

INTOSAI DENETİM STANDARTLARI (*)

Çeviren :

Gül Alptürk

Sayıştay Uzman Denetçisi

BÖLÜM I

Devlet Denetiminde Temel Öneriler

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

INTOSAI denetiminde standartlar dört grupta toplanmaktadır.

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

INTOSAI bu standartları, denetimin yürütülmesinde bazı prensipler ve uygulamalar tesis etmek amacıyla gerçekleştirmiştir. Söz konusu standartların Sayıştayların faaliyetlerinde temel esasları oluşturmaları gerekmektedir.

Denetim standartları için oluşturulan temel öneriler genelde; denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin belirli standartların geçerli olmadığı durumlarda düşünce ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar ve mantıki prensiplerdir. Denetim standartlarının bu önerilere uygun olması gerekmektedir. Bu standartlar denetçiye, denetim prosedürlerinin ve aşamalarının sınırlarını tayin etmede yardımcı oldukları gibi denetim sonuçlarının niteliğinin değerlendirilmesi için bir kriter de oluştururlar.

Bu önerilerin ve standartların yorumu açıklaması ve değişiklikleri öncelikle INTOSAI Denetim Standartları Komitesiince yapılır.

(*) INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını, Haziran 1987

[Yüksek Denetim Organları Uluslararası Kuruluşu olan ve Türk Sayıştayının da üyesi bulunduğu INTOSAI, üye ülke Sayıştayları arasında denetim usul, metod ve teknikleri yönünden bir birliklik sağlamak amacıyla 1984 yılında kurduğu Denetim Standartları Komitesi aracılığıyla denetimde uyulması gerekli standartları saptamış ve söz konusu ilkeler 1987 yılında yayımlanarak üye ülkelere duyurulmuştur.

Anılan standartların bir bağlayıcılığı bulunmamaktadır. Ancak bu ilkelerin belirlenmesi yoluyla denetim alanında bir gelişme sağlanması amaçlanmaktadır.]

Genel öneriler şunlardır:

a) Sayıştaylar önemli olarak nitelendirilebilecek her konuda INTO-SAI denetim standartlarına uymak zorundadırlar.

b) Sayıştaylar devlet denetimi sırasında önlerine çıkan değişik durumlarda kendi yargılarını kullanmalıdırlar.

c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen sorumluluğun açıkça ortaya çıkması böyle bir sorumluluk bilincinin varlığını ve etkin bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmıştır.

d) Hükümet içindeki yeterli bilgi akımı, kontrol değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi sorumluluk işlevini kolaylaştıracaktır.

Mali raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yetersizliğinden idare sorumludur.

e) Mali raporlamanın ve hükümetin ihtiyacı olan bilgilerin sağlanması için ilgili makamlar genel kabul görmüş mali raporlama standartlarının yürürlüğe koyulmasını sağlamalı ve denetlenen kuruluşlar da belirli ve ölçülebilir hedefler geliştirmelidir.

f) Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması sonucu mali durum ve uygulama sonuçları tam olarak görülebilecektir.

g) Yeterli bir iç kontrol sistemi hata ve düzensizlikleri asgariye indirecektir.

h) Denetlenecek konuların değerlendirilmesi için gerekli verileri sağlama konusunda denetlenen kuruluşlar arasında olması gereken işbirliği kanunlar yoluyla kolaylaştırılmalıdır.

i) Bütün faaliyetler Sayıştay'ın denetim alanı içinde olmalıdır.

j) Sayıştaylar denetimlerde kullanılacak performans ölçülerinin geçerliliğini artırıcı teknikleri geliştirmek için çalışmalıdırlar.

k) Sayıştaylar denetçilerle denetlenen kurumlar arasında olabilecek menfaat ilişkisini önlemelidirler.

Genel denetleme önerilerinin şart koştuğu hususlar şöyledir.

1) Sayıştay, maddi olarak nitelendirilebilecek konularda INTOSAI denetim standartlarına uymak zorundadır.

Genelde bir konu denetim raporunun başarısını veya denetim raporlarını kullananları etkilediği sürece maddidir.

Maddiyat değerle ölçülmekle birlikte bazen bir işin doğası veya meydana geldiği ortam o işin maddi olarak değerlendirilmesine yol açabilir.

Denetim olayında denetçinin konu, zamanlama ve kapsam açısından seçimi büyük rol oynamaktadır.

2) *"Sayıştay devlet denetimi sırasında karşısına çıkacak çeşitli durumlarda kendi yargısını kullanmalıdır."*

Sayıştay, sahip olduğu denetim gücünün çeliştiği diğer muhasebe ve denetim kurallarını aşabilir ve sadece Sayıştayın uyguladığı standartlara bağlı kalabilir. Bu durum INTOSAI denetim standartlarının ve Sayıştay dışındaki diğer denetim standartlarının Sayıştaylar ve çalışanları için bağlayıcı olmadığını göstermektedir. Bu nedenle Sayıştay, INTOSAI denetim standartları denetçiler arasında bir fikir birliği sağladığı ve bunlar Sayıştay çıkarları, yetkileri ile uyum sağladığı sürece bunları uygulamalıdır. Sayıştay gerektiğinde istediği standartları, uygun olmayanların yerine koyup uygulayabilmelidir.

Mali denetimlerde bazen özel sektörün standartları Sayıştayın amacına uygun düşebilir ve Sayıştay bu resmi makamlarca yürürlüğe konulmuş olan özel sektör standartlarını uygulayabilir.

3) *"Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi ve kuruluşlardan beklenen sorumluluğun açıkça ortaya çıkması böyle bir sorumluluk bilincinin varlığını ve etkin bir şekilde uygulanmasını gerekli kılmıştır."*

Bazı ülkelerde kurumlar Devlet Başkanına ve Devlet Konseyine genelde ise doğrudan doğruya veya hükümet aracılığıyla seçilmiş yasama meclisine Rapor sunarlar.

Kamu kurumları kamu sorumluluğunun gereklerini yerine getirmek zorundadırlar. Bu kurumlar ticari amaçlar taşıyorlarsa ne şekilde kurulmuş olurlarsa olsunlar tamamıyla kanun koyucuya karşı sorumludurlar.

4) *"Hükümet içindeki raporlama, kontrol, değerlendirme sistemleri ile yeterli bilginin gelişmesi sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Yönetim, mali raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhteva yönünden doğruluğundan ve yeterliliğinden sorumludur."*

Mali raporların doğruluğu ve yeterliliği kurumların mali durum ve uygulama sonuçları hakkındaki açıklamasıdır. Ayrıca kurumlar yararlı ve tam bilgi sağlayacak pratik bir sistem geliştirmek zorundadır.

5) *"Yetkililer, hükümetin ihtiyacına cevap verecek mali raporlamaya ilişkin genel kabul görmüş muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalı ve denetlenen kurumlarda belirli ve ölçülebilir performans hedefleri seçmelidirler."*

Sayıştaylar hükümetin ihtiyacına cevap verecek muhasebe standartları ile çalışmalıdırlar. Sayıştaylar ayrıca denetlenen kurumlara ölçülebilir, açık hedefler seçmelerini önermelidirler.

6) *"Genel kabul görmüş muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması sonucu mali durum ve uygulama sonuçları tam olarak görülebilecektir."*

Her ne kadar muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması doğruluk için ön şart ise de denetlenen kurumlar ancak şartlar uygun olduğu takdirde bu standartları uygulamalıdırlar. Bir denetçi kurumlarca muhasebe standartlarına uyulmasını çeşitli mali raporların doğruluğunun delili imiş gibi, kabul etmemelidir. Çünkü denetim standartları sadece asgaride uyulması gereken zorunluluklardır. Denetimde doğruluktan sözdebilmek için bu asgarinin üzerinde denetçinin bu kaniya varmış olması gerekmektedir.

7) *"Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizlik ihtimalini asgariye indirir."*

Denetlenen birimler kaynaklarını korumak için bir iç kontrol sistemi geliştirmek zorundadırlar. Bu denetçinin yükümlülüğü değildir. Ayrıca denetlenen kuruluşlar, doğruluk ve uygunluk sağlamak amacıyla mevcut kanun ve düzenlemelere uygun kontroller koymak ve uygulamak durumundadırlar. Ancak bunun gerçekleşmesi, denetçinin kontrol sisteminin yetersizliği veya eksikliği halinde denetlenen kuruluşa teklif ve tavsiyede bulunma yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

8) *"Denetlenecek konuların kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesi için gerekli verileri sağlama konusunda denetlenen kuruluşlar arasında olması gereken işbirliği kanunlar yoluyla sağlanmalıdır."*

Sayıştay görevlilerle ilgilendiği gibi bilgi kaynaklarıyla da ilgilenip, bu konulara da girerek denetim sorumluluğunu tam anlamıyla yerine getirebilir. Kanunlar yoluyla denetçilerin üstleneceği bu görev bu konularla ilgili muhtemel problemleri çözebilecektir.

9) *"Bütün faaliyetler Sayıştayların denetim yetkisi altında olmalıdır."*

Sayıştaylar Yasama Organlarınca veya Anayasalarla kurulmaktadır. Genellikle kuruluş kanunları Sayıştayların mahkememi, komisyonmu, idare heyetimi yoksa Bakanlık mı olacağını, ve görevlerini, yetkilerini, imtiyazlarını ve sorumluluklarını belirler.

Nasıl kurulursa kurulsun Sayıştayların asıl görevi kamu sorumluluğunu yerleştirmek ve ileriye götürmektir.

Devlet denetiminin faaliyet alanı mali, düzenlilik ve performans denetimini kapsar. Mali ve düzenlilik denetimi şunları içerir.

a) Sorumlu kurumların mali sorumluluklarını hesap incelemesi ve değerlendirilmesi sonucu onaylamak ve mali konular hakkında fikir beyan etmek,

b) Bir bütün olarak hükümetin yönetimini ve mali sorumluluğunu onaylamak.

c) Mali sistemlerin ve işlemlerin mevcut kanunlara uygunluğunu denetlemek

d) İç denetimin fonksiyonunu ve iç kontrolü denetlemek

e) Denetlenen kuruluşlarca alınan idari kararların doğruluk ve uygunluğunu denetlemek

f) Denetimden doğan veya denetimle ilgili olan ve Sayıştayca açıklanması istenen konuları rapora almak

Performans denetimi, ekonomik denetim, verimlilik denetimi ve etkinlik denetimi olup şunları kapsar:

a) Ekonomik denetim; İdari birimlerin ekonomilerinin oturmuş idari prensipler ve yönetim politikalarına göre denetlenmesidir.

b) Verimlilik denetimi; Denetlenen kurumların inceleme ve bilgi sistemlerini, performans ölçülerini, yol gösterici düzenlemelerini ve belirli eksiklikleri giderme yöntemlerini de içerecek şekilde mali kaynaklarını, diğer kaynaklarını ve insan gücünü kullanmadaki verimliliğinin denetlenmesidir.

c) Etkinlik denetimi ise Denetlenen kuruluşların amaçlarını yerine getirmedeki etkinliğinin ölçülmesi yani faaliyetlerinin gerçek etkilerinin amaçlanan etkileriyle kıyaslanarak denetlenmesidir.

Bazen mali denetim, düzenlilik denetimi ve performans denetimi birbiriyle çakışabilir. Bu durumda amaca göre denetim yapılacaktır.

Birçok ülkede Sayıştayların sahip olduğu performans denetimi yetkisi hükümet programlarının dayandığı siyasetlerin gözden geçirilmesini sağlamaktadır. Bunun iyi bir şekilde yapılması için Sayıştaya bu yetkiyi veren yasaların hükümet icraatına uygulanacak performans denetimine ilişkin olarak Sayıştayın yetki ve sorumluluklarını açıkça belirtmesi ve denetleme standartlarının Sayıştaylarca uygulanmasını kolaylaştırması gerekmektedir.

Kamu sorumluluğu; Sayıştaya tanınan yetkiler, Sayıştayı tüm kamu kurumlarında mali, düzenlilik ve performans denetimini yürütmekle yetkili kıldığı ölçüde gelişmiş olacaktır.

10) *"Sayıştaylar performans ölçülerinin geçerliliğini denetleyecek teknikler geliştirmelidirler."*

Denetçilerin giderek genişleyen denetim fonksiyonu onları, denetlenen kurumların makul ve geçerli performans ölçüleri kullanıp kullanmadıklarını denetleyebilecek teknikler geliştirmeye iter. Denetçiler bunun için diğer alanlardaki tekniklerden faydalanmalıdırlar.

11) *"Sayıştaylar denetlenen kurumlarla denetçiler arasındaki menfaat çelişkisini önlemelidirler."*

Sayıştay görevini, sorumlu kuruluşları denetleyerek ve denetim sonuçlarını rapora geçirerek yürütür. Bunu yapabilmek için Sayıştayın bağımsızlığını ve objektifliğini koruması ve denetimde kaliteyi sağlamak için gerekli kapasite ve yeterliğe sahip olması lazımdır. Uygun denetim standartlarının uygulanması Sayıştayın bu isteklerini tatmin etmesine yardımcı olacaktır.

Sayıştayın denetim yetkisi bu standartları uyguladığı alanla belirlenecektir. Bu yetki yukarıda tanımlanan tüm denetim alanını kapsayabilir.