve özgür bir biçimde yerine getirmeli ancak üstlendiği denetimin kapsam ve niteliği konusunda denetlenen kurum yönetimine karşı kendisini borçlu hissetmemelidir.

78. Sayıştay, denetlenen kurumların yönetiminde ve faaliyetlerinde yer almamalı ve denetim personeli denetlenen herhangi bir kurumun yönetim kurulu üyesi olmamalıdır. Eğer bir tavsiyede bulunulması gerekiyorsa bu bir denetim tavsiyesi olarak verilmeli ve herkes bunu böyle bilmelidir.

79. Denetlenen kurum yönetimi ile tarafsızlığının azalmasına neden olacak sosyal, akrabalık veya diğer bir ilişki nedeni ile sıkı bağlantı içinde olan herhangi bir Sayıştay denetçisi sözkonusu kurumu denetlemekle görevlendirilmemelidir.

80. Sayıştay denetçisi denetlenen kuruluştaki personele kendi işleriyle ilgili talimat vermemelidir. Sayıştayın, denetlediği kurumun faaliyetleri, işlemleri ve programlarının incelenmesinde kolaylık sağlamak amacıyla sözkonusu kurum bünyesinde çalışmalarını sürdürmesi halinde Sayıştay mensubu denetlenen kurum yönetiminin sorumluluğuna giren karar verme ve onay süreçlerine katılmamalıdır.

81. Sayıştay akademik kuruluşlarla ve mesleki kuruluşlarla, bağımsızlığına ve tarafsızlığına hanel getirmemek şartıyla ve mesleki deneyimi olan kişilerin tavsiyelerinden yararlanmak amacıyla, resmi ilişkilere girebilir.

Yeterlilik

82. Denetçi ve Sayıştay için genel standartlar:

"Sayıştay ve denetçi gerekli yeterliliğe sahip olmalıdır." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *yeterliliği* bir denetim standardı olarak açıklar.

83. Sayıştayın sahip olduğu görev ve yetkiler ona; denetime ilişkin bir kanaat, sonuç ve tavsiye oluşturarak bunları rapor etme işini yükler. Bazı Sayıştaylarda bu görev Sayıştay Başkanının sorumluluğuna verilmişken, kurullar şeklinde teşkilatlanmış olan Sayıştaylarda bu görev, kurumun kendisine verilmiştir.

84. Sayıştayın kendi içindeki müzakereler, görüş ve kararların tarafsız olmasını sağlar. Kurullar şeklinde teşkilatlanmış olan Sayıştaylarda son şeklini almış görüş ve kararlar, bu kararları alan organlar yetki olarak değil de oluşum olarak farklılık gösterse bile [Daire, Birleşik Daire-Daireler Kurulu-, Dairenin bir bölümü gibi] kurumun bir bütün olarak görüşünü temsil eder. Eğer Sayıştay kurumsal değil de *bir başkan altında yapılanmışsa*, bütün düşünce ve kararlar onun adına veya onun tarafından alınır.

85. Sayıştayın yüklendiği görev ve sorumluluklar kamusal hesap verme sorumluluğu kavramı açısından hayati bir önem taşıdığından Sayıştay, denetimine en üstün vasıflı yöntemleri ve metodolojileri uygulamalıdır. Sayıştayın görevi, denetim raporları için taşıdığı sorumluluğu etkin bir şekilde yerine getirebilmek amacıyla, kendi mensuplarının ve dış uzmanların Sayıştay standartlarına, planlama yöntemlerine ve gözetim usullerine tam riayetini sağlayacak usuller geliştirmektir.

86. Sayıştay, denetim görevinin etkin bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli olan deneyim ve beceriler kapsamını belirlemelidir. Yüklenilen denetim görevinin tabiatı ne olursa olsun denetim, bu görevin niteliği, gücü ve kapsamı ile orantılı eğitim ve tecrübeye sahip kişilerce yerine getirilmelidir. Sayıştayın kendisini, iç kontrol mekanizmalarının güvenilirliğine dayalı denetim tekniklerini (*sistem tabanlı teknikler*), mali tablo analiz metodlarını, istatistiki örnekleme ve bilgi işlem sistemlerinin denetimini içeren tüm güncel denetim metodolojileri ile donatması gerekmektedir.

87. Sayıştayın denetim görevinin yürütülmesinde ihtiyarilik niteliği arttıkça-ki bu ihtiyarilik yetkilerinin doğasından kaynaklanmaktadır-tüm denetim alanında belli bir performans kalitesini tutturmak görevi daha karmaşık bir hale gelir. Sayıştaya, denetimlerinin sıklığında ve düzenlenecek raporların niteliğinde ihtiyari davranma hakkı veren böyle bir görev ve yetki, yüksek standartlı bir Sayıştay yönetimi ister.

Gerekli Özen

88. Denetçi ve Sayıştay için genel denetim standartları:

"Denetçi ve Sayıştay INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli ilgi ve özeni göstermelidir. Bu özen denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *gerekli özen'i* bir denetim standardı olarak açıklar.

89. Sayıştay, kamu kurum ve teşebbüslerinin denetiminde objektif olmalı ve bu tarafsızlığını kamuoyuna göstermelidir. Sayıştay, denetim sonuçlarını değerlendirme ve rapor etmede tarafsız davranmalıdır.

90. Teknik becerilerin kullanımı ve uygulanması belli bir denetim işinin karmaşıklığına uygun nitelikte olmalıdır. Denetçiler, yolsuzluk, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlük dışı davranış göstergesi olabilecek kontrol zayıflıkları, kayıt tutma yetersizlikleri, maddi hatalar ve olağandışı işlemler konusunda müteyakkız olmalıdırlar.

91. Yetkili veya kabul edilmiş bir kuruluş, muhasebe ve raporlama alanında kamu kuruluşlarını ilgilendiren standart ve kurallar koyduğu takdirde Sayıştay, kendi incelemelerinde bunlardan yararlanabilir.

92. Eğer Sayıştay danışman olarak dış uzmanlardan yararlanıyorsa, bu kişilerin danışmanlık hizmeti verdikleri konulardaki yetenek ve uzmanlığından emin olmaya *özen* göstermelidir. Bu standart, dışardan bazı denetçilerin sözleşmeyle Sayıştayda istihdamında da geçerlidir. Buna ilaveten denetim sözleşmelerinde; denetimin planlanması, kapsamı, yürütülmesi ve raporlanması yetkilerinin Sayıştaya ait olduğuna dair hükümlerin yer almasına *özen* gösterilmelidir.

93. Sayıştay, görevini ifa ederken Sayıştay dışındaki uzmanların tavsiyesine ihtiyaç duyduğu takdirde, yapılan işin kalitesinin sağlanması açısından bu tür anlaşmalarda da *gerekli özen* gösterilmesine ilişkin standartlara uyulur. Bir dış uzmandan tavsiye almış olmak, Sayıştayı denetime ilişkin olarak ortaya koyduğu görüş ve sonuçların sorumluluğundan kurtarmaz.

94. Sayıştay, başka bir kurum denetçinin ürününü kullanırken de o kurum denetçisinin *gerekli özeni* gösterdiğinden ve ilgili denetim standartlarına uyduğundan emin olmak için yeterli usuller uygulamalı ve işin kalitesi konusunda kendisini tatmin etmek için diğer denetçinin ürününü gözden geçirmelidir.

95. Denetçinin çalışmaları sırasında denetlenen kuruma ilişkin olarak elde edilen bilgiler, denetçinin taşıdığı sorumluluk duygusuna uygun olarak, denetim kanaati oluşturulması veya rapor yazılması amacını aşan ve denetim kapsamı dışında kalan amaçlar için kullanılmamalıdır. Denetim görevinin yerine getirilmesi esnasında edinilen bilgi ve karşılaşılan denetim konularının Sayıştayca gizli tutulması esastır. Bununla birlikte Sayıştay, kanun ihlallerini yetkili yargı mercilerine iletme yetkisine sahip olmalıdır.

Sayıştaylar İçin Diğer Genel Standartlar

96. Sayıştaylar için diğer genel standartlar:

"Sayıştay uygun vasıflı personeli işe almak için usul ve politikalar kabul etmelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *işe almayı* bir denetim standardı olarak açıklar.

97. Sayıştay personeli uygun akademik niteliklere sahip olmalı ve yeterli eğitim ve tecrübeyle donatılmış olmalıdır. Sayıştay, denetçilerinin işe alınmasına ilişkin gerekli asgari tahsil şartları koymalı ve bunları muntazaman gözden geçirmelidir.

98. Sayıştaylar için genel standartlar:

"Sayıştay, mensuplarını görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmeli ve denetçiler ile diğer çalışanların ilerlemeleri için gerekli koşulları belirlemelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *eğitim ve geliştirmeyi* bir denetim standardı olarak açıklar.

99. Sayıştay, personelinin mesleki gelişmesinde devamlılık sağlamak için uygun olduğu ölçüde kurum bünyesinde hizmet içi eğitim sağlamalı ve kurum dışında da çeşitli kurslara katılmalarını teşvik etmelidir.

100. Sayıştay, personelinin mesleki gelişim gereklerini belirlemek ve denetim planlamasına yardımcı olmak üzere mensuplarının becerilerine ilişkin bir kayıt tutmalıdır.

101. Sayıştay, denetçilerinin ve diğer mensuplarının terfilerinde tahsil şartlarını da içeren çeşitli ölçütler koymalı ve bunları düzenli olarak gözden geçirmelidir.

102. Sayıştay, denetçilerinin, Sayıştayca üstlenilen denetim görevinin kapsamına uygulanabilecek denetim teknik ve metodolojilerine ilişkin mesleki gelişimlerini sağlayacak politika ve usuller de geliştirmeli ve bunları uygulamalıdır.

103. Sayıştay mensupları, devlet yapısı ve bunun içinde yasama organının rolü, yürütmenin faaliyetlerini düzenleyen yasal ve kurumsal düzenlemeler ve kamu teşebbüslerinin kuruluş belgeleri hakkında etraflı bir bilgiye sahip olmalıdırlar. Aynı şekilde, denetçiler, Sayıştayın denetim standartları, politikaları ve uygulamaları hakkında yeterli bilgi sahibi olmalıdırlar.

104. Mali sistemlerin, muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların (idare hesaplarının) denetimi; muhasebe ve ilgili disiplinler konusunda eğitilmiş, denetlenen kuruma ilişkin yasa ve düzenlemeler konusunda da bilgili olmayı gerektirir. Bunun ötesinde performans denetiminin yürütülmesi, yukarıda belirtilenlerin yanında yönetim bilimi, iş idaresi, ekonomi ve sosyal bilimler gibi dallarda da eğitim gerektirebilir.

105. Sayıştay, mensuplarını, meslekleriyle ilgili bir kuruluşun üyesi olmak ve bu kuruluşun faaliyetlerine katılmak konusunda teşvik etmelidir.

106. Sayıştaylar için genel standartlar:

"Sayıştay denetiminin yürütülmesine ilişkin olarak el kitapları, yazılı direktifler ve rehberler hazırlamaya olanak verecek politika ve usuller kabul etmelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraf yazılı rehberleri bir denetim standardı olarak açıklar.

107. Sayıştayın mensuplarını rehberlik içeren genelgelerle bilgilendirilmesi ve Sayıştayın politika, standart ve uygulamalarına ilişkin güncelleştirilmiş el kitaplarının mevcudiyeti denetimlerin kalitesini korunmasında önemli araçlardır.

108. Genel denetim standartları:

"Sayıştay içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemeyi, eksik olan becerileri tesbit etmeyi, mevcut becerileri denetim görevlerine iyi bir şekilde dağıtmayı, denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmeyi ve amaçlarına gereken ilgi ve özen düzeyinde ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmayı mümkün kılacak politika ve usuller kabul etmelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *beceri kullanımını* bir denetim standardı olarak açıklar.

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

110. Ne ölçüde akademik bilgiye ihtiyaç duyulacağı, üstlenilen denetim görevinin türü ile bağlantılıdır. Her denetçinin denetimin her alanında uzmanlaşmış olması gerekli değildir. Ancak denetçilerin denetim işlerinde görevlendirilmelerine ilişkin politikalarda ve usullerde amaç; denetim görevinin yapısıyla bağdaşır yeteneklere sahip kişilerin o işte görevlendirilmeleri ve belirli bir denetimde görevlendirilen grubun topluca bu işin gerektirdiği beceri ve deneyime sahip olması olmalıdır.

111. Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerinin sağlam dayanağının bulunması, anlaşılır olması ve denetim alanı hakkında yeterli bir anlayış yansıtabilmesi açısından bir denetimin başarıyla yürütülmesi dışardan uzman istihdam edilmesini gerektirdiğinde bu kapı Sayıştaya açık olmalıdır.

112. Sayıştayın görevini yeterli biçimde yerine getirmesinde, denetimin gözetimini düzenleyen politika ve usuller önemli faktörlerdir. Sayıştay, denetimlerinin; yeterli, Sayıştay standartları ve metodolojileri konusunda bilgili ve içinde bulunulan şartların özelliklerinin bilincinde olan denetçilerce planlanmasını ve gözetilmesini sağlamalıdır.

113. Sayıştayca yürütülen denetimin, yürütme organını bir bütün olarak kapsayan mali tabloların denetimini içerdiği durumlarda ,görevlendirilen denetim ekiplerinin merkez ve bağlı birimlerin muhasebe sistemlerinin eşgüdümlü değerlendirmesini yapacak şekilde donatılması gerekir. Ekipler, ilgili devlet muhasebesi ve kontrol sistemleri hakkında yeterli bilgiye ve Sayıştay tarafından bu tür denetimlere uygulanan denetim teknikleri konusunda beceriye ihtiyaç duyacaklardır.

114. Sayıştay, belli bir zaman dilimi içinde denetimine tabi kurumların tamamının tüm işlemlerini içeren performans denetimleri de dahil olmak üzere, bütün denetim alanını kapsayacak biçimde denetim yapmak üzere donatılmadıkça, belli bir denetim periyodu veya devresi içinde denetimine tabi her kurumun kamusal hesap verme sorumluluğu konusundaki borcunu ne ölçüde yerine getirdiği hususunu karara bağlamak açısından denetim kapsamına girecek denetim faaliyetlerini tesbitine yarayacak kriter (ölçütler) e ihtiyaç duyar.

115. Kaynaklarını çeşitli denetim faaliyetlerine tevzi ederken Sayıştay, kanunla belli bir süre içinde tamamlanması istenen denetimlere öncelik vermelidir. Yapılması istenen ihtiyari denetimler için uygun bir öncelikler düzeni saptanması bakımından da stratejik planlamaya özen gösterilmesi gerekir.

116. Denetimin yürütülmesinde kalitenin korunması amacına uygun olarak öncelikleri tesbit etmek ancak Sayıştayın elde bulunan bilgilere göre yapacağı değerlendirmeyle mümkün olabilir. Denetlenen kurumların yapısı, fonksiyonları ve işlemleri hakkında elde edilen verilerin toplandığı bir portföy oluşturmak idare bünyesindeki *önemli*, hassas ve gelişme potansiyeli taşıyan alanların belirlenmesinde Sayıştaya çok yardımcı olur.

117. Her denetimden önce yetkilendirilmiş Sayıştay mensubunca denetimin başlatılması için yetki verilmelidir. Söz konusu yetkinin, denetimin hedeflerini, kapsamını, odak noktalarını, beceri ve miktar cinsinden bu denetime uygulanacak kaynakları, hangi aşamada denetimdeki gelişimin gözden geçirileceğine ilişkin şartları ve hangi tarihlerde denetim işinin tamamlanmış ve raporun yazılmış olması gerektiğini açıkça belirtmesi gerekmektedir.

118. Sayıştaylar için genel standartlar:

"Sayıştay iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirecek politikalar kabul etmelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *kalite teminatını* bir denetim standardı olarak açıklar.

119. Sayıştayca yapılacak işin yüksek standartta olması beklendiğinden, Sayıştay, denetim performansı ve sonuçlarını geliştirecek kalite sağlayıcı programlara özel önem vermelidir. Bu tür programlardan sağlanacak yarar uygun kaynakların bu amaç için kullanımını gerektirir. Kullanılan kaynaklarla elde edilmesi istenen yararlar arasında bir uyum olması önemlidir.

120. Sayıştay:

- a) Bir bütün olarak kalite sağlayıcı süreçlerin tatminkar bir biçimde uygulandığı hususunu teyit etmek;
- b) denetim raporunun kalitesini sağlamak; ve
- c) gelişmeleri korumak ve hataların (zayıflıkların) tekrarını önlemek

için sistemler ve usuller geliştirmelidir.

121. Yapılan işin kalitesini sağlamanın bir başka yolu da Sayıştayların(denetim faaliyetinin bu denetime ilişkin olarak sorumluluk mevkiinde bulunan kişilerce gözden geçirilmesi dışında) kendi kalite sağlayıcı düzenlemelerini getirmeleridir. Bu düzenlemelerden kasıt, denetim örneklerine ilişkin planlama,denetimi yürütme ve raporlama faaliyetlerinin, bu faaliyetlere katılmayan ve fakat uygun niteliklere sahip bulunan Sayıştay mensuplarınca derinlemesine incelenmesi; ilgili denetim kademesinden sorumlu yönetim birimiyle iç kalite sağlayıcı düzenlemelerin sonuçları hakkında istişarede bulunulması ve belirli zaman aralıklarıyla Sayıştayın üst yönetimine rapor sunulmasıdır.

122. Sayıştayların yaptıkları işlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve kalitenin sağlanmasına yardımcı olmak amacıyla kendi bünyelerinde geniş yetkilerle donatılmış bir iç denetim fonksiyonunu kurumsallaştırmaları uygun olur.

123. Sayıştay denetimlerinin kalitesi, kendi bünyesindeki gözden geçirme faaliyetinin güçlendirilmesi ve ürünlerinin bağımsız bir şekilde değerlendirilmesiyle geliştirilebilir.

124. Bazı ülkelerde düzenlilik ve yasallık denetimi, harcamaların yapılmadan önce Sayıştayın onayına sunulması suretiyle gerçekleştirilmekte ve denetim, kamu harcamalarında usulsüzlükleri baştan önlemeye yönelik bir fonksiyon üstlenmektedir.

125. Genellikle usulsüzlükleri önlemeye yönelik denetimin, usulsüz olduğu yargısına varılan bir işlemin, Sayıştayca önlenmesine imkan bulunan bir zamanda yapılan denetim olarak anlaşılması gerekmektedir.

126. Harcamadan sonraki(*a posteriori*) denetim , sadece meydana gelmiş bulunan ve düzeltilmesi zor olan usulsüz işlemleri ortaya çıkarırken, önceden(*a priori*) denetim bunun aksine usulsüz işleme anında müeyyide getirmektedir. Bu yaptırım: Hukuki veya muhasebeye ilişkin usulsüzlüğün Sayıştayca tespit edilmesi durumunda harcama yetkisi verilmemesidir.

127. Bazı Sayıştaylar muhasebe sistemleri geliştirmekte ve/veya bunları gözden geçirerek onaylamakta ve daha sonra bunların uygulamaya geçirilişini incelemektedirler.

128. Sayıştay hem ön denetimlerde hem de harcamadan sonraki denetimlerde kabul görmüş standartların izlenmesini ve eğer sözkonusu standartlardan sapma olmuşsa, uygun görülmesi halinde, bu durumların belgelenmesini sağlamalıdır.

(Devamı gelecek sayıda)