



INTOSAI



# ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI) -I-



Kurucu İlkeler

Yüksek Denetim Kurumlarının  
İşleyişi İçin Ön Koşullar

Temel Denetim İlkeleri



# ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI) -I-

Kurucu İlkeler

Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar  
Temel Denetim İlkeleri

Çeviri Ekibi:

A. Ömer KARAMOLLAOĞLU - Uzman Denetçi, Murat İNCE -  
Uzman Denetçi, Çiğdem ASLANKARA - Denetçi, Berna ERKAN  
- Denetçi, Nurdan YEŞİLYURT - Denetçi, Harun SAKİ - Denetçi,  
Seher ÖZER ÜTÜK - Tercüman

Takım numarası: 978-975-7590-05-7 (tk.)

ISBN: 978-975-7590-06-4 (1.c)

# INTOSAI MESLEKİ STANDARTLAR KOMİTESİ

## MALİ DENETİM ALT KOMİTESİ-SEKRETERLİK

RIGSREVISIONEN • LANDGREVEN 4 • P.O. BOX 9009 • 1022 COPENHAGEN K • DENMARK

Tel.:+45 3392 8400 • Faks:+45 331 1 0415 •E-mail: [INFO@RIGSREVISIONEN.DK](mailto:INFO@RIGSREVISIONEN.DK)

INTOSAI



INTOSAI Genel Sekreterlik - RECHNUNGSHOF

(Avusturya Yüksek Denetim Kurumu)

DAMPFSCHIFFSTRASSE 2

A-1033 VIENNA

AUSTRIA

Tel: ++43 (1) 711 71 • Fax: ++43 (1) 718 09 69

e-mail: [intosai@reclinungsriof.gv.at](mailto:intosai@reclinungsriof.gv.at);

www: <http://www.intosai.org>

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının tamamına  
www: <http://www.issai.org> internet sitesinden erişilebilir.

# İÇİNDEKİLER

Önsöz.....	5
Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararı.....	7
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI).....	11

## **Düzyey 1: Kurucu İlkeler**

Lima Deklarasyonu (ISSAI 1).....	23
----------------------------------	----

## **Düzyey 2: Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar**

Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu (ISSAI 10).....	39
Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamaları (ISSAI 11).....	47
ISSAI 11'in EKİ.....	59
Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri (ISSAI 20).....	71
Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri-İlkeler ve İyi Uygulamalar (ISSAI 21).....	81
Etik Kurallar (ISSAI 30).....	95
Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü (ISSAI 40).....	103

## **Düzyey 3: Temel Denetim İlkeleri**

Devlet Denetiminde Temel Prensipler (ISSAI 100).....	121
Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar (ISSAI 200).....	133
Devlet Denetiminde Alan Standartları (ISSAI 300).....	149
Devlet Denetiminde Raporlama Standartları (ISSAI 400).....	161



## ÖNSÖZ

Yüksek Denetim Kurumları, kamu sektörünün işleyişinde saydamlık ve hesap verebilirliği artırmada önemli işlevler üstlenen bağımsız denetim kurumlarıdır. Bu sorumluluklar yerine getirilirken de uluslararası düzeyde belli bir standardizasyonun oluşturulması ve denetim kalitesinin yakalanması büyük önem arz etmektedir.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)'nın bir meslek standardı olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), denetimde uluslararası bütünlüğün ve kalitenin sağlanmasında şüphesiz çok değerli bir temel teşkil etmektedir. Söz konusu standartlar aynı zamanda tüm dünya Yüksek Denetim Kurumları arasında ortak bir dil oluşturarak uluslararası işbirliğinin gelişimine büyük katkı sunmaktadır.

2010 yılında Güney Afrika'nın Johannesburg kentinde yapılan XX. INTOSAI Kongresi'nde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının önemi ve gerekliliği vurgulanmıştır. Johannesburg Kararları çerçevesinde onaylanan Güney Afrika Deklarasyonu, Yüksek Denetim Kurumlarını kamu sektörü denetiminde ISSAI'leri ortak başvuru çerçevesi olarak kullanmaya çağırmıştır. Bu çağrı ile ulusal mevzuat ve düzenlemelerin ISSAI'lere uyumlu hale getirilmesi çalışmalarını hız kazanmıştır.

Denetimde uluslararası standartların takip edilmesine özel önem atfeden Kurumumuz, bu çerçevede söz konusu standartların doğru ve anlaşılabilir bir şekilde dilimize kazandırılmasına yönelik kapsamlı bir çalışma başlatmıştır.

Türk Sayıştay'ı olarak Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının tamamını tercüme ederek, gerek elektronik ortamda, gerekse basılmış olarak mensuplarımıza sunmayı planlamış bulunmaktayız.

Uluslararası Standartlar Serisinin bu ilk kitabında ISSAI'lerin ilk üç düzeyinin (Düzye 1-Kurucu İlkeler, Düzye 2-Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Düzye 3-Temel Denetim İlkeleri) çevirisi yer almaktadır.

Bu ilk kitaba ayrıca, Birleşmiş Milletlerin Lima ve Meksiko Deklarasyonlarına özel vurgu yapan "Yüksek Denetim Kurumlarının Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması"na ilişkin Genel Kurul Kararı eklenmiştir. Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararı'nda, Yüksek Denetim Kurumları, kendi kurumsal yapılarını ISSAI'lere uygun hale getirmeleri yönünde özellikle teşvik edilmektedir.

Uluslararası Standartlar Serisinin bölümlerini oluşturacak olan yeni çıkacak kitaplarda Denetim Rehberlerinden oluşan 4. düzey ISSAI'lerin ve INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)'nin de çevirileri yer alacaktır.

Bu arada, Türk Sayıştayının 135. Kuruluş Yılı Dönümü Yayınları kapsamında 3. düzey ISSAI'lerin çevirisinden oluşan INTOSAI Denetim Standartları kitabının yayınlanmış olduğunu da ifade etmek isterim.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının dilimize çevrilen bu ilk bölümü, denetim görevinin yürütülmesinde kuşkusuz etkin bir rehberlik teşkil edecektir. Uluslararası standartların tüm meslektaşlarımız ve ilgili tüm kuruluş ve kişilerce özömsenerek uygulanacağı umuduyla bu önemli yayının hazırlanmasında emeği geçenlere teşekkür ediyorum.

**Doç. Dr. Recai AKYEL**  
**Sayıştay Başkanı**



*Birleşmiş Milletler  
Genel Kurul Kararı  
(A/66/209)*

*United Nations General  
Assembly Resolution  
(A/66/209)*





## BİRLEŞMİŞ MİLLETLER GENEL KURUL KARARI

(GA-Resolution A/66/209)

### “Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması”

Genel Kurul;

Ekonomik ve Sosyal Konseyin 2011/2 sayı ve 26 Nisan 2011 tarihli kararını *göz önünde bulundurarak*;

Konseyin 59/55 sayı ve 2 Aralık 2004 tarihli, 60/34 sayı ve 30 Kasım 2005 tarihli kararlarını ve kamu yönetimi ve gelişimine ilişkin önceki kararlarını *göz önünde bulundurarak*;

Birleşmiş Milletler Binyıl Bildirgesini *dikkate alarak*;

Kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırma ihtiyacını *vurgulayarak*;

Ayrıca verimli, hesap verebilir, etkin ve saydam kamu yönetiminin, Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedeflerinin uygulanmasında kilit bir role sahip olduğunu *vurgulayarak*;

Kalkınmayı teşvik etmede bir araç olarak kapasite geliştirmeye yönelik ihtiyacı *vurgulayarak* ve bu konuda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün Birleşmiş Milletlerle işbirliğini *memnuniyetle karşılayarak*;

1. Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebileceklerini *kabul ve teyit eder*.
2. Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedefleri ve ulusal kalkınma amaç ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şekilde kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırmada Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) önemli rolünü *kabul eder*.
3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün daha fazla



verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığın ve kamu kaynaklarının vatandaşların yararına verimli ve etkin şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması hususundaki çalışmalarını *takdirle dikkate alır*.

4. Ayrıca 1977 tarihli Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi ve 2007 tarihli Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonunu *takdirle dikkate alır* ve Üye Devletleri, söz konusu Deklarasyonlarda belirtilen ilkeleri kendi kurumsal yapıları ile uyumlu şekilde uygulamaları yönünde teşvik eder.
5. Güçlendirilmiş Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) aracılığıyla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığı sağlayarak iyi yönetişimi desteklemek amacıyla Üye Devletleri ve Birleşmiş Milletlerin ilgili kuruluşlarını, kapasite geliştirme alanı da dahil olmak üzere Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütüyle işbirliğini sürdürmeleri ve bu işbirliğini güçlendirmeleri yönünde *teşvik eder*.



## ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI)

### 1. Giriş

Kamu sektörü denetimi; kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanımının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence vermektedir. Demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan bu görev, bağımsız denetim organları olan Yüksek Denetim Kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Yüksek Denetim Kurumları, bu görevlerini en etkin şekilde yerine getirebilmek ve kamusal faaliyetlerde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu iyileştirebilmek için denetim alanındaki uluslararası standartları takip etmeli; bu standartları ulusal düzenlemelerine en uygun şekilde aktarmalıdır.

### 2. Standart Oluşturma Çabaları

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI); bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla Yüksek Denetim Kurumları için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktadır.<sup>1</sup> INTOSAI'nin standartlara ilişkin çalışmaları 1983 yılında Manila, Filipinler'de düzenlenen XI INTOSAI Kongresinde Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturulması suretiyle başlamıştır.

İlk INTOSAI Denetim Standartları, Haziran 1992'de yayımlanmıştır. INTOSAI Etik Kuralları ise 1998'de Montevideo'da düzenlenen XVI INTOSAI Kongresi (INCOSAI)'nde kabul edilmiştir. Sonrasında INTOSAI Denetim Standartları yeniden yapılandırılmış ve 2001'de Seul'de gerçekleştirilen XVII INCOSAI tarafından onaylanmıştır. Her iki dokümanın hazırlanmasında Lima Deklarasyonu temel alınmıştır.

Montevideo'da düzenlenen INCOSAI'de INTOSAI Denetim Standartları Komitesi denetim standartları için uygulama rehberleri hazırlamakla görevlendirilmiştir. Seul (2001) ve Budapeşte'de (2004) yapılan sonraki INCOSAI'lerde Komite yeniden görevlendirilmiştir.<sup>2</sup> 2004 INTOSAI Kongresinde tüm standart ve rehberlerin yeni bir kodifikasyonla

1 "The purpose and authority of INTOSAI's Professional Standards", INTOSAI Professional Standards Committee , [http://www.issai.org/media\(1075,1033\)/Purpose\\_and\\_authority\\_of\\_the\\_INTOSAI's\\_professional\\_standards.pdf](http://www.issai.org/media(1075,1033)/Purpose_and_authority_of_the_INTOSAI's_professional_standards.pdf), 05.07.2012.

2 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 14-16



hiyerarşik bir çerçeveye kavuşturulmasına karar verilmesi ve bu alandaki tüm çalışmaları koordine etmek üzere INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesinin (PSC) oluşturulması, INTOSAI'nin standart geliştirme işlevinin daha sistematik şekilde ve sürekli bir yapı içerisinde yürütülmesini sağlamıştır.<sup>3</sup> Komite, INTOSAI Performans Denetimi Rehberleri'ni 2001 yılında Kongre'nin onayına sunmuş ve sonrasında mali denetim rehberlerinin hazırlık çalışmalarına başlamıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'nun sorumlulukları, yeni komite yapısı içerisinde oluşturulan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesine devredilmiş; bu Alt Komite de Mesleki Standartlar Komitesi'ne raporlama yapmak üzere görevlendirilmiştir.

Mevcut ve yeni INTOSAI standart ve rehberlerinin aynı çerçeve altında bir araya getirilmesi çalışmaları kapsamında INTOSAI, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve onun standart koyucu organı olan IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) ile yakın bir çalışma ilişkisi geliştirmiştir. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetlere ilişkin standartları bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında belirlemek, ulusal ve uluslararası standartların birbirleri ile uyumlu olmasına olanak sağlayarak uygulamada dünya çapında birlik ve kaliteyi artırmak ve küresel denetim mesleğine olan kamusal güveni güçlendirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.<sup>4</sup> 2003 yılında INTOSAI IAASB ile bir Mutabakat Zaptı imzalamıştır. Bu Mutabakat Zaptı kapsamında INTOSAI, yeni Uluslararası Denetim Standartları (ISA) geliştirmek ve mevcutları revize etmekle sorumlu olan IAASB Çalışma Grupları'na katılmak üzere kendi bünyesinde yer alan üyelerden uzmanlar belirlemektedir. Bu uzmanlar, ISA'lara kamu sektörüne ait hususların eklenmesini teşvik ederek kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'ların uygulanmasını artırmaktadır.<sup>5</sup> IAASB tarafından geliştirilen ISA'lara INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan Uygulama Notlarının eklenmesiyle ortaya çıkan nihai dokümanlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'nı oluşturmakta ve böylece oluşturulan bu uluslarüstü yönetim ağıyla uluslararası denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasında önemli adımlar atılmış olmaktadır.

3 KÖSE, H. Ömer, Sayıştay Dergisi, 2008, Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları, s.111

4 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 21

5 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 32-36



### 3. Johannesburg Kararları ve Güney Afrika Deklarasyonu

22-27 Kasım 2010 tarihlerinde Güney Afrika Sayıştayının ev sahipliğinde Johannesburg'da gerçekleştirilen INTOSAI'nin Yirminci Genel Kurul Toplantısı (XX. INCOSAI)'nda, içeriğinde "Yüksek Denetim Kurumlarının Değeri ve Sağladığı Faydalar" ve "Çevre Denetimi ve Sürdürülebilir Kalkınma" gibi konular ile denetim alanındaki uluslararası standartlara ilişkin önemli kararları barındıran Johannesburg Kararları kabul edilmiştir.

2007 yılından bugüne Mesleki Standartlar Komitesi, bünyesinde yer alan altı alt-komite ile çalışmalarını mali denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, iç kontrol standartları, muhasebe ve raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile denetimde kalite kontrolü alanlarında standartların oluşturulması üzerinde yoğunlaştırmıştır.<sup>6</sup> Johannesburg Kararları çerçevesinde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ilk seti kabul edilmiştir.

Johannesburg Kararları ekinde yer alan Güney Afrika Deklarasyonunda INTOSAI, üyelerine şu çağrıda bulunmaktadır:

- ISSAI çerçevesinin kamu sektörü denetimi için ortak bir çerçeve olarak kullanılması,
- Performansın ve denetim rehberlerinin ISSAI'lere göre ölçülmesi,
- ISSAI çerçevesinin, görev ve yetkiler ile ulusal mevzuat ve yönetmeliklere uygun olarak uygulanması,
- ISSAI'lere ve INTOSAI iyi yönetim rehberlerine yönelik küresel, bölgesel ve ulusal düzeyde farkındalığın artırılması ve
- ISSAI'ler ve INTOSAI iyi yönetim rehberlerinin uygulamasından elde edilen deneyimin, iyi uygulamalar ve sorunların; geliştirilmelerinden ve revize edilmelerinden sorumlu olanlarla paylaşılması.<sup>7</sup>

Standartların geliştirilmesi sürecinde ayrıca, INTOSAI toplumu içerisinde, bu standartların geliştirilmesi, revize edilmesi veya kaldırılması için ortak, evrensel ve saydam bir sürecin oluşturulmasına yönelik bir ihtiyaç gündeme gelmiştir.<sup>8</sup> Kongre'de kabul edilen ve "INTOSAI Süreci" olarak adlandırılan; standartların ve iyi yönetim rehberlerinin geliştirilmesi, revize edilmesi veya kaldırılmasını düzenleyen sürece ilişkin doküman ile INTOSAI üyelerinin, kamu sektörü denetimine ilişkin uluslararası standartlar,

6 ÖZER ÜTÜK, Seher, Sayıştay Dergisi, 2010; INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları, s.160

7 XX INCOSAI, South Africa Declaration, [http://www.issai.org/media\(1054,1033\)/South\\_Africa\\_Declaration.pdf](http://www.issai.org/media(1054,1033)/South_Africa_Declaration.pdf), 05.07.2012

8 ÖZER ÜTÜK, Seher, Sayıştay Dergisi, 2010; INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları, s.160



rehberler ve iyi uygulama dokümanlarına güncel ve kapsamlı bir şekilde ulaşabilmesi garanti altına alınmıştır. Söz konusu süreç çerçevesinde, yeni rehberlerin geliştirilmesi ve mevcut dokümanlar üzerindeki revizyonların ilk aşamasında yoruma açık bir taslak metnin oluşturulmakta; ikinci aşamada bu metin için gelen yorumlar gözden geçirilmekte; üçüncü aşamada onaylanacak metin hazırlanmakta ve dördüncü aşamada da INTOSAI kongresinde (INCOSAI) tüm Yüksek Denetim Kurumları tarafından nihai onay kararı alınmasını takiben metin yayımlanmaktadır. Yazıma ilişkin önemsiz diğer değişiklikler için ise nihai metin tek aşamada INTOSAI Kongresinde onaylanmaktadır.<sup>9</sup>

#### 4. ISSAI'lerin Sınıflandırılması

INTOSAI, iki tür mesleki standart yayımlamaktadır: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler) ve INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV'ler). ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu uluslararası toplumun ortak mesleki tecrübelerini ve genel kabul gören ilkelerini aktarmaktadır. Tüm ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, yukarıda anlatılan INTOSAI Süreci çerçevesinde geliştirilmektedir.

#### 5. ISSAI

ISSAI'ler aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan dört düzeyden oluşmaktadır. Bu çerçeve altında tüm standart ve rehberlere bir numara verilmekte; ISSAI ifadesinden sonra ilk düzey için tek haneli, ikinci düzey için çift, üçüncü düzey için üç ve dördüncü düzey için dört haneli bir kod sistemi uygulanmaktadır.<sup>10</sup>

##### *Düzyen 1 – Kurucu İlkeler (ISSAI 1)*

ISSAI çerçevesinin 1. Düzeyi, INTOSAI'nin kurucu ilkelerini içermektedir. 1977 tarihli ISSAI 1 Lima Deklarasyonu, etkin şekilde işleyen Yüksek Denetim Kurumlarının kurulması için çağrıda bulunmakta ve denetim kuralları hakkında rehberlik sağlamaktadır. ISSAI'lerin tümü, bu tarihi belgeyi kullanmakta ve detaylandırmaktadır.

9 INTOSAI, Due Process for INTOSAI Professional Standards, [http://www.issai.org/media\(1056,1033\)/Due\\_process\\_English.pdf](http://www.issai.org/media(1056,1033)/Due_process_English.pdf), 05.07.2012

10 KÖSE, H. Ömer, Sayıştay Dergisi, 2008, Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları, s.114



## *Düzyey 2 - Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar (10-99 arası ISSAI'ler)*

Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Yüksek Denetim Kurumlarının uygun işleyişi ve mesleki idaresi için gerekli ön koşullar hakkında INTOSAI'nin bildirimlerini içermektedir. Bu ön koşulların içerisinde bağımsızlık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolüne ilişkin ilkeler ve rehberlik yer almaktadır. Ön koşullar, kuruluşun görev ve yetkisiyle ve ek mevzuatla ilgili olabileceği gibi kuruluşun ve çalışanlarının günlük uygulamaları ve yerleşik prosedürleriyle de ilgili olabilir. INTOSAI, genel kabul gören bu ön koşullar hakkında bildirimler yayımlayarak uluslararası düzeyde kamu sektörü denetiminin etkin işlenmesi için sağlıklı ilkeler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

## *Düzyey 3 – Temel Denetim İlkeleri (100-999 arası ISSAI'ler)*

Temel Denetim İlkeleri, kamu sektörü denetiminin esasını ifade etmektedir. Bu ilkeler; kamu kurumlarının etkin ve bağımsız biçimde denetlenmesini destekleyen ve genel kabul gören mesleki ilkelere dair INTOSAI üyeleri tarafından yapılan ortak bildirimleri kapsamaktadır. Bu ilkeler, ISSAI 1 Lima Deklarasyonunun kurucu ilkelerini detaylandırmakta ve kamu sektörü denetimini çağdaş biçimleriyle tanımlayan yetkili uluslararası başvuru çerçevesini oluşturmaktadır. Bu ilkelerin amacı; iyi denetim uygulamalarını geliştirmek ve teminat altına almak, etkin şekilde işleyen Yüksek Denetim Kurumlarının sürekli gelişimini desteklemek ve INTOSAI ile INTOSAI'nin bölgesel teşkilatları bünyesinde uluslararası işbirliğine yönelik ortak bir mesleki temel sağlamaktır. Bu ilkeler, her bir Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkisi ile stratejileri temelinde gözetilmeli ve bağımsızlık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolüne ilişkin ön koşullar göz önüne alınarak spesifik denetim görevi için ilgili ve uygun olan biçimde uygulanmalıdır.

## *Düzyey 4 – Denetim Rehberleri (1000-5999 arası ISSAI'ler)*

Denetim Rehberleri; temel denetim ilkelerini, denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi sırasında günlük olarak kullanılacak daha spesifik, detaylı ve operasyonel rehberlere dönüştürmektedir. Rehberlerin amacı, kamu sektörü denetimini konu alan ve INTOSAI'nin münferit üyelerince uygulanabilen kılavuzlar ve standartlar için bir temel sağlamaktır. Her rehberin tanımlı bir uygulama kapsamı bulunmaktadır. Her bir rehber,





bütün olarak kabul edilebilir ya da yetki alanının münferit koşullarını yansıtmak için gerektiği şekilde uyarlanabilir. Söz konusu koşullar arasında Yüksek Denetim Kurumunun yasal yetki çerçevesi, ek stratejileri ve kapasitesi ile denetim görevlerinin spesifik amacı ve özelliği sayılabilir. 4. Düzey rehberlerinden bazılarında yetkiyle ilgili spesifik gerekliliklere yer verilmektedir. Genel denetim rehberleri (1000-4999 arası ISSAI'ler); mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine dair tavsiye edilen gereklilikleri kapsamakta ve denetçiye ek rehberlik sunmaktadır. Bu rehberler, uzman alt komiteler tarafından geliştirilmekte ve sürekli güncellenmektedir. Söz konusu rehberler, uluslararası kabul gören en iyi mevcut uygulamaları kendi genel uygulama kapsamı içinde tanımlamaktadır. Spesifik konuları ele alan Rehberler (5000-5999 arası ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarının özel ilgisini gerektirebilecek spesifik hususlar veya diğer önemli hususlar hakkında ek rehberlik sağlamaktadır. Bu rehberler, INTOSAI'nin uzmanları arasında bilginin ve iyi uygulamaların paylaşılması sonucunda ulaşılan temel hususları ifade etmektedir.

#### 6. INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV'ler, ayrı bir bildirim grubu teşkil etmektedir. Bu rehberler, INTOSAI'nin hükümetlere ve kamu kaynaklarının ve kamudan finanse edilen faaliyetlerin idaresinden sorumlu olanlara yönelik tavsiyelerini ortaya koymaktadır. Söz konusu rehberlerin amacı, kamu sektöründe güvenilir iç denetim, yeterli muhasebe ve raporlama standartları ve etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması dâhil olmak üzere iyi yönetimi geliştirmektir. Bu rehberler, Yüksek Denetim Kurumlarına bu gibi ölçütlerin değerlendirilmesinde de rehberlik edebilir. INTOSAI GOV'ler, uzman alt komiteler tarafından geliştirilmekte ve INTOSAI bünyesindeki uzmanların genel ortak tecrübelerini yansıtmaktadır.<sup>11</sup>

#### 7. Uygulama ve Yaygınlaştırma Modeli (Roll-Out Model)

ISSAI çerçevesinin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve başarılı bir şekilde uygulanması amacıyla Uygulama ve Yaygınlaştırma Modeli adında bir model geliştirilmiştir. Bu modelin hayata geçirilmesi INTOSAI'nin stratejik öncelikleri arasında yer almaktadır. Mesleki Standartlar Komitesi, Kapasite Geliştirme Komitesi ve INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI) tarafından geliştirilen model, onaylanmak üzere Ekim 2011'de INTOSAI Yönetim Kuruluna sunulmuştur.

<sup>11</sup> "The purpose and authority of INTOSAI's Professional Standards", INTOSAI Professional Standards Committee , [http://www.issai.org/media\(1075,1033\)/Purpose\\_and\\_authority\\_of\\_the\\_INTOSAI's\\_professional\\_standards.pdf](http://www.issai.org/media(1075,1033)/Purpose_and_authority_of_the_INTOSAI's_professional_standards.pdf), 05.07.2012



Uygulama ve yaygınlaştırma modelinin amacı, ISSAI'lerin Yüksek Denetim Kurumları tarafından uygulanmasına yönelik ortak bir anlayış ve yaklaşım oluşturmaktır. Model üç aşamadan oluşmaktadır: ISSAI'lere yönelik farkındalığın artırılması, ISSAI'lerin uygulanmasında karar alma süreçlerinin kolaylaştırılması ve ISSAI uygulamalarının desteklenmesi.

Birinci aşama olan farkındalığın artırılması konusunda bir strateji geliştirilmiş ve eylem planı belirlenmiştir. Yapılması hedeflenen faaliyetler arasında çeşitli seminer, sunum ve materyallerin hazırlanması bulunmaktadır.

İkinci aşamada ISSAI'lerin uygulanmasında karar alma süreçlerini kolaylaştırmak amacıyla Kapasite Geliştirme Komitesi bir rehber hazırlama çalışması yürütmektedir. Bu rehberde ISSAI'lerin uygulanmasına yönelik stratejik hususlar ele alınmakta ve Yüksek Denetim Kurumlarının yetki alanı ve mevzuatından kaynaklanan kısıtlamalar, ulusal ve tarihsel faktörler, denetim yöntemleri gibi konulara değinilmektedir.

Üçüncü aşama kapsamında ISSAI'leri uygulama kararı alan Yüksek Denetim Kurumlarına gerekli desteğin verilmesi amacıyla IDI aracılığıyla çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Bu faaliyetler arasında 2012 yılında IDI'nın mevcut kapasite geliştirme programlarına ISSAI'ler eklenmiş, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimini kapsayan bir ISSAI uygulama projesininin çalışmaları başlatılmıştır.

## 8. Sonuç

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları, Yüksek Denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren uluslararası düzeyde kabul görmüş ve doğruluğu uygulamalar ile test edilmiş Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlarının meslek standartlarıdır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının tercümesinin doğru yapılması ve anlaşılabilir bir şekilde Türkçeye kazandırılması önem arz etmektedir. Aslına uymayan, yanlış yapılan ve okunduğunda anlaşılamayan tercümelemlerin faydasından çok zararı bulunmaktadır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının özünün ve asıl amacının ne olduğunun iyi anlaşılması gerekmektedir. Öze inilmeden ve amacı anlaşılmadan, yüzeysel olarak tamamen şekilde kalan yaklaşımların kazandıracığı fazla bir şey bulunmamaktadır.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının belli bir sistematiği ve olay örgüsü bulunmaktadır. Daha doğrusu kendi içinde kontrol ve düzenleme ve dengeleme sistemi bulunmaktadır. Bu sistemin iyi anlaşılması ve bozulmaması gerekmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, denetimlerin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre yapılacağını kabul etmiştir. Bu yüzden Türk Sayıştay mensuplarının Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını iyi bilmeleri ve doğru anlamaları gerekmektedir.



## ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI

### Düzyey 1: Kurucu İlkeler

ISSAI 1	Lima Deklarasyonu
---------	-------------------

### Düzyey 2: Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar

ISSAI 10	Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu
ISSAI 11	Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin INTOSAI Rehberi ve İyi Uygulamaları
ISSAI 20	Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri
ISSAI 21	Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri- İlkeler ve İyi Uygulamalar
ISSAI 30	Etik Kurallar
ISSAI 40	Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü

### Düzyey 3: Temel Denetim İlkeleri

ISSAI 100	Devlet Denetiminde Temel Prensipler
ISSAI 200	Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar
ISSAI 300	Devlet Denetiminde Alan Standartları
ISSAI 400	Devlet Denetiminde Raporlama Standartları

### Düzyey 4: Denetim Rehberleri – Uygulama Rehberleri

*ISSAI 1000–2999 Mali Denetim Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
ISSAI 1003	INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü
ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Gerçekleştirilmesi
ISSAI 1210	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
ISSAI 1220	Mali Bilginin Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü
ISSAI 1230	Denetim Dokümantasyonu
ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Yolsuzlukla İlgili Sorumlulukları
ISSAI 1250	Mali Tabloların Denetiminde Kanun ve Yönetmeliklerin Değerlendirilmesi
ISSAI 1260	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
ISSAI 1265	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara Bildirilmesi
ISSAI 1300	Mali Tablolar Denetiminin Planlanması
ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi

ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Tepkisi
ISSAI 1402	Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruma İlişkin Denetim Hususları
ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
ISSAI 1501	Denetim Kanıtı - Seçilen Hususlara İlişkin Spesifik Değerlendirme
ISSAI 1505	Dış Teyitler
ISSAI 1510	İlk Denetim Görevleri - Açılış Bakiyeleri
ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
ISSAI 1530	Denetim Örneklemesi
ISSAI 1540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminleri ile İlgili Açıklamaları İçeren Muhasebe Tahminlerinin Denetimi
ISSAI 1550	İlgili Taraflar
ISSAI 1560	Takip Eden Olaylar
ISSAI 1570	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	Yazılı Bildirimler
ISSAI 1600	Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
ISSAI 1610	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması
ISSAI 1620	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Bilgisinden Faydalanma
ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
ISSAI 1705	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
ISSAI 1706	Bağımsız Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf ve Diğer Vurgu Paragrafları
ISSAI 1710	Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
ISSAI 1720	Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
ISSAI 1800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi
ISSAI 1805	Özel Hususlar - Tek Mali Tablolar ile Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
ISSAI 1810	Mali Tabloların Özetine İlişkin Raporlama Yapma Sözleşmeleri

*ISSAI 3000–3999 Performans Denetimi Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 3000	Performans Denetimi Uygulama Rehberi
ISSAI 3100	Performans Denetimi Rehberi- Temel Prensipler

*ISSAI 4000–4999 Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 4000	Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş
------------	--------------------------------------



ISSAI 4100	Mali Tablolar Denetiminden Ayrı Olarak Yürütülen Denetimler için Uygunluk Denetimi Rehberi
ISSAI 4200	Mali Tabloların Denetimi için Uygunluk Denetimi Rehberi

#### **Düzye 4: Denetim Rehberleri – Özel Rehberler**

*ISSAI 5000–5099 Uluslararası Kuruluşlara İlişkin Rehberler:*

ISSAI 5000	Uluslararası Kuruluşlar için En İyi Denetim Düzenlemelerine Yönelik İlkeler
ISSAI 5010	Uluslararası Kuruluşların Denetimi – Yüksek Denetim Kurumları için Rehber

*ISSAI 5100–5199 Çevre Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5110	Çevre Boyutu Olan Faaliyetlerin Denetimlerinin Yapılmasına İlişkin Rehber
ISSAI 5120	Çevre Denetimi ve Düzenlilik Denetimi
ISSAI 5130	Sürdürülebilir Kalkınma: Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü
ISSAI 5140	Uluslararası Çevre Anlaşmalarının Denetiminde Yüksek Denetim Kurumları Nasıl İşbirliği Yapabilir

*ISSAI 5200–5299 Özelleştirmeye İlişkin Rehberleri:*

ISSAI 5210	Özelleştirme Denetimi için İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5220	Kamu Finansmanı/Özel Finansman ve İmtiyazlarının Denetimi için İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5230	Ekonomik Düzenlemelerin Denetimi için İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5240	Kamu/Özel Ortaklıklarında Risk Denetimi için İyi Uygulamalar Rehberi

*ISSAI 5300–5399 BT Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5310	Bilgi Sistemleri Güvenlik Değerlendirmesi Metodolojisi- Kamu Kurumlarında Bilgi Sistemleri Güvenliğinin Değerlendirilmesi için Rehber
------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

*ISSAI 5400–5499 Kamu Borçları Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5410	Kamu Harcamalarının İç kontrolleri Üzerinde Yapılacak Denetimi Planlama ve Yürütme Rehberi
ISSAI 5411	Borç Göstergeleri
ISSAI 5420	Kamu Borçları- Yönetmel ve Mali Açıklar: Yüksek Denetim Kurumlarının Potansiyel Rolü
ISSAI 5421	Kamu Borçlarının Tanımı ve Açıklanmasına İlişkin Rehber
ISSAI 5422	Kamu Borçları Üzerinde Performans Denetimi Yapmak için Bir İş Tanımı Uygulaması



ISSAI 5430	Mali Beyanlar: Borç Yönetimi ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolüne İlişkin Çıkarımlar
ISSAI 5440	Kamu Borçları Denetiminin Yürütülmesi İçin Rehber – Mali Denetimlerde Maddi Doğruluk Testlerinin Kullanımı

*ISSAI 5500–5599 Afet Yardımları Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5500	Afet Yardımları Denetimi Rehberi
------------	----------------------------------

*ISSAI 5600–5699 Meslektaş Değerlendirmesine Yönelik Rehberler:*

ISSAI 5600	Meslektaş Değerlendirmesi Kılavuzu
------------	------------------------------------

**INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)**

*INTOSAI GOV 9100–9199 – İç Kontrol*

INTOSAI GOV 9100	Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi
INTOSAI GOV 9110	İç Kontrollerin Etkinliğine İlişkin Raporlama Rehberi: İç Kontrollerin Uygulanmasında ve Değerlendirilmesinde Yüksek Denetim Kurumlarının Deneyimleri
INTOSAI GOV 9120	İç Kontrol: Yönetimde Hesap Verme Sorumluluğuna Zemin Hazırlamak
INTOSAI GOV 9130	Kurum Risk Yönetimine İlişkin İlave Bilgi
INTOSAI GOV 9140	Kamu Sektöründe İç Denetimin Bağımsızlığı
INTOSAI GOV 9150	Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ile İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği

*INTOSAI GOV 9200–9299 – Muhasebe Standartları*

INTOSAI GOV 9200	Muhasebe Standartları Çerçevesi
INTOSAI GOV 9210	Muhasebe Standartları Çerçevesi Uygulama Rehberi: Kısmi ve Genel Raporlama
INTOSAI GOV 9220	Yüksek Denetim Kurumları İçin Muhasebe Standartları Çerçevesi Uygulama Rehberi: Yönetsel Müzakere ve Mali, Performans ve Diğer Bilgilerin Analizi
INTOSAI GOV 9230	Kamu Borçlarının Tanımı ve Açıklanmasına İlişkin Rehber



ISSAI 1

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Lima Deklarasyonu*

*The Lima Declaration*





## Önsöz

Yirmi yıldan fazla bir süre önce Ekim 1977’de Lima (Peru)’da düzenlenen IX INCOSAI’de delegelerin büyük çoğusuyla kabul edildiğinde, emin olunmamakla birlikte, Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberinin dünya çapında bir başarı elde edeceğine ilişkin büyük umutlar vardı.

O tarihten bu yana Lima Deklarasyonu ile elde edilen tecrübeler, en yüksek beklentilerin bile ötesine geçmiş ve her ülkenin kendi ortamında devlet denetiminin gelişimini ne denli etkilediğini göstermiştir. Lima Deklarasyonu; ait oldukları bölgeye, kaydettikleri ilerlemeye, kamu yönetimi sistemine nasıl entegre edildiklerine veya nasıl organize edildiklerine bakılmaksızın INTOSAI içinde yer alan tüm Yüksek Denetim Kurumları için eşit öneme sahiptir.

Deklarasyonun başarısı, her şeyden önce devlet denetimine ilişkin bütün amaç ve hususların yer aldığı kapsamlı bir listeyi içermesinden ve aynı zamanda dikkatin temel öğelerden uzaklaşmamasını sağlayan yalın bir dile sahip olmasından ileri gelir. Deklarasyonun dili, son derece anlamlı, kısa ve özündür ve bu yönleriyle kullanımı kolaydır.

Lima Deklarasyonunun temel amacı bağımsız devlet denetimi için çağrıda bulunmaktır. Bu çağrıya cevap veremeyen bir Yüksek Denetim Kurumu standartları yakalayamaz. Dolayısıyla, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı hususunun INTOSAI toplumunda ısrarla üzerinde durulan bir konu olarak kalması şaşırtıcı değildir. Ancak, Lima Deklarasyonunda yer alan gereklilikler, bir Yüksek Denetim Kurumunun sadece bağımsızlığını elde etmesi ile karşılanmaz; bu bağımsızlık aynı zamanda sağlam bir yasal zemine oturtulmalıdır. Ancak bunun için yasal güvenceyi temin eden iyi işleyen kurumlar mevcut olmalıdır ki bu kurumlar, sadece hukukun üstünlüğüne dayanan demokrasilerde bulunur.

Dolayısıyla hukukun üstünlüğü ve demokrasi, gerçek anlamda bağımsız devlet denetimi için esastır ve Lima Deklarasyonunun temelini oluşturan sacayaklardır. Deklarasyonda yer alan ilkeler, benimsedikleri yıldan bu yana güncelliğini koruyan belirli bir zamana ait olmayan asli değerlerdir. Yirmi yıldan fazla bir süre sonra Deklarasyonun yeniden yayımlanmasına karar verilmiş olması, yazarlarının ne denli nitelikli ve uzak görüşlü olduğunu kanıtlamaktadır.

Haklı olarak devlet denetiminin Magna Carta’sı olarak görülen bu temel metnin öneminin bilincinde olarak, Lima Deklarasyonunun yeni versiyonunun yayımlanmasındaki katkılarından dolayı Uluslararası Devlet Denetimi Dergisine teşekkürlerimizi sunuyoruz. Artık Lima Deklarasyonunun gelecekte de yaygınlaşmaya devam edeceğini biliyoruz. Deklarasyonda yer alan yüksek ideallere ulaşmak, hepimiz için sürekli bir görev olmaya devam edecektir.

Viyana, 1998 Sonbaharı, Dr Franz Fiedler,  
INTOSAI Genel Sekreteri,  
Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi



## Giriş

Lima’da toplanan IX. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Kongresi:

- Kamu fonlarının usulüne uygun ve verimli kullanımının, kamu finansmanının yerinde yönetimi ve sorumlu mercilerce alınan kararların etkinliği için gerekli önkoşullardan birini oluşturduğunu göz önünde bulundurarak

- Bu amaca ulaşmak için; her ülkenin, bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir Yüksek Denetim Kurumuna sahip olmasının vazgeçilemez olduğunu göz önünde bulundurarak

- Devletin faaliyetlerini sosyal ve ekonomik sektörlere genişletmesi ve böylece geleneksel mali çerçevenin sınırları dışında faaliyet göstermesi nedeniyle böylesi kurumların daha da gerekli hale geldiğini dikkate alarak

- Denetimin çok özel amaçlarının; yani, kamu kaynaklarının usulüne uygun ve etkin kullanımı, sağlıklı bir mali yönetimin oluşturulması, idari faaliyetlerin yerinde uygulanması ile tarafsız raporların yayımlanması suretiyle bilgilerin kamu yetkililerine ve kamuoyuna aktarımının, Birleşmiş Milletlerin amaçlarına ulaşmada devletlerin istikrarı ve gelişimi için gerekli olduğunu dikkate alarak

- Önceki INTOSAI kongrelerinde dağıtılması bütün üye ülkelere onaylanan kararların genel meclislerce kabul edildiğini göz önünde bulundurarak

“Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” başlıklı dokümanın yayımlanması ve dağıtılmasına

**KARAR VERİR.**

## I. Genel

### Bölüm 1. Denetimin Amacı

Kamu kaynaklarının yönetimi bir ortaklığı (tröstü) temsil ettiğinden denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır. Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.

### Bölüm 2. Harcama Öncesi Ve Harcama Sonrası Denetim

1. Harcama öncesi denetim idari veya mali faaliyetlerin gerçekleşmeden önce incelenmesini; harcama sonrası denetim ise gerçekleşme sonrası incelemeyi ifade eder.

2. Etkin harcama öncesi denetim, devlete tevdi edilmiş kamu kaynaklarının sağlıklı bir şekilde yönetilmesi için vazgeçilmezdir. Bu denetim, bir Yüksek Denetim Kurumu veya diğer denetim kurumlarınca yürütülebilir.

3. Yüksek Denetim Kurumu tarafından yürütülen harcama öncesi denetimin; zarar meydana gelmeden önce engelleyebilme avantajı olmakla birlikte, iş yükü yaratma ve kamu hukuku kapsamında sorumlulukları belirsizleştirmek gibi dezavantajları da mevcuttur. Yüksek Denetim Kurumunca yapılan harcama sonrası denetim, sorumluların sorumluluklarını vurgular; neden olunan zararın tazmin edilmesi ile sonuçlanabilir ve ihlallerin tekrarını engelleyebilir.

4. Bir Yüksek Denetim Kurumunun harcama öncesi denetim yapıp yapamayacağını her ülkenin hukuki durumu, koşulları ve gereksinimleri belirler. Harcama sonrası denetim, harcama öncesi denetim yapıp yapmadığına bakılmaksızın her Yüksek Denetim Kurumunun vazgeçilmez görevidir.

### Bölüm 3. İç Denetim ve Dış Denetim

1. İç denetim birimleri, bakanlık ve kurumların bünyesinde kurulurken dış denetim birimleri denetlenecek kurumların örgütsel yapısının bir parçasını oluşturmaz. Yüksek Denetim Kurumları dış denetim birimleridir.

2. İç denetim birimleri, oluşturuldukları kurumun başkanının emri altında faaliyet gösterir. Öte yandan her biri, kendi anayasal çerçeveleri kapsamında işlevsel ve organizasyonel açıdan mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır.

3. Yüksek Denetim Kurumları, dış denetim organı olarak iç denetimin etkinliğini incelemekle görevlidir. İç denetimin etkin olduğu kanaatine varılmış ise, Yüksek Denetim Kurumunun genel denetim yapma yetkisi saklı kalmak kaydıyla, Yüksek Denetim Kurumu ile iç denetim arasında en uygun görev paylaşımı veya tayininin yapılması ve işbirliğinin sağlanması için çaba sarf edilmelidir.

### Bölüm 4. Hukuka Uygunluk Denetimi, Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi

1. Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel görevi, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir.

2. Halen önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik eşit derecede önemli diğer bir denetim türü olarak performans denetimi bulunmaktadır. Performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsar.

3. Yüksek Denetim Kurumlarının denetim amaçlarının hepsi, yani mali yönetimin hukuka uygunluğu, düzenliliği, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliği temelde eşit öneme sahiptir. Bununla birlikte Yüksek Denetim Kurumları çalışma bazında önceliklerini kendileri belirler.

## II. Bağımsızlık

### Bölüm 5. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir.

2. Kamu kurumları bir bütün olarak devletin parçası olduğu için mutlak bağımsızlığa sahip değilse de, Yüksek Denetim Kurumları, görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir.

3. Yüksek Denetim Kurumunun kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir; bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir. Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı, özellikle denetim yetkisi ve görevine yönelik her türlü müdahaleye karşı bir yüksek mahkemece yeterli yasal güvenceyle teminat altına alınır.

### Bölüm 6. Yüksek Denetim Kurumu Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetim Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve bu kararlarıyla üçüncü kişilere, yani, karar alıcı kurul üyelerine veya başkanlık yapılanmasına sahip bir Yüksek Denetim Kurumunun başkanına karşı sorumlu olanlar şeklinde tanımlanır.

2. Üyelerin bağımsızlığı Anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, Anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntem, her ülkenin anayasal yapısına bağlıdır.

3. Yüksek Denetim Kurumu denetçileri, mesleki kariyerleri süresince, denetlenen kurumlarca etki altına alınmamalı ve bu kurumlara bağımlı olmamalıdır.

### Bölüm 7. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarına görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali olanaklar sağlanır.

2. Yüksek Denetim Kurumları gerekli mali olanaklar için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak konusunda yetkilendirilir.

3. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir.

### III. Parlamento, Hükümet ve İdare İle İlişkiler

#### Bölüm 8. Parlamento ile ilişkiler

Yüksek Denetim Kurumlarının Anayasa ve yasalarla öngörülen bağımsızlığı, Parlamentonun bir temsilcisi gibi hareket ettiği ve Parlamentonun talimatıyla denetim yaptığında bile YDK'lara çok yüksek düzeyde inisiyatif ve özerklik sağlar. Yüksek Denetim Kurumu ile Parlamento arasındaki ilişki, her ülkenin şartları ve gerekliliklerine uygun olarak Anayasada düzenlenir.

#### Bölüm 9. Hükümet ve İdare ile ilişkiler

Yüksek Denetim Kurumları; hükümetin, onun idari birimlerinin ve diğer alt kuruluşların faaliyetlerini denetler. Ancak bu husus, hükümetin hiyerarşik anlamda Yüksek Denetim Kurumundan daha alt seviyede olduğu anlamına gelmez. Bilhassa, eylem ve ihmallerinin sorumluluğu tamamen ve sadece hükümete aittir ve hükümet, Yüksek Denetim Kurumunun uzman görüşü ve denetim bulgularını (yasal olarak geçerli ve uygulanabilir hükümler olarak verilmemiş ise) gerekçe göstererek kendini temize çıkaramaz.

### IV. Yüksek Denetim Kurumunun Yetkileri

#### Bölüm 10. İnceleme Yetkisi

1. Yüksek Denetim Kurumları, mali yönetime ilişkin tüm kayıt ve belgelere erişim hakkına ve gerekli gördüğü sözlü veya yazılı her türlü bilgiyi talep etme yetkisine sahiptir.

2. Yüksek Denetim Kurumu, denetimin denetlenecek kurumda mı yoksa Yüksek Denetim Kurumunda mı yapılmasının daha uygun olacağına karar verir.



3. Bilginin temin edilmesi veya mali tablolar dâhil belgelerin ve kayıtların Yüksek Denetim Kurumuna gönderilmesine ilişkin süre sınırları, kanunlarla veya (münferit hallerde) Yüksek Denetim Kurumunca belirlenir.

### **Bölüm 11. Yüksek Denetim Kurumu Bulgularının Uygulanması**

1. Denetlenen kurumlar, genelde kanunlarla özelde Yüksek Denetim Kurumunca belirlenen bir süre zarfında Yüksek Denetim Kurumu bulgularına ilişkin görüş bildirir ve denetim bulguları doğrultusunda alınan tedbirleri belirtir.

2. Yüksek Denetim Kurumunun bulguları, yasal olarak geçerli ve uygulanabilir hükümler olarak verilmiyor ise Yüksek Denetim Kurumu, gerekli tedbirleri almaktan sorumlu yetkili merciye başvurmaya ve sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini talep etmeye yetkilidir.

### **Bölüm 12. Uzman Görüşleri ve Danışma Hakkı**

1. Yüksek Denetim Kurumları, gerektiğinde Parlamento'ya ve idareye taslak kanun ve diğer mali düzenlemelere ilişkin görüşlerini ve uzman görüşü niteliğinde mesleki bilgisini sunabilir. İdari yetkililer, bu uzman görüşünü kabul etme veya reddetme sorumluluğunu tek başlarına üstlenir. Dahası bu ek görev, Yüksek Denetim Kurumunun gelecekteki denetim bulguları ile ilgili bir beklenti oluşturmamalı ve denetimlerinin etkinliğini engellememelidir.

2. Uygun ve mümkün olduğunca yeknesak muhasebe prosedürlerine yönelik yasal düzenlemeler, ancak Yüksek Denetim Kurumuyla mutabakat sağlandıktan sonra kabul edilir.

## **V. Denetim Metotları, Denetim Personeli, Uluslararası Tecrübe Paylaşımı**

### **Bölüm 13. Denetim Metot ve Prosedürleri**

1. Yüksek Denetim Kurumları, kendi belirlediği bir programa göre denetim yapar. Belli kamu kurumlarının özel denetim talep etme hakkı saklıdır.

2. Denetim nadiren bütünü kapsayabildiğinden, Yüksek Denetim Kurumları kural olarak örnekleme yaklaşımı kullanmayı gerekli görecektir.

Ancak örnekler, belirli bir modele göre seçilir ve mali yönetimin kalitesi ve düzenliliğini değerlendirmeye imkân tanıyacak kadar yeterli miktarda olur.

3. Denetim metotları, her zaman mali yönetime ilişkin bilim ve tekniklerde kaydedilen ilerlemeye adapte edilir.

4. Yüksek Denetim Kurumlarının, denetçilerine yardımcı olmak üzere denetim rehberleri hazırlaması uygun olur.

#### **Bölüm 14. Denetçiler**

1. Yüksek Denetim Kurumu üye ve denetçileri, görevlerini tam olarak yerine getirmeleri için gerekli niteliklere ve ahlaki dürüstlüğe sahiptir.

2. Yüksek Denetim Kurumu personelinin işe alımında ortalamanın üstünde bilgi ve beceri ile yeterli mesleki deneyime gereken önem verilir.

3. Kurum içi, akademik ve uluslararası programlar aracılığıyla Yüksek Denetim Kurumunun bütün üye ve denetçilerinin teorik ve pratik mesleki gelişiminin artırılmasına özel önem verilir. Bu gelişim, mümkün olan bütün mali ve kurumsal olanaklar ile teşvik edilir. Mesleki gelişim; geleneksel hukuk, ekonomi ve muhasebe bilgisinin ötesindedir ve elektronik veri işleme gibi diğer işletme yönetimi tekniklerini kapsar.

4. Yüksek kaliteli denetim personelinin temini için maaşlar, böyle bir işin özel gereklilikleri ile orantılıdır.

5. Denetçilerde belli özel becerilerin olmadığı durumlarda Yüksek Denetim Kurumu, gerektiğinde dış uzmanlardan faydalanabilir.

#### **Bölüm 15. Uluslararası Tecrübe Paylaşımı**

1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı kapsamında uluslararası fikir ve tecrübe paylaşımı, görevlerini yerine getirirken Yüksek Denetim Kurumlarına destek olmanın etkin bir yoludur.

2. Bu amaç; şimdiye kadar kongreler, Birleşmiş Milletler ve diğer kuruluşlarla ortaklaşa düzenlenen eğitim seminerleri, bölgesel çalışma grupları ve bir mesleki derginin yayımlanmasıyla gerçekleştirilmiştir..

3. Bu çabaların ve faaliyetlerin genişletilmesi ve yoğunlaştırılması istenilmektedir. Mukayeseli hukuku temel alan ortak bir devlet denetimi terminolojisinin geliştirilmesi, birincil önemdedir.

## VI. Raporlama

### Bölüm 16. Parlamento ve Halka Raporlama

1. Yüksek Denetim Kurumu, bulgularını Parlamento ve diğer sorumlu kamu kurumlarına bağımsız ve yıllık olarak raporlamaya Anayasa ile yetkilendirilir ve zorunlu kılınır. Bu raporlar yayımlanır. Bu husus, Yüksek Denetim Kurumu bulgularının daha geniş alanlara yayılması, tartışılması ve bulguların uygulamaya konulması olanaklarını artırır.

2. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumu, yıl içinde özel önem ve anlama sahip bulguları raporlama yetkisine sahiptir.

3. Genelde yıllık rapor Yüksek Denetim Kurumunun bütün faaliyetlerini kapsar; sadece güvence altına almaya değer veya kanunlarla korunan menfaatler söz konusu olduğu hallerde, Yüksek Denetim Kurumu menfaatler ile menfaatlerin açıklanmasının getireceği faydayı dikkatlice kıyaslamalıdır.

### Bölüm 17. Raporlama Metodu

1. Raporlar, bulgu ve değerlendirmeleri tarafsız, açık ve özülle sınırlı olacak şekilde sunar. Raporların üslubu açık ve kolay anlaşılırdır.

2. Yüksek Denetim Kurumu, bulgulara ilişkin denetlenen kurumun görüşüne gereken önemi verir.

## VII. Yüksek Denetim Kurumlarının Denetim Yetkisi

### Bölüm 18. Denetim Yetkisinin Anayasal Temeli, Kamu Mali Yönetiminin Denetimi

1. Yüksek Denetim Kurumlarının temel denetim yetkileri Anayasada yer alır; detaylar mevzuatta belirlenebilir.

2. Yüksek Denetim Kurumunun denetim yetkilerine ilişkin esaslar, her ülkenin koşullarına ve gerekliliklerine bağlıdır.

3. Ulusal bütçede yer alıp almadığına ve nasıl yer aldığına bakılmaksızın bütün kamu mali faaliyetleri, Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabidir. Mali yönetime ait bölümlerin ulusal bütçeden çıkarılması, bunların

Yüksek Denetim Kurumu denetiminden muaf tutulması sonucunu doğurmaz.

4. Yüksek Denetim Kurumları, denetimleri aracılığıyla net biçimde tanımlanmış bütçe sınıflandırmasını ve mümkün olduğunca basit ve açık muhasebe sistemlerini teşvik etmelidir.

### **Bölüm 19. Yurtdışındaki Kamu Kurumlarının ve Diğer Kuruluşların Denetimi**

İlke olarak, yurtdışında kurulan kamu kurumları ve diğer kuruluşlar Yüksek Denetim Kurumunca denetlenir. Bu kurumların denetiminde uluslararası hukukun belirlediği kısıtlamalara gerekli özen gösterilir. Uluslararası hukukun gelişimine paralel olarak haklı gerekçelere dayandırılmaları halinde söz konusu kısıtlamalar kaldırılır.

### **Bölüm 20. Vergi Denetimi**

1. Yüksek Denetim Kurumları, mümkün olduğunca kapsamlı biçimde vergi tahsillerini denetlemeye ve bunu yaparken münferit vergi dosyalarını incelemeye yetkilendirilir.

2. Vergi denetimi temelde hukuka uygunluk ve düzenlilik denetimidir. Ancak vergi kanunlarının uygulanmasını denetlerken Yüksek Denetim Kurumları vergi tahsil sistemini ve verimliliğini ve gelir hedeflerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceler, uygun hallerde yasama organına iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunur.

### **Bölüm 21. Kamu Sözleşmeleri ve Bayındırlık İşleri**

1. Kamu sözleşmeleri ve bayındırlık işlerine kamu kurumlarınca büyük miktarlarda kaynak harcanması, kullanılan kaynaklar üzerinde geniş kapsamlı ve ayrıntılı denetim yapılmasını gerekli kılar.

2. Kamu ihalesi, ücret ve kalite açısından en iyi teklifi almak için en uygun prosedürdür. Kamu ihalesi yapılmadığı hallerde Yüksek Denetim Kurumu nedenlerini tespit eder.

3. Bayındırlık işlerinin denetiminde Yüksek Denetim Kurumu, bu tür işlerin sevk ve idaresini düzenleyen uygun standartların geliştirilmesini teşvik eder.

4. Bayındırlık işlerinin denetimi, sadece ödemelerin düzenlilik denetimini değil, aynı zamanda yapı yönetiminin verimliliğini ve yapım işinin kalitesini de içerir.

## **Bölüm 22. Elektronik Veri İşleme Sistemlerinin Denetimi**

Elektronik veri işleme sistemlerine önemli miktarda kaynak harcanması, uygun denetimlerin yapılmasını gerekli kılar. Bu denetimler, sistem-tabanlıdır ve gerekliliklere yönelik planlama, veri işleme donanımının ekonomik kullanımı, uygun uzmanlığa sahip (tercihen denetlenen kurumdaki) personelden istifade etme, istismanın engellenmesi ve üretilen bilginin kullanılabilirliği gibi hususları içerir.

## **Bölüm 23. Kamu Payına Sahip Ticari Teşebbüsler**

1. Devletin ekonomik faaliyetlerindeki artış, genellikle özel hukuka tabi teşebbüslerin kurulması ile sonuçlanır. Teşebbüsler önemli ölçüde devlet payı içeriyorsa (özellikle devlet payı yarıdan fazlaysa) veya devlet baskın etkiye sahipse, bu teşebbüsler de Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabidir.

2. Bu tür denetimlerin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik konularını ele alan harcama sonrası denetimler şeklinde gerçekleştirilmesi uygundur.

3. Bu teşebbüslere ilişkin Parlamento'ya ve halka sunulan raporlarda, endüstriyel ve ticari sırların korunması için gerekli kısıtlamalar gözetilir.

## **Bölüm 24. Sübvansiyon Edilen Kurumların Denetimi**

1. Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarından sağlanan sübvansiyonların kullanımını denetlemeye yetkilendirilir.

2. Özellikle sübvansiyonun miktarının, başlı başına veya sübvansiyon edilen kurumun geliri ve sermayesine göre yüksek olduğu hallerde, denetimin kapsamı gerektiğinde sübvansiyon edilen kurumun tüm mali yönetimini içerecek şekilde genişletilebilir.

3. Sübvansiyonların istisması, geri ödeme zorunluluğunu doğurur.

## Bölüm 25. Uluslararası ve Uluslarüstü Kuruluşların Denetimi

1. Giderleri üye ülke aidatlarıyla karşılanan uluslararası ve uluslarüstü kuruluşlar, münferit ülkeler gibi bağımsız dış denetime tabidir.
2. Bu tür denetimler, kurumların görevlerini ve kullandığı kaynak düzeyini dikkate alsa bile, üye ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının yürüttüğü denetimleri düzenleyen prensiplere benzer prensipleri takip eder.
3. Bu denetimlerin bağımsızlığını sağlamak için dış denetim organının üyeleri, ağırlıklı olarak Yüksek Denetim Kurumlarından görevlendirilir.



ISSAI 10

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Yüksek Denetim  
Kurumlarının  
Bağımsızlığına İlişkin  
Meksiko Deklarasyonu*

*Mexico Declaration  
on SAI Independence*





## YDK'LARIN BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN MEKSİKO DEKLARASYONU

### Önsöz

Meksiko'da Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) XIX. Kongre toplantısında:

Kamu fonları ve kaynaklarının usulüne uygun ve verimli kullanılmasının, kamu finansmanının sağlıklı bir şekilde ele alınması ve sorumlu merciler tarafından alınan kararların etkinliği için vazgeçilmez ön koşullardan biri olduğu;

Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberinde (Lima Deklarasyonu) Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'lar) görevlerini, yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dışarıdan gelecek etkilere karşı korunmaları halinde yerine getireceklerinin ifade edilmiş olduğu;

Bu hedefe ulaşılmasında, sağlıklı bir demokrasi için her ülkenin bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir YDK'ya sahip olmasının zaruri olduğu;

Lima Deklarasyonunda kamu kurumlarının tümüyle bağımsız olmayacağı; YDK'ların görev ve yetkilerini yerine getirmeleri için gerekli işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları gerektiğinin kabul edildiği;

Bağımsızlık ilkelerinin uygulanmasıyla, YDK'ların farklı teminatlardan faydalanarak farklı şekillerde bağımsızlıklarını sağlayabilecekleri;

Bu dokümanda yer alan uygulama hükümlerinin ilkeleri tanımladığı ve bağımsız bir YDK için ideal olarak nitelendirildiği;

Mevcut durumda YDKların hiçbirinin bu uygulama ilkelerinin tamamını karşılamadığı anlaşıldığından; bağımsızlığın sağlanması için diğer iyi uygulamaların ekli rehberlerde sunulmasına karar verildiği;

**GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULARAK;**

“Bağımsızlığa İlişkin Meksiko Deklarasyonu” başlıklı bu belgenin kabul edilmesi, yayımlanması ve dağıtılması

**KARARA BAĞLANMIŞTIR.**

## Genel

Genel olarak Yüksek Denetim Kurumları, sağlıklı bir kamu sektörü denetiminin temel gereklilikleri olarak Lima Deklarasyonu ile INTOSAI'nin (Kore, Seul'de yapılan) XVII. Kongresinde alınan kararlarından doğan sekiz ana ilkeyi kabul eder.

### İlke 1

**Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti**

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

### İlke 2

**Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı**

Geçerli mevzuat;

- yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan bir usule göre atanan, yeniden atanan veya azledilen (bkz. ISSAI-11 Yüksek Denetim Kurumunun Bağımsızlığına İlişkin Rehberler ve İyi Uygulama Örnekleri);
- görev ve yetkilerini intikam alınma korkusu olmaksızın yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanan ve
- geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevini yerine getirmeden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olan

YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler.

### İlke 3

**YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi**

YDK'lara,

- kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımını;
- devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilâtını;
- devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğini;

- mali yönetim ve raporlamanın kalitesini;
- devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Yasalarla özel olarak yapılması gerekli kılınan haller dışında, YDK'lar devlet veya kamu kurumlarının politikalarını denetlemez; politika uygulamasının denetimiyle kendilerini sınırlandırır.

Yasama tarafından çıkarılan kendileri için geçerli olan yasalara riayet ederken; YDK'lar

- denetim konularını seçmede;
- denetimlerini planlama, programlama, yürütme ve izlemeye;
- kurumun yapılandırması ve idaresinde;
- yaptırım uygulama yetkisine sahip olmaları halinde kararlarının uygulanmasında Yasama veya Yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalıdır.

YDK'lar, her ne şekilde olursa olsun, denetledikleri kurumun yönetimine müdahale etmemeli veya müdahale ediyor görünmemelidir.

YDK'lar, tarafsız kalmaları ve tarafsız olduklarının görünmesi için; personelinin denetledikleri kurumlar ile çok yakın bir ilişki içine girmemesini sağlamalıdır.

YDK kendisine ait sorumlulukların ifasında tam yetkiye sahip olmalı; kamu fonlarının kullanımı ve yönetiminin iyileştirilmesi hususunda çaba sarf eden devlet veya kamu kurumları ile işbirliği yapmalıdır.

YDK; INTOSAI, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu veya diğer tanınmış standart belirleyici organların resmi dokümanlarını temel alan uygun çalışma ve denetim standartları ile mesleki ahlak kurallarını uygulamalıdır.

YDK'lar - (anayasa, yasalar veya mevzuatın gerektirdiği şekilde) Yasama organına veya diğer devlet organlarına kamuya açık tutmaları gereken yıllık bir faaliyet raporu sunmalıdır.

#### **İlke 4**

##### **Bilgiye kısıtlanmamış erişim**

YDK'lar, yasalarla kendilerine verilen görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest olarak erişmek için gerekli yetkilere sahip olmalıdır.

## İlke 5

### Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

YDK'lar, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunla gerekli kılınmalıdır.

## İlke 6

### Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

YDK'lar denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir.

YDK'lar, gerektiğinde denetlenen kurumun görüşlerini de dikkate alarak tespitte bulunma ve öneri getirmede özgürdür.

YDK'ların denetim raporlarına ilişkin asgari gereklilikleri ve uygun olan hallerde, resmi bir denetim görüşü veya sertifikasına tabi tutulması gereken spesifik konular mevzuatla düzenlenir.

YDK'lar, spesifik raporlama şartlarının yasayla öngörüldüğü haller dışında denetim raporlarının zamanlamasını belirlemede özgürdür.

YDK'lardan Yasama organının kendisi, komisyonlarından biri veya hükümet tarafından özel bir soruşturma veya denetim yapması istenebilir.

YDK'lar, raporlarını (yasanın gerektirdiği şekilde) uygun merciye resmi olarak sunduktan veya ilettikten sonra yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne sahiptir.

## İlke 7

### YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması

YDK'lar düzeltici eylemde bulunmaları için spesifik tavsiyelerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi amacıyla usulüne uygun şekilde raporlarını Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

YDK'lar uygun görüldüğü şekilde Yasama organı, komisyonlarından biri ya da denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerde olduğu gibi kendisi tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından gereği gibi ele alındığını sağlamak için kendi iç izleme sistemine sahiptir.



YDK'lar, kendilerine yasalarla izleme ve yaptırım yetkisi verilmiş olsa dahi izleme raporlarını değerlendirmeleri ve gereğini yapmaları için usulüne uygun şekilde Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

### **İlke 8**

#### **Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması**

YDK'lar gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmalıdır. Yürütmenin bu kaynaklara erişimde herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK'lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun olarak tahsis eder.

Yasama organı veya komisyonlarından biri YDK'nın görevlerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamakla yükümlüdür.

YDK'lar, kendilerine sağlanan kaynakların görevlerini yerine getirmelerine imkân tanıyacak ölçüde yeterli olmaması hâlinde; doğrudan Yasama organına başvurma hakkına sahiptir.





ISSAI 11

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Yüksek Denetim  
Kurumlarının  
Bağımsızlığına İlişkin  
INTOSAI Esasları ve İyi  
Uygulamaları*

*INTOSAI Guidelines and  
Good Practices Related to  
SAI Independence*





## YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN INTOSAI ESASLARI VE İYİ UYGULAMALARI

Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu kapsamında YDK'lar, uygun teminatları sağlamak ve bağımsızlıklarının önündeki gerçek ve algılanan engelleri ortadan kaldırmak suretiyle çalışmalarının değerini korumalıdır.

Bu rehber, YDK bağımsızlığının artırılması ve geliştirilmesine yönelik araçları paylaşmak için kullanılacak bir iyi uygulamalar kaynağı görevini görmelidir. Rehberin, devamlılığı sağlanan ve güncellenen yaşayan bir belge olması amaçlanmaktadır. Rehberde Meksiko Deklarasyonu'nda açıklandığı şekliyle ilkeler düzenlenmiş ve YDK'ların bağımsızlığa erişmelerine yardımcı olmak üzere iyi uygulamalara dair örnekler verilmiştir. Daha başka iyi uygulamalar tespit edildikçe onlar da bu rehberde eklenecektir.

### İlke 1

Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti

#### *Esaslar*

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

#### *İyi uygulamalar*

YDK'nın görev ve sorumlulukları mevzuat ile düzenlenmiş değildir. YDK başkanının bakan statüsünde olduğu durumlarda YDK, Yürütme Organından daha fazla bağımsızlık elde etmek için belirli bir kurumsal davranış benimser. YDK, bazı kabine toplantılarına veya etkinliklere katılmayarak ve sadece denetim çalışmasını yapması gerektiğinde katılarak Yürütme Organı ile araya mesafe koyar.

### İlke 2

Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere YDK başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı

#### *Esaslar*

Geçerli mevzuat;

Yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan bir usule göre atanan, yeniden atanan veya azledilen,

intikam korkusu olmaksızın görev ve yetkilerini yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanan ve

geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevini yerine getirmeden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olan

YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, tekrar atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler.

#### *İyi uygulamalar*

Yasama Organı; YDK Başkanını atar, yeniden atar veya görevden alır. Cumhurbaşkanı ise Atama Komisyonunun onayıyla YDK Yönetim Kurulunu<sup>1</sup> (Kurul Başkanı ve iki Kurul Üyesi) atar. Bu üyeler, sadece aleyhlerine tahkikat açıldığı takdirde görevden alınabilir.

Konseydeki Vali, Temsilciler Meclisinin (onayı değil) tavsiyesi üzerine Genel Denetçiyi atar. YDK, Genel Valinin gayri siyasi rolü ve tavsiyenin kabul edilmesi yönündeki teamül nedeniyle bu tavsiyeyi “gerçekte onay” olarak değerlendirir.

Devlet Başkanı; Yasama Organının onayıyla YDK Başkanını atar, yeniden atar veya görevden alır. Cumhurbaşkanı, emeklilik yaşına kadar görevde kalacak şekilde Genel Denetçiyi atar. Genel Denetçi, fiziki veya akli yetersizlik veya görevi suistimal gibi Yüksek Mahkeme Hâkimi için geçerli olanlara benzer gerekçeler olmadığı müddetçe emekli edilemez veya görevden alınamaz.

Cumhurbaşkanı, Kongrenin tavsiyesi ve üçte iki çoğunluğun kabul oyuyla YDK Başkanını atar. YDK Başkanını belli bir gerekçeyle görevden almak için de üçte iki çoğunluk gerekir.

Genel Denetçiyi, Yasama Organı veya Devlet Başkanı değil Hükümet atar. Atamayı daha bağımsız kılmak ve Yürütme Organının gerçek veya algılanan etkisini ortadan kaldırmak için bir danışma komisyonu kurulur. Bu komisyon, üst düzey hükümet üyelerini ve ilgili dış kuruluşlardan (örneğin ulusal denetim vakfı, üst düzey muhasebe ve denetim çalışanları, mesleki birlikler) üyeleri içerir. Danışma komisyonu, adaylara yönelik ilk incelemeyi yaparak Kraliyet Bakanlarından birine tavsiyede bulunur. Sonrasında bu Bakan kendi tavsiyesini Başbakanı iletilir.

<sup>1</sup> Ç.N. Orijinal metinde “Commission Proper” olarak geçen ifade, Filipinler Yüksek Denetim Kurumuna özgü bir terimdir. Söz konusu ifadenin Türkçe karşılığının YDK Yönetim Kurulu olarak verilmesi uygun görülmüştür.

Devlet Başkanı —ki kendisi Hükümet Başkanı değildir ve halk çoğunluğuyla seçilmiştir— Denetim Mahkemesinin Başkanını atar.

Kurullardan oluşan YDK'nın (Denetim Mahkemesinin) üyeleri, bağımsız bir jüriyle birlikte kamuya ve rekabete açık bir yolla istihdam edilir. Adayların nitelikleri ve seçim kriterleri mevzuatla düzenlenir.

Anayasa, Genel Denetçi için görevlerinin olağan ifası sırasında yasal dokunulmazlık sağlamaz. YDK, aşağıdakileri içeren bir mutabakat süreci vasıtasıyla hukuki ihtilafları önlemeye çalışır:

İdareden alınacak bir bildirim yazısı,

Mümkün olduğu hallerde sorunlar ortaya çıktıkça bu sorunları gidermek için denetim esnasında bulguların sürekli olarak görüşülmesi,

Denetim esnasında açıklığa kavuşturulmayan bulguları görüşmek için kapanış toplantısı,

Rapor yazılırken dikkate alınan bir yönetim mektubu (kuruluşun bunu okumak ve yorumlamak için üç haftası vardır),

Performans (paranın karşılığı) denetimlerinde yorum için kuruluşa gönderilen taslak rapor: Bu yorumlar, rapora son hali verilirken dikkate alınır ve raporun bir bölümüne eklenir.

Mali denetimlerde nezaket ziyareti sırasında Taslak Raporun bir nüshasının idare ile paylaşılması: Böylelikle idarenin, tartışmalı konuların rapordan çıkarılmasını sağlayabilecek kanıtı sunmak için fırsatı olur.

Denetim Mahkemesi Başkanı (kurullardan oluşan YDK);

Denetim Mahkemesinin (kurullardan oluşan YDK'nın) Başkanlık Konseyinin görüşünü alan Bakanlar Kurulu Başkanı'nın verdiği öneriden sonra Cumhurbaşkanı tarafından kararname ile atanır,

Mahkeme bünyesinde en az beş yıldır Daire Başkanı görevinde bulunan veya ulusal anayasa kurumları veya AB kuruluşlarında benzeri görevlerde bulunan Mahkeme hâkimleri arasından seçilmelidir ve

Atandıktan sonra emeklilik yaşına kadar görevlerini yerine getirir ve görevden alınamaz.

YDK Başkanı, yedi yıllık bir süre için atanır— Bunun için önce Meclis Başkanı bir teklifte bulunur, gizli bir oylama yapılır ve Parlamentodan oyların çoğunluğunu alan kişi atanır.

### İlke 3

YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

#### *Esaslar*

YDK'lara,

kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımını;

devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilatını;

devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğini;

mali yönetim ve raporlamanın kalitesini;

devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Mevzuatın özel olarak gerektirdiği haller dışında YDK'lar, hükümet veya kamu kurumlarına ait politikaları denetlemez; sadece politikanın uygulanışını denetler.

YDK'lar, Yasama Organının yürürlüğe koyduğu ve YDK'lar için geçerli olan kanunlara riayet etmekle birlikte:

Denetim konularının seçimi,

Denetimlerinin planlanması, programlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde,

Kurumlarının organizasyonu ve yönetiminde ve

Yaptırımların uygulanmasının YDK'ların görev ve yetkilerinin bir parçası olduğu hallerde,

kararların uygulanmasında Yasama Organı veya Yürütme Organının yönlendirme ve müdahalelerinden bağımsızdır.

YDK'lar, denetledikleri kuruluşun yönetiminde hiçbir şekilde yer almaz veya yer alıyorsa izlenimi veremez.

YDK'lar, tarafsız kalmaları ve tarafsız görünmeleri için personellerinin denetledikleri kuruluşlarla çok yakın ilişki kurmamasını sağlamalıdır.

YDK'lar, sorumluluklarının ifasında tam takdir yetkisine sahip olmalı ve kamu kaynaklarının kullanım ve idaresini iyileştirmeye çalışan hükümet veya kamu kurumlarıyla işbirliği yapmalıdır.



YDK'lar; INTOSAI, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu veya diğer saygın standart geliştirme kuruluşlarının resmi dokümanlarına dayalı olarak uygun çalışma ve denetim standartlarından ve etik kurallardan faydalanmalıdır.

YDK'lar; —anayasa, kanunlar veya mevzuatın gerektirdiği üzere— Yasama Organı ve diğer devlet kurumlarına yıllık faaliyet raporu sunmalı ve kamuoyuna duyurmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

Çalışanlara eğitim kursları verilmesi, bağımsızlığın öneminin kuruluş kültürüne girmesini sağlayarak kuruluşun bağımsızlığını koruyabilir. YDK'lar, çalışanlarını eğitir ve gerekli kalite ve performans standartlarını vurgular. Çalışmanın bağımsız, tarafsız ve yanlılıktan uzak olmasını sağlamak için büyük çaba gösterilmesi gerekir.

YDK için “israf” ve “savurganlık” terimleri, performans denetimlerinin ekonomiklik ve verimlilik terimleriyle (paranın karşılığı) ilgilidir ama etkinlikle ilgili olmak durumunda değildir. Etkinlik, denetim kriter veya standartlarının faaliyetlerle eşleştirilmesiyle sağlanır. Kriterler belirlenirken denetlenen kuruluşlara danışıldığı için bu kuruluşların kriterleri onaylaması, programın etkinliğinin gözden geçirildiğine dair dolaylı bir tasdik olarak değerlendirilir.

YDK çalışanları, (Yasama Organı böyle gerektirdiği için) bazen prosedürlere uygunluğu sağlamak için Yürütme Organlarıyla (örneğin ihale komisyonlarında) yakın şekilde çalışmalıdır. Bu gereklilik, çıkar çatışmasına yol açıyor gibi görünebilir. Ancak YDK, denetçilerin sadece gözlemci olarak hareket etmesini ve karar alma sürecine katılmamasını sağlayarak bağımsızlığını muhafaza edebilir.

#### **İlke 4**

Bilgiye kısıtlanmamış erişim.

#### *Esaslar*

YDK'lar yasalarla kendilerine verilen görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest olarak erişmek için gerekli yetkilere sahip olmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

YDK, denetimleri seçmesine ve hükümetin mali faaliyetlerini anlamasına yardımcı olan tüm kabine kararlarının nüshalarını alır.

Önemli kamu kurum ve kuruluşlarının denetimleri sırasında (Mahkemenin Başkanlık Konseyi tarafından temsilci olarak atanan) bir Mahkeme hâkimi; bu kamu kurumunun kurul toplantıları ile yönetim kurulu, yönlendirme komitesi ve denetçiler kurulu toplantılarına katılma hakkına sahiptir. Sonuç olarak (oy verme hakkına sahip olmayan) hâkim, kamu kurumunun tüm faaliyetlerinden haberdardır ve bilgiye tam erişim sahibidir.

### **İlke 5**

Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü.

#### *Esaslar*

YDK'lar denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunda gerekli kılınmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

Genel Denetçi, doğrudan hükümdara (Kral) yıllık rapor sunmalıdır ve hükümdar da raporun Parlamentoda tartışmaya açılmasını emredecektir. Denetim Kanunu, Genel Denetçinin denetim bulgularını yılın herhangi bir zamanında raporlamasına izin verir. Kamu parasının zimmete geçirilmesi ve yetkinin istismar edilmesi gibi acil önlem gerektiren bulgular, derhal soruşturulmak üzere doğrudan ilgili makamlara rapor edilir. Bu tür eylemlerin faileri, yaptırım veya ceza alabilir.

Cumhurbaşkanı ve Ulusal Meclise verdiği yıllık rapor dışında YDK'nın münferit denetim raporlarını kamuoyuna duyurması kanunen gerekli değildir. Ancak Ağustos 2003'ten bu yana YDK, tüm denetim raporlarını web sayfası üzerinden kamuoyuna duyurmuştur.

### **İlke 6**

Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü.

#### *Esaslar*

YDK'lar denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir.

YDK'lar, denetlenen kurumun görüşlerini gereği gibi dikkate alarak tespitte bulunma ve tavsiye vermede özgürdür.

YDK'ların denetim raporlarına ilişkin asgari gereklilikleri ve uygun olan hallerde, resmi bir denetim görüşü veya onayına tabi tutulması gereken spesifik konular mevzuatla düzenlenir.



YDK'lar, spesifik raporlama şartlarının yasayla öngörüldüğü haller dışında denetim raporlarının zamanlamasını belirlemede özgürdür.

YDK'lardan Yasama organının kendisi, komisyonlarından biri veya hükümet tarafından özel bir soruşturma veya denetim yapması istenebilir.

YDK'lar, (yasanın gerektirdiği şekilde) uygun merciye resmi olarak sunulmaları veya iletilmelerinden sonra raporlarını yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne sahiptir.

#### *İyi uygulamalar*

Denetim Kanunu, Temsilciler Meclisine sunulan görüşlerin YDK raporunda kamuoyuna duyurulabileceğini açıkça ifade etmese de Temsilciler Meclisinin Bütçe Komisyonu, bu görüşlerin halka açık biçimde görüşülmesi gereken Hükümet raporlarına eklenmesini zorunlu kılabilir.

#### **İlke 7**

YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması

#### *Esaslar*

YDK'lar düzeltici eylemde bulunmaları için spesifik tavsiyelerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi amacıyla usulüne uygun şekilde raporlarını Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

YDK'lar uygun görüldüğü şekilde Yasama organı, komisyonlarından biri ya da denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerde olduğu gibi kendisi tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından gereği gibi ele alındığını sağlamak için kendi iç izleme sistemine sahiptir.

YDK'lar yasalarla kendisine izleme ve yaptırım yetkisi verilmiş olsa dahi değerlendirme ve gereğini yapmaları için izleme raporlarını usulüne uygun şekilde Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

#### *İyi uygulamalar*

İzleme işlevinin olmaması. Halihazırda YDK tarafından gündeme getirilen konularla ilgilenmekten aslen birim başkanları sorumludur. Maliye Birim başkanı, bakanların YDK tavsiyelerine cevaben portföy yöneticileri tarafından atılan adımları incelemeye devam etmesini ve YDK ve kamu hesapları komisyonu düzenli bilgi verilmesini talep eder.



İzleme veya yaptırım için kanuni yetki olmaması. Bu konuda YDK'lardan biri, aşağıdaki görüşleri sunmuştur.

İzleme denetimleri, bazen parlamentodaki daimi komisyonun talebi üzerine Genel Denetçinin takdirine bağlı olarak başlatılabilir. Takip amaçlı resmi bir mekanizma veya kamu hesapları komisyonu olmadığı takdirde parlamentodaki daimi komisyonlar, raporları konu bazında değerlendirebilir. Parlamentodaki daimi komisyonlarla güçlü ilişkiler kurulması, YDK'nın raporlar hakkında komisyonlara brifing vermesine imkân tanır. Bu brifingler genelde halka açık olduğu için YDK, tavsiyelere dikkat çekme fırsatına sahip olur.

Yürütme Organının dikkatini YDK raporlarına çekmek için gayri resmi bir mekanizma vardır. Bu mekanizma, Genel Denetçi ile üç merkezî hükümet biriminin (Başbakanlık ve Kabine, Hazine ve Devlet Hizmetleri Komisyonu) başkanı arasında düzenli toplantılar yapılmasını içerir.

Ülkelerden biri, Genel Denetçinin YDK tavsiyelerini ilgili bakanlıkla görüştüğünü ve bakanlığın tavsiyeleri izlemekte isteksiz olması halinde uygun adımları attığını ifade etmiştir. Bazı durumlarda konular bir sonraki denetim yılında da takip edilir ve daha güçlü adımlar atılması tavsiye edilir.

YDK'lardan birinde hiçbir takip şartı olmadığı halde Denetim Kanunu kapsamında bakanlık ve kurumların tavsiyeleri izlemesini sağlayacak mekanizmalar bulunmaktadır.

Kontrol görevlilerinin, denetim tavsiyelerini takip etmek ve bakanlıklarda ve kurumlarda gerekli düzeltici işlemlerin yapıldığından emin olmak amacıyla başkanlığını yapacakları bir Mali Yönetim ve Hesaplar Komisyonu kurması gerekmektedir.

İzleme denetimi raporunda YDK, bir önceki denetimde gündeme getirilen konuların durumu hakkında rapor verecektir. Ayrıca Başbakanlık, Genel Denetçilik tarafından gündeme getirilen denetim hususlarını görüşmek için üst düzey İdari Doğruluk Komisyonunu kurmuştur.

İzleme sistemimizin temel unsurlarından biri, denetim tavsiyelerine uygun davranmak için gerçekçi yolları görüşmek ve bütçe ve personel kararları almak amacıyla —denetlenen kurumlar, Planlama ve Bütçe Bakanlığı, Devlet İdaresi ve İçişleri Bakanlığı ile birlikte— bir denetim sonrası toplantısı yapmaktır. Ayrıca YDK, Hükümet kurumlarının tavsiyelere verdiği yanıtları web sayfasına koymaya ve bu sayfayı düzenli olarak güncelleme-ye hazırlanmaktadır.



YDK, kurumların aykırılıkları ele almasını ve tavsiyelere uygun davranmasını sağlayacak yetkiye sahip değildir ve Kamu Hesapları Komisyonu da etkisizdir. Denetim raporlarında tespit edilen aykırılıkları ele almak amacıyla YDK, Başbakanlıkta daimi sekreterlerden oluşan küçük bir komisyon kurma ve Maliye Bakanlığı ile Denetim Direktörünü denetlenen kurumla buluşturma önerisini uygulamaktadır.

Mahkeme yıllık olarak Parlamenteoya rapor verir ve özel raporlar da sunabilir. Mahkeme raporları, bütçe komisyonunun alt komisyonunda görüşülür ve burada bakanlıkların üst düzey görevlilerinden sorulara yanıt vermesi istenir. Bütçe komisyonu, Mahkeme raporunda yer alan tavsiyeleri kabul eder ve bakanlıklardan tavsiyeleri belli bir zaman dilimi zarfında uygulamasını ve Mahkemeye veya Komisyona rapor vermesini ister.

### **İlke 8**

Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

#### *Esaslar*

YDK'lar gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmalıdır- Yürütmenin bu kaynaklara erişimde herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK'lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun olarak tahsis eder.

Yasama organı veya komisyonlarından biri YDK'nın görevlerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamakla yükümlüdür.

YDK'lar, kendilerine sağlanan kaynakların görevlerini yerine getirmelerine imkan tanıyacak şekilde yeterli olmaması halinde; doğrudan Yasama organına başvurma hakkına sahiptir.

#### *İyi uygulamalar*

Kaynakların yetersiz olması halinde Parlamenteoya başvurmak için resmi mekanizmanın olmaması. Normal bütçe sürecine ilaveten Parlamenteoda Yasama Organına bir raporlama yapılabilir.

Bütçe belirleme sürecinin yeterince bağımsız ve tarafsız olmaması. YDK'nın bütçesi halihazırda yine YDK tarafından denetlenen hükümet temsilcileriyle müzakere edilmektedir. Bu süreç, YDK için uygun finansmana herhangi bir gerçek veya algılanan etki olmadan tarafsız şekilde karar verilmesine ve hesap verme sorumluluğunu sağlamak için YDK'nın

finansman düzeyi ve performansının etkin biçimde sorgulanmasına olanak vermemelidir.

İstenen bağımsızlık düzeyini elde etmek amacıyla Parlamentoda Yasama Organının Sözcüsü, YDK'nın yıllık finansman taleplerini denetleyecek bir Parlamenterler heyeti görevlendirir. Bu heyet, YDK'nın finansman talebini ve Hükümetin talebe yönelik analizini ele alır. Heyet; Hazineye tavsiyesini bildirmeden önce YDK, Hükümet ve dış uzmanlardan bilgi isteyebilir.

YDK'nın halen maaş ve harcırahları doğrudan saha denetçilerine ödemesi. Kurumlar, görevlendirilen denetçilerin kendi bünyelerinde yer alması için ısrar edemez (bu, onları fiilen iç denetçi haline getirecektir). YDK, yerleşik denetim ekiplerinden YDK bünyesindeki ekiplerce yapılan denetimlere doğru yön değiştirmiştir.

YDK'nın bütçe tahsisleri üzerinde takdir yetkisinin olması. YDK, genel devlet bütçesinden toplu ödeme alır (tek kalemden harcama). YDK Başkanı, kaynakların farklı harcama kategorileri arasında nasıl tahsis edileceğine karar verir.

YDK, kaynakları tahsis etmek için takdir yetkisine sahiptir fakat Parlamantonun yeterli kaynağı onaylayıp onaylamadığı konusunda endişeler vardır. Kaynakların fiili gereksinimleri karşılamaması halinde önce Maliye Bakanlığına, ardından Başbakan'a ve olumlu geribildirim olmaması halinde de Kamu Hesapları Komisyonuna başvuru yapılır.

YDK'lardan biri aşağıdaki bütçe prosedürlerinden geçmektedir:

YDK, yıllık kaynak talebini Maliye Bakanlığına sunar.

Maliye Bakanlığı, bu talebi değiştirmeden Kabinedeki bakanlara iletir.

Kabinedeki bakanlar, bütçe talebini (YDK'nın denetlediği) Hükümet temsilcileriyle müzakere eder. Kabinenin YDK'nın kaynak talebini değiştirme yetkisi olmasına karşın Genel Denetçi danışman olarak Kabine toplantısına katılır.

Kabine, bütçe talebini onaylar; parlamentodaki Kamu Harcamaları ve Denetim Komisyonu da bütçe talebini gözden geçirerek Komisyon görüşünü oluşturur. .

Parlamantonun Komisyon görüşünü onaylaması halinde YDK'nın bağımsızlığı temin edilmiş olur.



ISSAI 11 EK

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*ISSAI 11'in EKİ*

*Appendix to ISSAI 11*



## ÖRNEK OLAY ÇALIŞMALARININ SONUÇLARI

### Amaç

Örnek olay çalışmaları şu amaçlarla kullanılır:

- Farklı denetim sistemlerini dikkate alarak Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonu taslağına bağlılıklarını test etmek,
- YDK'nın, ilkelerden birinin parçası olan ve bağımsızlıkla ilgili bazı uygulama hükümlerini karşılayamadığı durumlarda uygulamaya konulabilecek teminatlara örnekler vermek,
- Taslak rehberlerin geliştirilmesine yardımcı olmak.

### Metodoloji

Örnek olay çalışmaları için seçilen YDK'lar hakkında bilgi edinmek amacıyla aşağıdaki hazırlık çalışmaları yapılmıştır:

- INTOSAI Sekreterliği Çalışanları ve bölgelerin Genel Sekreterleri arasında görüşmeler yapılmıştır.
- Viyana seminerinde YDK Bağımsızlığına ilişkin hazırlanan ülke raporları gözden geçirilmiştir.
- Web siteleri gözden geçirilmiştir.
- Mülakat ve YDK ziyaretleri gibi başka yöntemler kullanılmıştır.

Anket hazırlanırken şunlara dikkat edilmiştir:

- Bağımsızlık konusunda daha önce yapılan anketlerinin sorularının tekrar edilmemesi.
- 2004 yılında Viyana'da görüşülen uygulama hükümleri taslağına yönelik temel sorular.
- Tüm örnek olay çalışmaları için aynı soruların kullanılması.
- Viyana'da çalışma grubu görüşmelerinde kısmi mutabakat veya kesin anlaşmazlık olan unsurların araştırılması.
- Aşağıdakilere ilişkin yorumlara yer verilmesi:
- YDK'nın bağımsızlığını arttırabildiği örnek olaylar,
- YDK'nın bağımsızlık açısından en hassas olduğuna inandığı

alanlar ve bağımsızlığa ilişkin riskleri hafifletmek için YDK'nın kullandığı yöntemler.

Örnek olay çalışmalarına başlamadan önce aşağıdaki hazırlık çalışmaları yapılmıştır:

- Anket taslağının hazırlanması.
- Anket, metodoloji ve ülke seçeneklerinin yorum için tüm alt komite üyelerine dağıtılması.
- Ankete son halinin verilmesi.
- Örnek olay çalışması için seçilen ülkeler listesinin ve metodolojinin Mesleki Standartlar Komitesine verilmesi ve daha sonra inceleme ve onay için INTOSAI Yönetim Kuruluna sunulması.
- Örnek olay çalışmaları için seçilen YDK'lara ve bölgesel çalışma gruplarının sekreterliklerine bildirimde bulunulması.
- Seçilen YDK'lara anketin gönderilmesi.
- Mülakatların gerçekleştirilmesi ve örnek olay çalışmalarının değerlendirilmesi.

### **Hedef kitle ve geri dönüş oranları**

Seçilen örnek olay çalışmalarının INTOSAI bölgelerinin hepsini veya çoğunu kapsaması amaçlanmıştır. Her tür denetim kuruluşu (Hesap mahkemeleri, Denetim kurulu, Westminster türü) ve farklı bağımsızlık seviyelerine sahip YDK'lar temsil edilmiştir. Buna ilaveten sadece katılım konusuna gerçekten ilgi gösteren YDK'lar projeye seçilmiştir.

Örnek olay çalışmaları, INTOSAI bölgesel çalışma gruplarının genel sekreterlerinden gelen öneriler temel alınarak seçilmiştir. Örnek olay çalışmaları için sadece gönüllü olan YDK'lar ele alınmıştır. Gönüllü olan dokuz YDK'dan sekizi yanıt vermiştir: Fas, Filipinler, Mikronezya, Yeni Zelanda, Tonga, Saint Lucia, Gana ve Kıbrıs — Bu da yüzde 90 yanıt oranına tekabül etmektedir.

### **Sonuçlar**

Katılımcılardan Meksiko Deklarasyonu Taslağındaki sekiz temel ilkeye dayanarak aşağıdaki dört soruya detaylı yanıt vermeleri istenmiştir:



**Soru 1**

**İlkeler ve uygulama hükümleri dikkate alındığında, bağımsız bir YDK'ya yönelik gerekliliklerin tümünü veya bir kısmını karşıladığınızı düşünüyor musunuz ve nasıl karşıladığınızı açıklar mısınız?**

Ortalamada katılımcılar, bağımsız bir YDK'ya yönelik gereklilikleri ana hatlarıyla karşıladıkları yanıtını vermiştir (her ilkenin yanında yüzdeler verilmiştir). Ancak bazı ilkelerin hiç karşılanmadığını veya önemli iyileştirmelere ihtiyaç duyduğunu kabul etmişlerdir. Katılımcıların çok az bir kısmı, bağımsız bir YDK'ya yönelik gerekliliklerin tümünü karşıladığını düşünmektedir. Katılımcıların yine çok az bir kısmı, temel ilkelerin sadece birkaçını karşılamalarına rağmen kamu yöneticilerinden bağımsız hareket etme becerilerinin, bağımsızlıklarını koruduğuna inandıklarını belirtmektedir.

Katılımcıların bağımsızlığa yönelik gereklilikleri nasıl karşıladıklarına yönelik açıklamaları, aşağıda temel ilkelere göre sıralanmaktadır.

**İlke 1**

Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti (Yüzde 75'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Örnek olay çalışmasına katılanların çoğu, bağımsızlıklarının mevzuatta net biçimde açıklandığını belirtmiştir. Mevzuat çerçeveleri, her ülkenin kanunlarına bağlı olarak farklılık gösterir. Hemen her örnek olayda söz konusu mevzuat, YDK'nın aşağıdaki gibi kriterler açısından ne kadar bağımsız olduğunu ayrıntılarıyla açıklamaktadır:

- YDK'nın işlevlerini yerine getirişi, görevleri ve yetkileri;
- Kaynaklarının organizasyonu ve yönetimi;
- Görev ve yetki çerçevesindeki çıktı ve raporların organizasyonu ve yönetimi.

Katılımcıların çoğu, uygun ve etkin mevzuatın mevcut olduğunu belirtmiştir. Bazı katılımcılar, Yürütme Organının bazen mevzuatın uygulanış ve etkinliğini aksattığını belirterek bunun için aşağıdaki nedenleri göstermiştir:

- Politik istikrarsızlık,
- Hükümetin ödeneklerin ve kaynak tahsisinin kararlaştırılmasındaki rolü ve



- Hükümetin bütçeler ve diğer kaynaklar üzerindeki etkisi.

YDK'nın bağımsızlığına yönelik hassas alanlar, bu bölümdeki üçüncü soruda detaylıca ele alınacaktır.

### **İlke 2**

Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dahil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı (Yüzde 75'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Katılımcıların çoğu, kurum başkanlarının Yasama Organı tarafından ya da Yasama Organının onayıyla Devlet Başkanı tarafından atandığını, yeniden atandığını veya görevden alındığını bildirmiştir. Bu gibi şart ve koşullar, katılımcının geçerli mevzuatında belirtilmektedir.

Katılımcılar görev süresinin sabit bir dönem boyunca, yaşam süresi boyunca veya belli bir yaşa kadar olduğunu belirtmiştir. Ancak katılımcıların yüzde 25'i, YDK Başkanlarının görev süresinin çok kısa olduğunu ve bu nedenle Başkanın görev ve yetkilerini etkin şekilde yerine getirmek için yeterince zamanı olmadığını ifade etmiştir.

Son olarak katılımcıların çoğu, görevlerinin olağan ifasından doğan her türlü eylemlerinde hukuksal korumadan yoksun olduklarını belirtmiştir. Katılımcılardan sadece biri, mevzuatlarında bu dokunulmazlığın mevcut olduğunu kaydetmiştir.

### **İlke 3**

YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi (Yüzde 87,5'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Örnek olay çalışmalarının katılımcılarının hepsi veya çoğu; işlevlerini etkin, verimli ve bağımsız biçimde yerine getirmek için yeterince geniş yetki çerçevesine ve takdir yetkisine sahip olduklarını belirtmiştir. Buna aşağıdakileri denetleme yetkisi dahildir:

- Kamu parası veya varlıklarının kullanımı,
- Hükümetin alacağı olan gelirlerin toplanması,
- Hükümete ait hesapların ve kuruluşlarının kanuniliği,
- Mali yönetim ve raporlamanın kalitesi,
- Kamusal faaliyetlerin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği ve



- (Sadece uygulamayla sınırlı olmak üzere) Hükümet politikasının uygulanışı.

Katılımcıların yüzde 50'si, görev ve yetkilerinin sadece kamusal faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini kapsadığını kabul etmektedir. Ancak faaliyetlerin ekonomikliğini denetlenmesi yetkisinin görev ve yetkilerine eklenmesi için çalışmalar devam etmektedir.

Çoğu örnek olayda katılımcıların görev ve yetkisi; denetim konularının seçiminde ve denetimlerinin planlanması, programlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde Yasama Organının yönlendirme ve müdahalesinden bağımsız olmayı içermektedir. Örnek olayların yüzde 25'inde katılımcılar, yıllık çalışma planının (denetim konuları) her yıl Yasama Organıyla uygulama öncesinde görüşüldüğünü ve planın uygulanmasının Yasama Organı tarafından verilen kaynakların mevcudiyetine ve/veya Yürütme Organının rızasına bağlı olduğu yanıtını vermiştir. Katılımcıların çoğu, kurumlarını nasıl organize ettikleri ve yönettikleri konusunda Yasama Organının yönlendirme ve müdahalesinden bağımsız olduklarını belirtmesine karşın yüzde 50'si, kurumlarında tam yetki ve bağımsızlık sahibi olmak için kaynakları kontrol edebilmeleri gerekirken kaynakları üzerinde kontrol sahibi olmadıklarını belirtmiştir.

Katılımcıların çoğu, kuruluşların idaresinde yer almadıklarını ve denetledikleri kuruluşlarla yakın ilişki kurmadıklarını belirtmiştir. Ancak yüzde 25'i, kendilerindeki kaynak eksikliği ve müşterideki uzmanlık eksikliği nedeniyle bunun hassas bir alan olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcıların tümü, uygun çalışma ve denetim standartlarından faydalandıklarını ve etik kuralları hem kendi faaliyetlerine hem de denetledikleri kuruluşların faaliyetlerine uyguladıklarını bildirmişlerdir.

#### **İlke 4**

Bilgiye kısıtlanmamış erişim (Yüzde 100'ü bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların tümü; sorumluluklarını yerine getirmek için ihtiyaç duydukları bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest erişime sahibi olduklarını belirtmiştir. Ayrıca katılımcılar, bu bilgi ve belgelere sahip kişi veya kuruluşlardan bunları almak için gerekli yetkiye sahip olduklarını ifade etmiştir.

### İlke 5

Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların çoğu, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama konusunda sınırlandırmaya tabi tutulmadığını belirtmiştir. Esasen çoğu katılımcı, kanun uyarınca sonuçları (en az) yıllık olarak raporlamak zorunda olduğunu ifade etmiştir. Kanunlarca raporlama yapması gerekli kılınmayanların da en az yüzde 25'i, yıllık raporlama yapmaya çalışmaktadır. Ancak kaynak eksikliği ve bir örnek olayda politik müdahale nedeniyle sık sık uzun gecikmeler yaşanmaktadır.

### İlke 6

Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların çoğu, denetim raporlarının içeriğine karar verme özgürlüğüne sahip olduklarını belirtmiştir. Ancak YDK'lardan biri, konunun hassasiyetine bağlı olarak bazen içeriğin etkilendiğini ifade etmiştir. Tüm YDK'lar, denetim raporlarında tespit ve tavsiyede bulunmakta özgür olduklarını söylemiştir.

Katılımcıların çoğu, yıllık sonuçları Yasama Organına sunmak için kanuni süreler olduğunu belirtmiştir. Fakat denetim raporlarını yayımlama sürelerine yönelik sınırlandırma bulunmamaktadır. Katılımcıların yüzde 10'undan biraz fazlası, kaynak eksikliği ve yapılmayı bekleyen birikmiş denetimler nedeniyle denetim raporların sunulmasının zor olabileceğini eklemiştir.

Son olarak tüm katılımcılar, (kanunun gerektirdiği şekilde) resmi olarak sunulduktan sonra raporlarını yayımlamak ve dağıtmak konusunda özgür olduklarını belirtmiştir.

### İlke 7

YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcılar bazı denetim raporlarının inceleme ve izleme için Yasama Organı veya Yönetim Kuruluna sunulduğunu belirtmiştir. Buna ilaveten katılımcıların tümü, denetimlerin izlenmesi ve hem kendi gözlem ve tavsiyelerinin hem de Yasama Organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen



kuruluşlarca uygun şekilde ele alınmasını sağlamak için iç sistemleri olduğunu bildirmiştir. İlginç şekilde YDK'lardan biri, kendi ülkesindeki Denetim Hizmeti Kanunu kapsamında denetlenen kuruluşun denetim tavsiyelerini izlemek ve bu tavsiyelerin uygulanmasını sağlamak için Denetim Raporu Uygulama Komitesi kurmak zorunda olduğunu ifade etmiştir.

### İlke 8

Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması (Yüzde 38'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Bu ilke, çoğu katılımcının (bağımsızlık açısından) en çok hassasiyet duyduğu alandır. Katılımcıların sadece yüzde 38'i;

- Mali özerklikleri olduğunu,
- Yıllık ödeneklerinin Yasama Organı tarafından onaylanarak otomatik olarak serbest bırakıldığını,
- Kendi bütçelerini yönetmek için tam yetki sahibi olduğunu ve bu bütçeyi uygun gördüğü şekilde tahsis etmekte serbest olduğunu ve
- Sağlanan kaynakların görev ve yetkilerinin ifası için yetersiz olması halinde Yasama Organına doğrudan başvurma hakkına sahip olduklarını belirtmiştir.

Diğer katılımcılar ise halihazırda bu ilkenin karşılanmadığını bildirmiş ve bu alanda önemli iyileştirmelere ihtiyaç olduğuna dikkati çekmiştir. (Daha fazla detay için 3 ve 4 üncü sorulara bakınız.)

### Soru 2

**İlkelerde ve uygulama hükümlerinde belirtilen gerekliliklerden bazılarını veya tümünü karşılamıyorsanız aynı hedeflere bağımsızlığı sağlamak için farklı teminatlardan faydalanarak farklı yollarla mı ulaşıyorsunuz? Durum böyleyse lütfen hedefe nasıl ulaştığınızı ve sizce bu teminatların neden bağımsızlık aracı olduğunu açıklayınız.**

Bu soruya çok az katılımcı yanıt vermiştir çünkü gereklilikleri yerine getiremediklerinde, önemli engeller aynı koruma hedeflerine farklı araçlarla ulaşmalarına engel olmaktadır.

Bu soruya yanıt veren birkaç YDK, belli alanlarda hassas olduklarını ancak bağımsızlığı sağlamak için farklı teminatları uygulamak suretiyle bu riski karşıladıklarını düşünmektedir.

Katılımcılardan biri, kurumlarında tavsiyelerin izlenmesi için resmi hiçbir mekanizma olmamasına karşın

- seçilmiş denetim komiteleriyle güçlü ilişkileri olduğunu, raporlar ve tavsiyeler hakkında komitelere bilgi vermek ve sunum yapmak için bu ilişkilerden faydalandığını ve
- Yürütme Organının dikkatini rapor ve tavsiyelere çekmek için bazı gayri resmi mekanizmalar (örneğin Yürütme Organı, hükümet birimleri, Hazine ve Kabine arasında düzenli toplantılar) olduğunu belirtmiştir.

### Soru 3

**Bağımsızlık bakımından daha hassas olduğunuzu düşündüğünüz herhangi bir alan var mı? Varsa açıklayın.**

Aşağıdakilerin, YDK'ların bağımsızlığı bakımından zorluk, engel veya risk teşkil ettiği düşünülmektedir:

- Hükümet, ödeneklerin ve kaynak tahsislerinin kararlaştırılmasında rol sahibidir ve bütçe ve diğer kaynakları etkilemektedir.
- YDK başkanlarının görev sürelerinin çok kısa olması, denetim planlarını etkin biçimde gerçekleştirmek veya görev ve yetkilerini verimli şekilde yerine getirmek için yeterli zamanları olmadığı anlamına gelmektedir.
- Görevlerinin olağan ifasından doğan eylemlere yönelik soruşturmalarda yasal dokunulmazlık yoktur.
- Kanun değişikliği gerekmektedir.
- YDK, kurumunu mevcut bütçe sınırları dahilinde organize ve idare eder.
- Yasama Organının YDK'nın kaynakları üzerinde kontrolünün olmaması, kurumun organizasyonu ve idaresi üzerinde tam yetki ve bağımsızlık sahibi olmasını sağlar.
- Kaynak eksikliği, bazen denetçileri bağımsızlık ve dürüstlüklerini riske atmaya iter.
- Müşterilerin uzmanlık sahibi olmaması ve YDK'nın büyüklüğü, denetçilerin tarafsızlığını ve bağımsızlığını engelleyebilir.
- Uygun ve yeterli kaynağın olmaması, rapor zamanlamasını etkiler



ve bu da denetim sonuçlarında yığılmaya yol açar.

- Daha hassas nitelikte olduğu düşünülen hususlar, bazen rapor yazımını ve içeriği etkiler.
- YDK'ların, kendi denetim raporlarının parlamentoda ilgi göreceğinden emin olabileceği herhangi bir parlamento forumu bulunmamaktadır.
- Yürütme Organının raporların tavsiyeleri hakkında Parlamenteoya yanıt vermesi gerekmemektedir.Yeterli ve öngörülebilir mali kaynak yoktur.
- YDK'ların bağımsızlığı kısıtlıdır çünkü görev ve yetkilerini kendi başarılarına etkin şekilde yerine getirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları elde edecek otorite veya özgürlükleri yoktur.
- Kaynakların Hazine tarafından serbest bırakılması ve zamanlamaya yönelik sorunlar dahil olmak üzere yıllık bütçe ve öneriler ile gerçekleşen tahsisat arasında ciddi farklılıklar vardır.
- Yürütme Organı, bütçe onay sürecinde çok nüfuz kullanır ve bu da bütçe önerilerinde önemli kesintilere yol açar.
- YDK'ların doğrudan başvurma hakkı olmasına karşın genelde başvuru reddedilir.

#### Soru 4

**Kendi kurumunuzda bağımsızlığı arttırabildiğiniz örnek olaylardan bahsedin ve bunu nasıl başardığınızı anlatın.**

Katılımcılar; YDK'ların bağımsızlığına yönelik önemli zorluk, engel ve risklerden bahsetmiş olmalarına karşın aynı zamanda bağımsızlık seviyesini iyileştirebilme becerilerinden de bahsetmiştir. Bu tür iyileştirmeler yapabilen kimi YDK'lara ait münferit örnek olaylar aşağıda verilmektedir.

Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin geliştirilmesi

- Başta Yasama ve Yürütme Organlarıyla ilişkisi olmak üzere YDK'nın yapısal çerçevesini ve performans denetimi yapmaya yönelik görev ve yetkisini iyileştirmek için bir yasa tasarısı üzerinde çalışılmaktadır. Yasal çerçevelerin gözden geçirilmesi.
- YDK, Yürütme Organından daha bağımsız görünmek için kurumsal bir davranış tarzı benimsemiştir. Yürütme ile sadece denetim çalış-

malariyla ilgili olarak iliŖki kurar ve kendini siyaset erbabından etkin biçimde uzakta tutar.

- YDK, tavsiyeleri izlemek amacıyla kurum içi bir sistem uygulamaktadır.

### **Sonuç**

Bu rapor, Meksiko Deklarasyonu taslağına uygunluğa iliŖkin örnek olay çalıŖmaları kapsamında verilen yanıtları ve Alt Komite tarafından hazırlanan ankette yer alan dört soruya verilen yanıtları özetlemektedir.

Örnek olay çalıŖmalarının katılımcıları, bağımsız bir YDK'ya yönelik gereklilikleri ana hatlarıyla karşıladıklarını düşünmektedir. Ancak yine de birçoğu Meksiko Deklarasyonu taslağı ilkelerini karşılamakta zorluk yaşadığını belirtmiştir. Bu zorluklar, bazıları tarafından bağımsızlığın önündeki engeller olarak değerlendirilirken bazıları tarafından da iyileştirme fırsatı olarak görülmektedir. Çoğu örnek olayda katılımcılar, YDK'lar için en zorlayıcı ilkeler olduğu düşünülen iki ilke hakkında yani mali ve idari özerliğe ve YDK tavsiyelerinin etkin izlenmesine yönelik hassasiyetler hakkında benzer endişeler dile getirmiştir.

Son olarak katılımcıların çoğu veya tümü, iyileştirilebilecek alanlar olduğunu belirtmekle birlikte kendi kurumlarında bağımsızlığı arttırabilecekleri bir durumu ve bunun için uyguladıkları yöntemi anlatmalarını isteyen 4 üncü soruya çok azı yanıt vermiştir.



ISSAI 20

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



## *Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri*

*Principles of  
transparency and  
accountability*





## Giriş

### Amaç ve Hedefler

Bu dokümanın amacı, kendi yönetim ve uygulamalarıyla örnek olmaları için Yüksek Denetim Kurumlarına destek olmak üzere saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkerini geliştirmektir. YDK'lar, kendi ülkelerindeki genel yasal ve anayasal sistemin bir parçasını oluştururlar ve YDK'ların yasama organları ve kamuoyu gibi çeşitli taraflara karşı hesap verme sorumlulukları vardır. Aynı zamanda YDK'lar; kamu faaliyetlerinde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı teşvik etmek, yasal yetki ve görevlerini yerine getirmek ve sorumluluklarını eksiksiz ve tarafsız şekilde gerçekleştirmek amacıyla çalışmalarının kapsamını planlamak ve yürütmek ile uygun metodoloji ve standartları kullanmaktan sorumludur.

Tüm YDK'ların karşılaştığı en büyük zorluklardan biri, toplumdaki farklı rol ve görevlerinin kamuoyu ve yönetim tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Bu nedenle YDK'lar hakkındaki bilgiler, YDK'ların yetki ve görevlerine ve geçerli yasal çerçevelere uygun olarak kolay erişilebilir ve yerinde olmalıdır. YDK'ların iş süreçleri, faaliyetleri ve ürünleri saydam olmalıdır. YDK'lar, medya ve diğer ilgili taraflarla da açık biçimde iletişim kurmalı ve kamusal alanda görünür olmalıdır.

Bu doküman, diğer Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI'lerin) ayrılmaz bir parçasını oluşturur ve buradaki ilkelerin bu standartlarla birlikte kullanılması tasarlanmıştır.

YDK'lar farklı görev ve yetkiler ve modeller kapsamında faaliyet gösterir. Bu ilkeler, her YDK için eşit derecede geçerli olmayabilir fakat buradaki ilkelerin YDK'ları ortak bir saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hedefine yönlendirmesi tasarlanmıştır.

### Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık Kavramları

Hukukun üstünlüğü ve demokrasi, bağımsız ve hesap verme sorumluluğu olan kamu denetiminin esas temelini oluşturur ve Lima Deklarasyonu'nun temellerinin dayanağını teşkil eder. YDK'ların bağımsızlığı, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokrasinin başlıca ön koşullarıdır ve YDK'ların örnek olarak yol göstermesini ve güvenilirliklerini artırmalarını sağlar.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık iyi yönetimin iki önemli unsurudur. Saydamlık; devamlı olarak uygulandığında yolsuzlukla mücadeleye yardımcı olabilen, yönetimi geliştirebilen ve hesap verme sorumluluğunu teşvik edebilen güçlü bir kuvvettir.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, birbirinden kolaylıkla ayırt edilemez: Her ikisi de kamuoyuna raporlama yapılması gibi birçok benzer eylemi kapsar.

Hesap verme sorumluluğu kavramı; aşağıdakilerin sağlanmasına yardımcı olan yasal çerçeve, raporlama çerçevesi, örgütsel yapı, strateji, prosedürler ve eylemleri ifade eder:

- YDK'lar, denetim görev ve yetkilerine ve gerekli raporlamaya ilişkin yasal yükümlülüklerini bütçeleri kapsamında yerine getirir.
- YDK'lar, hem kendi performanslarını hem de yaptıkları denetimin etkisini değerlendirir ve takip eder.
- YDK'lar; kendi eylem ve faaliyetleri ile YDK kaynaklarının kullanımı dahil olmak üzere kamu kaynaklarının kullanımının düzenliliğini ve verimliliğini raporlar.
- YDK başkanı, (kurullardan oluşan YDK'ların) üyeleri ve YDK personeli; kendi eylemlerinden sorumlu tutulabilir.

Saydamlık kavramı; YDK'nın statüsü, görev ve yetkisi, stratejisi, faaliyetleri, mali yönetimi, çalışmaları ve performansı hakkında YDK tarafından zamanında, güvenilir, açık ve güncel kamusal raporlar hazırlanmasını ifade eder. Ayrıca denetim bulguları ve sonuçları hakkındaki kamusal raporlama yükümlülüğünü ve YDK hakkındaki bilgilere halkın erişimini de kapsar.

## İlkeler

### İlke 1

**YDK'lar, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlayan yasal bir çerçeve kapsamında yerine getirir.**

- YDK'ların sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamalarını belirleyen temel mevzuat ve düzenlemeler olmalıdır.
- Bu mevzuat ve düzenlemeler genelde şunları kapsar: (1) denetim makamı, yetki alanı ve sorumluluklar, (2) YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanması ve azledilmesine yönelik

koşullar, (3) YDK'nın çalışma ve mali yönetim gereklilikleri, (4) denetim raporlarının zamanında yayımlanması, (5) YDK faaliyetlerinin gözetimi ve (6) halkın bilgiye erişimi ile denetim kanıtı ve diğer YDK bilgilerinin gizliliği arasındaki denge.

## **İlke 2**

**YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuoyuna duyurur.**

YDK'lar; görev ve yetkileri, misyonları, organizasyonları, stratejileri ve yasama ve yürütme organları gibi çeşitli paydaşlarla ilişkilerini kamuoyuna duyurur.

- YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, emeklilik ve görevden alınma koşulları kamuoyuna duyurulur.
- YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları, stratejileri ve faaliyetleri hakkındaki temel bilgileri kendi ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde kamuoyuna duyurmaya teşvik edilir.

## **İlke 3**

**YDK'lar; tarafsız ve saydam denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimser.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen INTOSAI temel denetim ilkeleri ile uyumlu standart ve metodolojileri benimser.
- YDK'lar, bu standart ve metodolojilerin ne olduğunu ve bunlara nasıl uyulduğunu bildirir.
- YDK'lar; görev ve yetkileri çerçevesinde ve risk değerlendirmesi ve planlama süreçleri bazında yerine getirdikleri denetim faaliyetlerinin kapsamını bildirir.
- YDK'lar, görüşleri için temel alacakları kriterler hakkında denetlenen kuruluşla iletişime geçer.
- YDK'lar; denetimin amaçları, metodolojisi ve bulguları hakkında denetlenen kuruluşu bilgilendirir.
- YDK'ların denetim bulguları, yorumlanma; önerileri ise müzakere edilme ve denetlenen kuruluş tarafından cevaplanma süreçlerine tabidir.

- YDK'ların etkin takip mekanizmaları vardır. YDK'lar, kendi gözlem ve tavsiyeleri ile yasama organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluş tarafından uygun şekilde ele almasını sağlamak için bu tavsiyeler hakkında rapor hazırlar (Bağımsızlık konulu ISSAI 10 - İlke 7).
- YDK'ların takip prosedürleri, denetlenen kuruluşun alınan düzeltici önlemler hakkında veya düzeltici önlemlerin neden alınmadığı hakkında bilgi vermesine olanak tanır.
- YDK'lar, kendi denetim faaliyetleri ve raporlamalarına yönelik uygun bir kalite güvencesi sistemi uygulamalı ve bu sistemi düzenli bağımsız değerlendirmelere tabi tutmalıdır.

#### İlke 4

**YDK'lar, her seviyedeki çalışanlar için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygular.**

- YDK'ların, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen ISSAI 30 Etik Kurallarla uyumlu etik kuralları, politikaları ve uygulamaları vardır.
- YDK'lar, iç çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu önler ve kendi çalışmalarının saydamlık ve meşruiyetini sağlar.
- YDK'lar, tüm kurum bünyesinde etik davranışları etkin bir şekilde teşvik eder.
- Denetçi, hakim (Mahkeme modelinde), memur ve diğerlerinin etik gereklilikleri ve yükümlülükleri kamuoyuna duyurulur.

#### İlke 5

**YDK'lar, faaliyetleri için dışarıdan hizmet aldıklarında bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinden taviz verilmediğinden emin olur.**

- YDK'lar, dışarıdan aldıkları hizmetlere ilişkin sözleşmelerin bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinde tavize neden olmadığından emin olmalıdır.
- Uzmanlık ve denetim faaliyetleri için kamusal veya özel dış kuruluşlardan hizmet alınması, YDK'nın sorumluluk alanına girer ve etik politikalara (özellikle çıkar çatışması) ile dürüstlük ve bağımsızlığı sağlamayı amaçlayan politikalara tabidir.



## İlke 6

**YDK'lar; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütür ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.**

- YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren sağlam yönetim uygulamalarını kullanır. Bu, iç denetimleri ve INTOSAI GOV 9100'de anlatılan diğer tedbirleri içerebilir.
- YDK'ların mali tabloları kamuoyuna duyurulur. Bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabidir.
- YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler (Mahkeme olarak kurulan YDK'larda), performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve performanslarını değerlendirir ve raporlar.
- YDK'lar, misyonlarını başarmak ve sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla gerekli çalışmayı yapmak için ihtiyaç duyulan beceri ve yetkinlikleri sağlar ve geliştirir.
- YDK'lar, toplam bütçelerinin ne olduğunu kamuoyuna duyurur ve mali kaynaklarının nereden sağlandığını (parlamento ödeneği, genel bütçe, maliye bakanlığı, kurumlar, ücretler) ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını raporlar.
- YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçer ve raporlar.
- YDK'lar, mali yönetim ve raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve bu süreçlere girdi sağlamak için çoğunluğu bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerinden de faydalanabilir.
- YDK'lar; denetim çalışmasının Parlamento, vatandaşlar ve diğer paydaşlar için değerini belirlemek amacıyla performans göstergelerinden faydalanabilir.
- YDK'lar; kamusal görünürlükleri, sonuçları ve etkilerini dış geribildirimler vasıtasıyla takip eder.

## İlke 7

**YDK'lar, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlar.**

- YDK'lar, özel kanun ve yönetmeliklerce gizli addedilmediği takdirde denetim tavsiyeleri ve sonuçlarını kamuoyuna duyurur.
- YDK'lar, tavsiyelerine ilişkin alınan tamamlayıcı tedbirler hakkında rapor hazırlar.
- Mahkeme olarak kurulan YDK'lar, muhasebe görevlileri veya yöneticilere uygulanan yaptırımlar ve cezalar hakkında rapor hazırlar.
- YDK'lar; genel denetim sonuçları hakkında örneğin hükümetin genel bütçe uygulaması, mali koşul ve faaliyetler, genel mali yönetim süreci ve yasal mevzuatlarında varsa mesleki kapasite hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.
- YDK'lar, ilgili parlamento komitelerinin denetim raporlarını ve sonuçlarını daha iyi anlaması ve uygun adımları atmasına yardımcı olmak için bu komitelerle güçlü ilişkiler kurar.

## İlke 8

**YDK'lar; medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında zamanlı ve yaygın bir iletişim kurar.**

- YDK'lar, çalışmaları ve denetim sonuçları hakkında medya veya diğer ilgili taraflarla açık şekilde iletişim kurar ve kamusal alanda görünür hale gelir.
- YDK'lar, en önemli sonuçlarına yönelik kamusal ve akademik ilgiyi teşvik eder.
- Denetim raporları ve mahkeme kararlarının özetleri, ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde duyurulur.
- YDK'lar, denetimleri başlatır ve yürütür ve ilgili raporları zamanında yayımlar. Denetim çalışması ve bununla ilgili verilen bilgiler geçmiş zamanlı olmaz ise saydamlık ve hesap verebilirlik artacaktır.
- YDK raporları, çeşitli araçlar (örneğin özetler, grafikler, video sunumları, basın açıklamaları) vasıtasıyla geniş halk kesimlerinin erişebileceği ve anlayabileceği hale getirilir.



## İlke 9

**YDK'lar, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için dış ve bağımsız tavsiyelerden faydalanır.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'na riayet eder ve dış tarafların rehberliğini ve uzmanlığını kullanarak sürekli öğrenme için çaba gösterir.
- YDK'lar, çalışmalarına ve standartları uygulamalarına yönelik bağımsız bir dış değerlendirme yapılmasını isteyebilir. Bu amaçla meslektaş değerlendirmesinden faydalanabilir.
- YDK'lar; denetimlere ilişkin teknik konular gibi konularda bağımsız dış tavsiye sağlamak için dış uzmanlardan faydalanabilir.
- YDK'lar, meslektaş değerlendirmeleri ve bağımsız dış değerlendirmelerin sonuçlarını halka açık biçimde raporlar.
- YDK'lar, ortak veya paralel denetimlerden faydalanabilir.
- YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırarak mali yönetim alanında mesleki kapasitenin iyileşmesine katkıda bulunabilir.





ISSAI 21

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Saydamlık ve Hesap  
Verme Sorumluluğu  
İlkeleri*

*İLKELER VE İYİ  
UYGULAMALAR*

*Principles of  
transparency and  
accountability*

*PRINCIPLES  
AND GOOD  
PRACTICES*



## Giriş

### Amaç ve Hedefler

ISSAI 20, *Yüksek Denetim Kurumlarına kendi yönetim ve uygulamalarıyla örnek olmalarına yardımcı olmak üzere YDK'lara yönelik saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini geliştirir.*

Bu dokümanda sunulan iyi uygulamalar, YDK'ların saydamlık ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili uygulamalarına yönelik birtakım örnekler vermektedir. Bu dokümanda kullanıcıya kolaylık olması için ISSAI 20'nin ilkeleri de eğik yazıyla verilmektedir.

Bu doküman, yaşayan bir dokümandır. YDK'ların, uygulamaları geliştikçe ve yeni yöntemler geliştirildikçe deneyimlerini paylaşmaları teşvik edilmektedir.

## İlkeler

### İlke 1

**YDK'lar, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlayan yasal bir çerçevede kapsamında yerine getirir.**

- YDK'ların sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamlarını belirleyen temel mevzuat ve düzenlemeler olmalıdır.
- Bu mevzuat ve düzenlemeler genelde şunları kapsar: (1) denetim makamı, yetki alanı ve sorumluluklar, (2) YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanması ve azledilmesine yönelik koşullar, (3) YDK'nın çalışma ve mali yönetim gereklilikleri, (4) denetim raporlarının zamanında yayımlanması, (5) YDK faaliyetlerinin gözetimi ve (6) halkın bilgiye erişimi ile denetim kanıtı ve diğer YDK bilgilerinin gizliliği arasındaki denge.

### İyi uygulamalar

- Çoğu web sitesinde “Mevzuat” veya “Yasal görev ve yetkiler” adlı bir başlık vardır. Burada YDK'ların yürüttüğü faaliyetlerin yasal çerçevesinin detayları sunulur ve bazı durumlarda ilgili dokümanlara doğrudan bağlantı verilir.
- Bazı YDK'larda mevzuatta saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine yapılan atıflar detaylı olur. Bazı YDK'lar, kendi YDK'larının Genel Denetçisi için geçerli olan hesap verme sorumluluğu ve saydamlık kurallarına atıfta bulunur.
- Bazı YDK'ların mevzuatları, parlamento veya kamuoyunun YDK dokümanlarına erişimine izin verir. YDK'lardan birinde mevzuat, bilginin paylaşılabilirliği durumlarının gerekçelerine dair kapsamlı bir liste sunmaktadır.

- Bazı YDK'lar, Uluslararası Para Fonunun 1999 yılında kabul edilen "Para politikaları ve finansal politikalarda saydamlıkla ilgili iyi uygulamalar kuralı"ndan fikir alır.

## İlke 2

### **YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuoyuna duyurur.**

- YDK'lar; görev ve yetkileri, misyonları, organizasyonları, stratejileri ve yasama ve yürütme organları gibi çeşitli paydaşlarla ilişkilerini kamuoyuna duyurur.
- YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, emeklilik ve görevden alınma koşulları kamuoyuna duyurulur.
- YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları, stratejileri ve faaliyetleri hakkındaki temel bilgileri kendi ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde kamuoyuna duyurmaya teşvik edilir.

### **İyi uygulamalar**

- YDK'ların çoğu; kendi görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerine ait ayrıntıları yayımlar.
- Bazı YDK'lar, (örneğin bütçe dışı kaynaklar ve güvenlik sektörü gibi alanlardaki denetimlerden başka kurumlar sorumlu olduğunda) yürütülecek denetimlere karar vermekte tam takdir yetkilerinin olup olmadığını deklare eder.
- YDK'lardan birinde Parlamenterlerin ve diğer paydaşların YDK'nın çalışmasını kolayca anlamasına yardımcı olmak amacıyla bir dizi "bilgi notu" vardır (örneğin: Genel Denetçi Kurumunun, bir performans denetimini nasıl yürüttüğü hakkında).
- Çoğu YDK'nın bilgileri, iki veya daha fazla resmi INTOSAI dilinde web sayfalarının yanı sıra görev ve çalışmalarını konu alan bilgi broşürleri vasıtasıyla erişime açıktır.
- Bazı YDK'lar, bilgileri kendi resmi dil veya dilleri dışındaki dillerde de erişime açar.



### İlke 3

#### **YDK'lar; tarafsız ve saydam denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimser.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (IS-SAI) kapsamında ayrıntıları verilen INTOSAI temel denetim ilkeleri ile uyumlu standart ve metodolojileri benimser.
- YDK'lar, bu standart ve metodolojilerin ne olduğunu ve bunlara nasıl uyulduğunu bildirir.
- YDK'lar; görev ve yetkileri çerçevesinde ve risk değerlendirmesi ve planlama süreçleri bazında yerine getirdikleri denetim faaliyetlerinin kapsamını bildirir.
- YDK'lar, görüşleri için temel alacakları kriterler hakkında denetlenen kuruluşla iletişime geçer.
- YDK'lar; denetimin amaçları, metodolojisi ve bulguları hakkında denetlenen kuruluşu bilgilendirir.
- YDK'ların denetim bulguları, yorumlanma; önerileri ise müzakere edilme ve denetlenen kuruluş tarafından cevaplanma süreçlerine tabidir.
- YDK'ların etkin takip mekanizmaları vardır. YDK'lar, kendi gözlem ve tavsiyeleri ile yasama organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluş tarafından uygun şekilde ele alınmasını sağlamak için bu tavsiyeler hakkında rapor hazırlar (Bağımsızlık konulu ISSAI 10-İlke 7).
- YDK'ların takip prosedürleri, denetlenen kuruluşun, alınan düzeltici önlemler hakkında veya düzeltici önlemlerin neden alınmadığı hakkında bilgi vermesine olanak tanır.
- YDK'lar, kendi denetim faaliyetleri ve raporlamalarına yönelik uygun bir kalite güvencesi sistemi uygulamalı ve bu sistemi düzenli bağımsız değerlendirmelere tabi tutmalıdır.

#### **İyi uygulamalar**

- Anket yapılan tüm YDK'lar bu ilkeyi uygulamaktadır. Bununla birlikte bazı YDK'lar; ISSAI'lere ilaveten rehberler, işlevsel direktifler, araçlar ve kılavuzlar yayımlamıştır.

- YDK'ların verdiği tavsiyelerin harfiyen takibine ilişkin üç örnek verilebilir:
  - o YDK'lardan biri, önceden raporlanan performans denetimlerinde verilen tavsiyelere yönelik olarak hükümetin neler yaptığına dair değerlendirme yapan bir "Durum raporu"nu Parlamentaoya sunduğu düzenli raporlara eklemektedir.
  - o Başka bir YDK, yıllık kamusal raporunun ikinci kısmını "YDK tespitlerine ilişkin izleme" için ayırmakta ve takip edilen tavsiyeleri ölçen performans göstergelerini yayımlamaktadır.
  - o Bir diğere YDK ise Parlamentaoya sunulan devlet hesabı konulu yıllık raporda o yıla ait tüm denetim raporlarında yayımlanan en önemli tavsiyelere yer vermektedir.
- Bazı YDK'lar:
  - o Denetim metodolojilerini web sayfalarında yayımlar. Burada YDK'nın performans ve mali denetim rehberleri ile işlevsel denetim kılavuz ve araçlarına da yer verilir.
  - o Planlanan performans denetimlerinin listesini web sayfalarında yayımlar.
  - o Yayımlanan denetim raporlarında denetlenen birimin yanıtına yer verir.
  - o Kalite yönetimi çerçevelerinin uygun tasarlandığından ve etkin çalıştığından emin olmak için meslektaşlarına düzenli olarak dış değerlendirmeler yaptırır. YDK'lar, denetimlerine yönelik uygulama gözden geçirmeleri de yürütür. Meslektaş değerlendirmelerinin sonuçları ve uygulama gözden geçirmelerinin özetleri; web sitelerinde, yıllık raporlarında veya basılı herhangi bir şekilde yayımlanır.
- YDK'lardan biri, iç denetim rehberlerinin ISSAI'leri uygun şekilde yansıttığından emin olmak için sistematik bir kıyaslama yapmıştır. YDK, birçok yeni ISSAI'nin "onaylı versiyon" olarak yayımlanmasından en geç 12 ay sonra iç denetim rehberini buna göre güncellemeyi bir performans hedefi yapmıştır.

#### İlke 4

#### **YDK'lar, her seviyedeki çalışanlar için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygular.**

- YDK'ların, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen ISSAI 30 Etik Kurullarla uyumlu etik kuralları, politikaları ve uygulamaları vardır.
- YDK'lar, iç çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu önler ve kendi çalışmalarının saydamlık ve meşruiyetini sağlar.
- YDK'lar, tüm kurum bünyesinde etik davranışları etkin bir şekilde teşvik eder.
- Denetçi, hakim (Mahkeme modelinde), memur ve diğerlerinin etik gereklilikleri ve yükümlülükleri kamuoyuna duyurulur.

#### **İyi uygulamalar**

- YDK, çalışmalarına yol gösteren bir değerler seti ile etik ve mesleki davranış kuralları seti benimsemiştir.
- YDK; mali yönetim alanında ekonomiklik, saydamlık ve en yüksek etik standartlara kendini adanmıştır. YDK'lardan biri, YDK başkanı ve üst yönetimin seyahat ve ağırlama giderlerini web sayfasında kamuoyuna duyurmaktadır.
- İki YDK'da denetçi, her denetimin başında olası bir çıkar çatışmasının bulunmadığına dair bir beyanname imzalar ve bu üst yönetimce değerlendirilerek ele alınabilir.
- Aynı şekilde bazı YDK'lar, hâkimleri için etik sözleşme benimsemiş ve etik komisyonu kurmuştur.
- Bazı YDK'lar, üyelerini kişisel bağlantıları olan faaliyetlerden geri çekmekle yükümlüdür.
- YDK'lardan biri, denetim raporunda çıkar çatışmasının olduğu ve üst düzey çalışanın denetimle ilgili dokümanlara veya faaliyetlere erişim veya katılımının olmamasını sağlamak üzere YDK tarafından tedbirlerin alındığı bir durumu açıklamıştır.
- Bazı durumlarda etik yükümlülükler, hâkimin yemin etmesini ve mal varlığı beyanlarının kaydedilmesini içerir.



## İlke 5

**YDK'lar, faaliyetleri için dışarıdan hizmet aldıklarında bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinden taviz verilmediğinden emin olur.**

- YDK'lar, dışarıdan aldıkları hizmetlere ilişkin sözleşmelerin bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinde tavize neden olmadığından emin olmalıdır.
- Uzmanlık ve denetim faaliyetleri için kamusal veya özel dış kuruluşlardan hizmet alınması, YDK'nın sorumluluk alanına girer ve etik politikalara (özellikle çıkar çatışması) ile dürüstlük ve bağımsızlığı sağlamayı amaçlayan politikalara tabidir.

### İyi uygulamalar

- Bazı YDK'lar, sözleşme koşullarını kesin biçimde tanımlamaktadır. Bunlara, olası çıkar çatışmalarının kendilerinden uzmanlık hizmeti alınanlarca beyan edilmesi de dahildir.
- YDK'lardan biri, yaptığı 10.000 dolardan fazla tutarlı tüm sözleşmeleri web sayfasında kamuoyuna duyurmaktadır.

## İlke 6

**YDK'lar; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütür ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.**

- YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren sağlam yönetim uygulamalarını kullanır. Bu, iç denetimleri ve INTOSAI GOV 9100'de anlatılan diğer tedbirleri içerebilir.
- YDK'ların mali tabloları, kamuoyuna duyurulur. Bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabidir.
- YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler (Mahkeme olarak kurulan YDK'larda), performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve performanslarını değerlendirir ve raporlar.
- YDK'lar, misyonlarını gerçekleştirmek ve sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla gerekli çalışmayı yapmak için ihtiyaç duyulan beceri ve yetkinlikleri sağlar ve geliştirir.
- YDK'lar, toplam bütçelerinin ne olduğunu kamuoyuna duyurur ve



mali kaynaklarının nereden sağlandığını (parlamento ödeneği, genel bütçe, maliye bakanlığı, kurumlar, ücretler) ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını raporlar.

- YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçer ve raporlar.
- YDK'lar, mali yönetim ve raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve bu süreçlere girdi sağlamak için çoğunluğu bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerinden de faydalanabilir.
- YDK'lar; denetim çalışmasının Parlamento, vatandaşlar ve diğer paydaşlar için değerini belirlemek amacıyla performans göstergelerinden faydalanabilir.
- YDK'lar; kamusal görünürlükleri, sonuçları ve etkilerini dış geribildirimler vasıtasıyla takip eder.

### İyi uygulamalar

- Birkaç YDK, performans göstergelerine dair birçok örnek vermektedir.
- Bazı YDK'ların bu konuya adanmış kamusal raporları vardır.
- Kullanılan performans göstergelerinin bazıları şöyledir:
  - Performans raporlarının (faaliyet) sayısı,
  - YDK'nın denetim planını uygulama oranı,
  - Tavsiyelerin hayata geçirilme oranı,
  - Hayata geçirilen YDK tavsiyelerinden doğan mali/mali olmayan faydalar,
  - Parlamento/Kongre önünde yapılan tanıklıkların/ sunumların sayısı,
  - Denetim raporunun neticelendirilmesinin zamanlılığı.
- Birkaç YDK; web sayfası istişareleri, paydaş memnuniyet anketleri, medyada yer alma gibi dış geri bildirimleri kullanmaktadır.
- Birkaç YDK:
  - Çalışanların denetim çalışmasını yürütmek için uygun bilgi ve becerilere sahip olmasını sağlamak için zorunlu eğitim müfredatı uygulamaktadır.
  - Meslek örgütleriyle resmi eğitim düzenlemelerine sahiptir.

o Bazı performans göstergelerini ve sonuçlarını içeren yıllık bir performans raporu yayımlamaktadır. Bir sayfada o yılın başarıları ve iyileştirilecek alanlar belirtilmektedir. Raporda o yılın hedeflerini ve gerçekleşen sonuçları belirten özet bir tablo sunulmaktadır. Performans göstergelerine örnek olarak tavsiyelerin hayata geçirilme oranı ve parlamentodaki oturum ve brifinglerin sayısı verilebilir. Bu raporda verilen diğer bilgiler arasında paydaş (Parlamentolar, hükümet birimleri ve kamu kurumları) memnuniyet anketinin sonuçları, çalışmaların maliyetini gösteren mali performans, ödenek ve yan yardımlar ve denetlenen mali tablolar sayılabilir.

- Bazı YDK'larda Denetim ve Risk Komitesi vardır.
- YDK'lardan biri, örnekleme ile seçilen raporlara yönelik dış değerlendirmenin sonucuna dayalı performans hedefleri belirler. Bu YDK'ların şikâyetler ve performans denetimi sonuçları ile ilgili Parlamento'ya yaptığı raporlama, saygın akademik uzmanlarca değerlendirilir. Dış iletişim uzmanları, rapordaki sunumun kalitesini değerlendirir. YDK, yıllık raporunda performans hedefleri hakkında raporlama yapar.

## İlke 7

### **YDK'lar, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlar.**

- YDK'lar, özel kanun ve yönetmeliklerce gizli addedilmediği takdirde denetim tavsiyeleri ve sonuçlarını kamuoyuna duyurur.
- YDK'lar, tavsiyelerine ilişkin alınan tamamlayıcı tedbirler hakkında rapor hazırlar.
- Mahkeme olarak kurulan YDK'lar, muhasebe görevlileri veya yöneticilere uygulanan yaptırımlar ve cezalar hakkında rapor hazırlar.
- YDK'lar; genel denetim sonuçları hakkında örneğin hükümetin genel bütçe uygulaması, mali koşul ve faaliyetler, genel mali yönetim süreci ve yasal çerçevelerinde varsa mesleki kapasite hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.
- YDK'lar, ilgili parlamento komitelerinin denetim raporlarını ve sonuçlarını daha iyi anlaması ve uygun adımları atmasına yardımcı olmak için bu komitelerle güçlü ilişkiler kurar.



### İyi uygulamalar

- YDK'lar (Mahkemeler veya diğer modeller), denetimlerinin ortaya çıkardığı ve ceza gerektirebilecek bazı suçlar hakkında rapor hazırlar.
- Gözden geçirilen YDK'ların çoğu, denetimlerinin sonuçlarını halka açık biçimde raporlamanın ve diğer yayınlara erişmenin gerekli olduğunu kabul etmektedir. Bu yayınlara yönelik araştırma, farklı kriterlere göre yapılabilir: yıllar, kurumlar/kuruluşlar, konu vs.
- Bazı YDK'lar, özet raporlar sunar. YDK web sayfalarından biri, abone olduktan sonra en yeni YDK yayınlarına e-postayla erişime imkan veren "E-posta Güncellemeleri" sunmaktadır.
- Çoğu ülkede YDK başkanı, raporlarının bulgularını (hepsini veya seçilenleri) parlamento komitelerine, bazı ülkelerde de krala veya cumhurbaşkanına sunmaktadır.
- YDK'lardan birinde YDK başkanının bizzat kendisi, vardığı sonuçlar ve denetimlerden doğan sonuç analizi üzerinde her yıl dış paydaş gruplarıyla (yasama organları, hükümetin yürütme kademesi, meclis üyeleri ve belediye başkanları) ortaklaşa çalışmaktadır. Aynı YDK; kamu hesapları komitelerinin, denetim raporlarını daha iyi anlamasını sağlamak ve denetlenen kuruluşlarla ilgili konular hakkında bildiklerinin doğruluğunu artırmak amacıyla bu komitelere oryantasyon ve mali yönetim eğitimi sunmaktadır.
- Birkaç YDK; parlamento komitelerinin yeni üyelerine, hükümetin önceki denetim raporlarında tavsiye edilen şekilde harekete geçmediği durumların altını çizen yazılar sunmaktadır. Bu sunum, her seçimden sonra yapılır çünkü birçok yeni Parlamento üyesi vardır.
- YDK başkanı, parlamento komitelerinin başkanları ve üyeleriyle ve denetlenen kurumların bakan yardımcısıyla düzenli olarak resmi ve gayri resmi toplantılar yapmaktadır. Bu toplantılar, YDK başkanına YDK'nın rolü ile görev ve yetkisini açıklama ve farklı komitelerin ihtiyaçlarını ve denetlenen kurumların karşılaştığı sorun ve riskleri daha iyi anlama fırsatı verir.

YDK'lardan biri, devlet bütçesini gözden geçirmelerine yardımcı olmak amacıyla parlamenterlere "Kamu Harcamalarının İncelenmesi" adlı bir rehber sunmuştur. Bu rehber, süreci açıklamaya çalışmakta ve parlamenterlerin birimlere ve kurumlara sorabileceği sorulara yönelik tavsiyelere yer vermektedir.

- Bazı YDK'lar, bütçe taslağı hakkında değerlendirme yapma görev ve yetkisine sahiptir.
- Bazı YDK'lar, çok büyük altyapı projeleri hakkında değerlendirme yapmaktadır.
- Birkaç YDK, yolsuzlukla mücadeleyi amaçlayan kamu kurumlarıyla iletişim kurmaktadır.

### İlke 8

**YDK'lar; medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında zamanlı ve yaygın şekilde iletişim kurar.**

- YDK'lar, çalışmalarını ve denetim sonuçlarını hakkında medya veya diğer ilgili taraflarla açık şekilde iletişim kurar ve kamusal alanda görünür hale gelir.
- YDK'lar, en önemli sonuçlarına yönelik kamusal ve akademik ilgiyi teşvik eder.
- Denetim raporları ve mahkeme kararlarının özetleri, ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde duyurulur.
- YDK'lar, denetimleri başlatır ve yürütür ve ilgili raporları zamanında yayımlar. Denetim çalışması ve bununla ilgili verilen bilgiler geçmiş zamanlı olmaz ise saydamlık ve hesap verebilirlik artacaktır.
- YDK raporları, çeşitli araçlar (örneğin özetler, grafikler, video sunumları, basın açıklamaları) vasıtasıyla geniş halk kesimlerinin erişebileceği ve anlayabileceği hale getirilir.

### İyi uygulamalar

- YDK raporlarına YDK'ların web sayfalarından ulaşılabilir.
- YDK'lar, denetim raporunun yayımlanmasının ardından bu raporun içeriğini açıklamak için basın toplantıları yapmaktadır.
- YDK'lar, sivil topluma karşı proaktif bir yaklaşım benimsemektedir. Birkaç YDK, raporlarının sade ve anlaşılır bir dille yazıldığından emin olmak amacıyla bu raporları gözden geçirecek iletişim uzmanları çalıştırmaktadır.
- YDK'lardan biri, gazetecilere ve YDK hakkında bilgi edinmek isteyenlere bir medya merkezi portalı ile basın açıklamaları, bildirimler, konuşmalar ve mevcut olan ilgili arka plan bilgilerini sunmaktadır.



- YDK'lardan biri, benzer bir başlık sunmaktadır. YDK'nın her yayına yönelik basın açıklamaları, konuşmalar, özetler ve makaleler bulunmaktadır.
- YDK'lardan birinin, medyanın erişebileceği özel bir medya sözcüsü vardır. Buna ilaveten YDK, kilit medya kuruluşların yazılarını tam olarak ve doğru bağlamda yayımlayabilmesi ve bu kuruluşların YDK'nın denetim raporlarını anlamalarına yardımcı olmak üzere bu kuruluşlarla düzenli oturumlar gerçekleştirmektedir.
- YDK'lardan birinin başkanı, denetim raporunun yayımlanmasının ardından yüz yüze görüşme için basın konferansından bir gazeteciyle düzenli olarak bir araya gelmektedir. YDK başkanı, YDK bütçesini açıklamak ve performans raporunu, plan ve önceliklerine dair raporunu ve idari uygulamalarını görüşmek üzere parlamenterlerle de bir araya gelmektedir.

### İlke 9

#### **YDK'lar, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için dış ve bağımsız tavsiyelerden faydalanır.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'na riayet eder ve dış tarafların rehberliğini ve uzmanlığını kullanarak sürekli öğrenme için çaba gösterir.
- YDK'lar, çalışmalarına ve standartları uygulamalarına yönelik bağımsız bir dış değerlendirme yapılmasını isteyebilir. Bu amaçla meslektaş değerlendirmesinden faydalanabilir.
- YDK'lar; denetimlere ilişkin teknik konular gibi konularda bağımsız dış tavsiye sağlamak için dış uzmanlardan faydalanabilir.
- YDK'lar, meslektaş değerlendirmeleri ve bağımsız dış değerlendirmelerin sonuçlarını halka açık biçimde raporlar.
- YDK'lar, ortak veya paralel denetimlerden faydalanabilir.
- YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırarak mali yönetim alanında mesleki kapasitenin iyileşmesine katkıda bulunabilir.

#### **İyi uygulamalar**

- Birkaç YDK, meslektaş değerlendirmesine tabi tutulmuş ve sonuçlar web sayfalarında yayımlanmıştır.
- YDK'lar, dış üyeleri olan birtakım komitelerden tavsiye almaktadır.

Bu üyeler; çevre gruplarının önde gelen temsilcileri, akademik camia, eski memurlar ve özel sektör muhasebe firmaları gibi ilgili deneyim sahibi uzmanlardır.

- YDK'lar; uzman değerlendirmesinden (denetimlerle ilgili teknik konuları içeren alanlarda) veya akademik geri bildirimlerden, karşılaştırmalı değerlendirmelerden, bilgi sistemlerinden ve aktüeryal hesaplamalardan faydalanmaktadır.
- Birçok YDK, çevresel konulara yönelik ortak denetimlere katılmaktadır.
- YDK'lardan bir diğeri, düzenlilik denetimlerini ulusal Denetçiler İçin Bağımsız Düzenleyici Kurulun bağımsız teknik değerlendirmesine ve performans denetimlerini de uluslararası bir YDK meslektaş değerlendirme ekibinin gözden geçirmesine tabi kılmaktadır.
- Birkaç YDK; denetim amaçları, kriterler ve denetim programlarının paylaştığı farklı bir yetki alanındaki YDK'larla ortaklaşa denetimler gerçekleştirmektedir. Denetim kurumları, ilgili yasama organlarına şahsen rapor verir. Bu ortaklaşa denetimlere örnek olarak koruma alanlarındaki çocuklara yönelik hizmetler gibi yerli halklarla ilgili konular ve sağlık sektöründe performans göstergeleri konusu verilebilir.
- YDK'lardan biri, çevre ve sürdürülebilir kalkınma uygulamalarını gözden geçirmek ve bu uygulamaları güçlendirebilecek yollar tavsiye etmek için bağımsız bir panel oluşturmuştur.
- YDK'lardan biri; denetlenen bakanlıklar, kamu kurumları ve diğer paydaşlardaki üst düzey yöneticiler ve kilit irtibat noktalarıyla mülakatları içeren "toplam kalite yönetimi" veya "müşteri" gözden geçirmelerini yapması için dış danışman kullanmaktadır.
- Bazı YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırmak amacıyla üniversitelerle bağlantı kurmaktadır.
- Bazı YDK'lar, kamuoyunun denetimlerle ilgili belirli şikâyet ve önerilerini iletebilmesi için resmi mekanizmalar oluşturmaktadır.



ISSAI 30

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Etik Kurallar*

*Code of Ethics*





## Bölüm 1

### Giriş

#### *Kavram, Arka Plan ve Etik Kuralların Amacı*

1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), kamu sektörü denetçilerine yönelik uluslararası düzeyde bir Etik Kurallar belgesinin geliştirilmesini gerekli görmüştür.

2. Etik Kurallar, denetçilerin günlük işlerine rehberlik etmesi gereken değerler ve ilkelerin kapsamlı ifadesidir. Kamu sektörü denetçilerinin sahip olduğu bağımsızlık, yetki ve sorumluluklar; Yüksek Denetim Kurumundan (YDK'dan) ve denetim işi için istihdam edilen veya görevlendirilen personelden üst seviyede etik davranış beklentisini de beraberinde getirmektedir. Kamu sektörü denetçileri için hazırlanan bir Etik Kurallar belgesinde kamu çalışanları için öngörülen genel etik gereklilikler ve mesleki yükümlülüklerin yanı sıra denetçilere yönelik özel gereklilikler de göz önünde bulundurulmalıdır.

3. INTOSAI Etik Kurallar, temel aldığı Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberleri<sup>1</sup> ile birlikte INTOSAI Denetim Standartları Komitesinin Haziran 1992'de yayımladığı INTOSAI Denetim Standartlarını destekleyen ve tamamlayıcı nitelikte olan vazgeçilmez belgeler olarak görülmelidir.

4. INTOSAI Etik Kuralları; bireysel olarak denetçiler, YDK Başkanları, yöneticiler ve YDK'da veya YDK adına çalışan ve denetim işinde yer alan bütün bireylere yöneliktir. Ancak Etik Kurallar, YDK'ların kurumsal yapısı üzerinde herhangi bir etkiye sahipmiş gibi yorumlanmamalıdır.

Milletlerin kültür, dil, hukuki ve sosyal yapılarındaki farklılıklar nedeniyle her YDK, şartlarına en iyi uyan kendi Etik Kurallarını geliştirme sorumluluğunu taşır. Tercihen, geliştirilecek bu ulusal Etik Kurallarda etik kavramların, daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır. INTOSAI Etik Kurallarının hazırlanmasındaki amaç, ulusal etik kuralların geliştirilmesine temel teşkil etmesidir. YDK'lar, her denetçinin ulusal Etik Kurallarda yer alan değerleri ve ilkeleri benimsemesini ve bunlara uygun hareket etmesini sağlamaktan sorumludur.

---

<sup>1</sup> Lima'da yapılan IX. INTOSAI toplantısından. Avusturya'da bulunan INTOSAI Genel Sekreterliğinden temin edilebilir.

5. Denetçilerin davranışları, her zaman ve tüm şartlarda kusursuz olmalıdır. Görevleri sırasında davranışlarındaki herhangi bir zafiyet veya özel hayatlarındaki herhangi bir uygunsuz davranış, denetçilerin ve temsil ettikleri YDK'nın dürüstlüğünü ve denetim çalışmalarının kalitesi ve meşruluğunu zedeler; YDK'nın güvenilirliği ve yetkinliği konusunda şüphe uyandırır. Kamu sektöründe çalışan denetçilere yönelik bir etik kurallar belgesinin kabul edilmesi ve uygulanması, denetçilere ve çalışmalarına olan güveni ve itimadı güçlendirir.

6. YDK'ya güven, itimat ve güvenilirlikle bakılması temel önemdedir. Denetçiler; Dürüstlük, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Gizlilik ve Yeterlik anahtar kelimelerinde içerilen kavramlara ilişkin etik gereklilikleri benimsemek ve uygulamak suretiyle bu hususta öncü olmalıdır.

#### *Güven, İtimat ve Güvenilirlik*

7. YDK'nın eylem ve yaklaşımlarının her türlü şüphe ve eleştirinin ötesinde saygı ve güvene değer olmasını beklemek; yasama ve/veya yürütme organı, halk ve denetlenen kuruluşların hakkıdır.

8. Denetçiler, kendi aralarında ve denetim mesleği içerisinde işbirliği ve iyi ilişkileri teşvik edecek şekilde davranmalıdır. Üyelerince mesleğin desteklenmesi ve meslek mensuplarının birbirleriyle olan işbirliği, profesyonelliğin temel öğeleridir. Halkın denetçiye karşı duyduğu güven ve saygı, büyük oranda geçmişte ve günümüzde bütün denetçilerin elde ettiği başarıların birikiminin bir sonucudur. Dolayısıyla denetçilerin meslektaşlarıyla güvenilir ve dengeli bir ilişkiye sahip olması, halkın olduğu kadar denetçilerin de yararınadır.

9. Yasama ve/veya yürütme organı ile halk ve denetlenen kuruluşlara YDK'nın çalışmalarının güvenilirliği ve tarafsızlığına dair tam bir güvence sağlanmalıdır. Bu nedenle ulusal bir Etik Kurallar belgesinin veya hizmetlerin yerine getirilmesini düzenleyen benzer bir dokümanın mevcut olması zaruridir.

10. Toplumun her kesiminde güvenilirliğe ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla YDK'nın raporları ve görüşlerinin bütün yönleriyle doğru ve güvenilir olduğunun bilgi sahibi üçüncü taraflarca değerlendirilmesi önemlidir.

11. YDK tarafından gerçekleştirilen bütün çalışmalar; yasama ve/veya yürütmenin gözetiminden, yerindeliğine dair kamuoyu değerlendirmesinden ve ulusal Etik Kurallara uygunluk bakımından yapılacak değerlendirmelerden geçecek yeterlikte olmalıdır.

## Bölüm 2

### Dürüstlük

12. Dürüstlük, bir Etik Kurallar belgesinin en temel değeridir. Denetçiler, çalışmaları sırasında ve denetlenen kuruluşun personeliyle olan ilişkilerinde üst düzey davranış standartlarına (örn. dürüstlük ve açıklık) bağlı kalmakla yükümlüdür. Halkın güveninin korunması için denetçilerin davranışları şüphe götürmez ve eleştirilemez olmalıdır.

13. Dürüstlük, /-neyin doğru ve adil olduğu yönünden ölçülebilir. Dürüstlük; denetçilerin, hem denetimin şekli ve özüne hem de etik standartlara riayet etmesini gerektirir. Ayrıca denetçilerin bağımsızlık ve nesnellik ilkelerine uymasını, kusursuz mesleki davranış standartlarını muhafaza etmesini, halkın çıkarlarını göz önünde bulundurarak karar almasını, çalışmalarını yaparken ve YDK kaynaklarını kullanırken mutlak dürüstlük göstermesini gerektirir.

## Bölüm 3

### Bağımsızlık, Nesnellik ve Tarafsızlık

14. Denetlenen kuruluş ve diğer harici çıkar gruplarından bağımsızlık, denetçiler için vazgeçilmezdir. Bu, denetçilerin bağımsızlıklarını artıracak veya hiçbir surette zedelemeyecek şekilde hareket etmesi gerektiği anlamına gelir.

15. Denetçiler, sadece denetlenen kuruluştan ve diğer çıkar gruplarından bağımsız olmaya çalışmamalı aynı zamanda inceleme altında olan mesele ve konuları ele alırken nesnel olmaya da çalışmalıdır.

16. Denetçilerin, sadece gerçekte değil görünürde de bağımsız ve tarafsız olması esastır.

17. Denetim çalışmasına ilişkin tüm hususlarda denetçilerin bağımsızlığı, şahsi veya harici çıkarlarla zedelenmemelidir. Örneğin denetçi üzerinde yapılan dış baskı veya etki, denetçinin bireyler, denetlenen kuruluş, proje veya programlara ilişkin önyargılara sahip olması, denetçinin denetlenen kuruluşun eski çalışanı olması, sadakat veya çıkar çatışmasına neden olabilecek şahsi veya mali uğraşlar gibi nedenlerle bağımsızlık zedelenabilir. Denetçiler, kazanılmış haklarının olduğu tüm meselelere müdahil olmaktan sakınmakla yükümlüdür.

18. Denetçiler tarafından yürütülen bütün çalışmalarda özellikle de doğru ve objektif olması gereken raporlarda nesnellik ve tarafsızlığa ihtiyaç vardır. Dolayısıyla görüş ve raporlarda yer alan sonuçlar, yalnızca YDK'nın denetim standartlarına uygun olarak elde edilen ve bir araya getirilen kanıtlara dayandırılmalıdır.

19. Denetçiler, denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sunduğu bilgilerden faydalanmalıdır. Bu bilgiler, denetçiler tarafından verilen görüşlerde yansız biçimde dikkate alınmalıdır. Denetçiler, ayrıca denetlenen kuruluş ve diğer tarafların görüşlerine ilişkin bilgi toplamalıdır. Ancak denetçilerin vardıkları sonuçlar, bu görüşlerden etkilenmemelidir.

### **Siyasi Tarafsızlık**

20. YDK'nın siyasi tarafsızlığının hem gerçekte hem de görünüşte muhafaza edilmesi önemlidir. Bu nedenle görevlerini tarafsız ifa edebilmeleri için denetçilerin, bağımsızlıklarını siyasi etkiden korumaları önemlidir. YDK; yasama organları, yürütme organı veya kanunlarca YDK'nın raporlarını mütalaa etme yetkisi verilen diğer devlet kuruluşlarıyla yakın çalıştığından bu husus, denetçiler için de geçerlidir.

21. Siyasi faaliyetlerde bulunmaları veya bu tür faaliyetlere girmeyi düşünmeleri halinde denetçilerin; bunun mesleki görevlerini tarafsız şekilde ifa etme liyakatleri üzerinde yaratabileceği etkiyi veya görünüşteki etkisini göz önünde bulundurmaları önemlidir. Siyasi faaliyetlere katılmalarına izin verilmişse denetçiler, bu faaliyetlerin mesleki çatışmalar doğurabileceğinin farkında olmalıdır.

### **Çıkar Çatışması**

22. Denetçilere, denetlenen kuruluşa denetim dışında danışmanlık yapma veya diğer hizmetleri sunma izni verilmesi halinde bu hizmetlerin, bir çıkar çatışmasına yol açmamasına özen gösterilmelidir. Özellikle denetçiler, bu tür danışmanlık hizmetinin veya diğer hizmetlerin katiyetle denetlenen kuruluşun idaresinde kalması gereken idari sorumluluk veya yetkiler içermemesini temin etmelidir.

23. Denetçiler, bağımsızlığını ve dürüst duruşunu etkileyebilecek ya da etkiliyor algısı yaratabilecek hediyeleri veya ikramları reddederek bağımsızlığını korumalı ve muhtemel çıkar çatışmalarından sakınmalıdır.

24. Denetçiler, denetlenen kuruluşun idarecileri, personeli ve diğer taraflarla olan ve bağımsız hareket etmelerini ve bağımsız hareket ettiklerinin görünmesini etkileyebilecek, riske atabilecek veya tehdit edebilecek bütün ilişkilerden kaçınmalıdır.

25. Denetçiler, resmi makamlarını özel amaçları için kullanmamalı ve yolsuzluk riski içeren veya nesnellik ve bağımsızlığı hakkında şüphe doğurabilecek ilişkilerden kaçınmalıdır.

26. Denetçiler, görevlerini yerine getirirken elde ettikleri bilgileri kendileri veya başkaları için şahsi çıkar sağlama aracı olarak kullanmamalıdır. Diğer birey veya kurumlara makul olmayan ve haksız avantajlar sağlayacak bilgileri ifşa etmemeleri gerektiği gibi bu tür bilgileri, başkalarına zarar vermek maksadıyla da kullanmamalıdır.

## Bölüm 4

### Mesleki Gizlilik

27. YDK'nın normal prosedürlerinin bir parçası olarak veya ilgili kanunlar uyarınca kanuni veya diğer tanımlanmış sorumluluklarını yerine getirme amacı dışında denetçiler, ne yazılı ne de sözlü olarak denetim sürecinde elde ettikleri bilgileri üçüncü şahıslara açıklamamalıdır.

## Bölüm 5

### Yeterlik

28. Görevlerini yetkin ve tarafsız biçimde ifa etmelerini sağlamak amacıyla denetçiler, her zaman profesyonelce davranmak ve çalışmalarını yürütürken üst düzey mesleki standartları uygulamakla yükümlüdür.

29. Denetçiler, yapmaya yetkin olmadıkları işleri üstlenmemelidir.

30. Denetçiler; geçerli denetim, muhasebe ve mali yönetim standartları, politikaları, prosedürleri ve uygulamalarını bilmeli ve takip etmelidir. Aynı şekilde denetlenen kuruluşun faaliyetlerini düzenleyen anayasal, yasal ve kurumsal ilke ve standartlara hakim olmalıdırlar.

### **Mesleki Gelişim**

31. Denetçiler; denetimin yürütülmesi ve gözetimi ve ilgili raporların hazırlanmasında gereken mesleki özeni göstermelidir.

32. Denetçiler, denetimlerinde mümkün olan en üst kalitede metot ve uygulamaları kullanmalıdır. Denetimlerin yürütülmesinde ve raporların çıkarılmasında denetçiler, temel önermelere ve genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalmakla yükümlüdür.

33. Denetçiler; mesleki sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli becerileri, sürekli yenilemek ve geliştirmekle yükümlüdür.

### **Terimler Sözlüğü**

Bu Etik Kurallar belgesinde kullanılan terimler, INTOSAI Denetim Standartlarında kullanılan terimlerle aynı yorum veya tanıma sahiptir.



ISSAI 40

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Yüksek Denetim  
Kurumları İçin Kalite  
Kontrolü*

*Quality Control for  
SAIs*





## 1- Giriş

Bu dokümanın amacı, YDK'lara tüm çalışma alanlarını kapsayan uygun bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemi sürdürmelerinde destek olmaktır. Bu doküman; görev, yetki ve şartlarına uygun ve kalite risklerine cevap verecek bir kalite kontrol sistemi kurmalarında YDK'lara yardımcı olmalıdır.

Tüm YDK'ların karşı karşıya olduğu temel zorluk, sürekli olarak yüksek kalitede denetim yapmak ve diğer çalışmalarını yürütmektir. YDK'ların yaptığı işin kalitesi, itibar ve güvenilirliklerini ve en nihayetinde görev ve yetkilerini yerine getirme kabiliyetlerini etkiler.

Bu rehberde ana hatlarıyla gösterildiği gibi, bir kalite kontrol sisteminin etkin olması için kalite kontrol sistemi; her YDK'nın stratejisi, kültürü ve politika ve prosedürlerinin bir parçası olmalıdır. Bu şekilde kalite, raporun hazırlanmasından sonra gelen ek bir prosedür olmaktan ziyade YDK'ların çalışmalarını yürütme ve raporlarını hazırlama süreçlerine entegre edilir.

Bu doküman, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) çerçevesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu ISSAI'de yer alan rehber bilgilerin, diğer ISSAI'lerle bağlantılı olarak kullanılması amaçlanmıştır.

Her YDK; kendi görev ve yetkisi, yapısı, riskleri ve yürüttüğü işin niteliğini dikkate alarak bu rehber bilgileri nasıl kullanacağına en iyi şekilde karar vermek için gerekli donanıma sahiptir.

## 2- ISSAI 40'ın Kapsamı

ISSAI 40, Uluslararası Kalite Kontrol Standardında (ISQC 1<sup>1</sup>) yer alan ve YDK'larca uygulanabilmesi için gerektiği şekilde uyarlanan temel ilkelere dayanır. ISQC-1, kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü bazı hususları içermesine ve birçok yönden YDK'lar için uygun olmasına rağmen temel ilkelerin, YDK'larca uygulanabilmelerini sağlamak amacıyla kısmen yorumlanması gerekir. ISSAI 40, YDK'ların bir profesyonel denetim ve güvence firmasının görev ve yetkilerinden daha kapsamlı olan görev ve yetkilerini yansıtır. ISSAI 40, görev, yetki ve koşullarına uygun olarak tüm çalışma alanlarında ISQC-1'in temel ilkelerini uygulamalarında YDK'lara destek olmak üzere rehberlik sağlar. Bu doküman, kamu sektörü ortamında yüksek kalitenin yakalanmasıyla ilgili kalite kontrol tedbirlerini ana hatlarıyla belirtir.

<sup>1</sup> ISQC 1, Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Görevlerini Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).

ISSAI 40'ın genel amacı ve temel ilkeleri, ISQC-1'e uygun olmakla birlikte bu ISSAI'de yer alan gereklilikler YDK'lar için geçerli olmalarını sağlamak amacıyla uyarlanmıştır. Dolayısıyla gereklilikler, ISQC-1'de yer alan gerekliliklerle birebir aynı değildir.

ISQC-1'de yer alan temel ilkeleri kabul ederek ve bu ilkelere yararlanarak ISSAI 40, YDK'larda kalite kontrolüne yönelik genel bir çerçeve oluşturur. Bu çerçeve, YDK'larca yürütülen çalışmaların tamamının (yani mali denetimler, uygunluk denetimleri, performans denetimleri ve bir YDK tarafından yürütülen diğer bütün çalışmaların) kalite kontrol sistemi için geçerli olacak şekilde tasarlanır.

ISSAI 40, YDK'lar genelinde işleyen denetim kalitesine yönelik kurumsal konulara odaklanır. ISSAI 40; münferit bir görev düzeyinde (örneğin münferit bir mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi veya bir YDK tarafından yürütülen diğer tüm çalışmalarda) kalite kontrolüne yönelik olanlar dahil diğer INTOSAI rehberlerini tamamlayan bir çerçeve de sunar.

Münferit bir görev düzeyindeki kalite kontrole ilişkin rehber bilgiler, şu dokümanlarda bulunabilir:

- ISSAI 1000 - 2999 (Mali Denetim Rehberleri);

[ISSAI 1000, ISSAI 1220 ve ISSAI 1620; mali denetimlerin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

- ISSAI 3000 - 3999 (Performans Denetimi Rehberleri);

[ISSAI 3100'ün 2.5 numaralı bölümü, performans denetimlerinin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

- ISSAI 4000 - 4999 (Uygunluk Denetimi Rehberleri).

[ISSAI 4100'ün 5.2 ve ISSAI 4200'ün 5.2 numaralı bölümü, uygunluk denetimlerinin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

Bir YDK, ISQC-1'e (ve ISA'lara) uyduğunu beyan etmek istiyorsa ISQC-1'in gerekliliklerini göz önünde bulundurmalıdır. ISA'ların uygulanmasına yönelik gereklilikler, Mali Denetim Rehberlerinde açıklanmıştır.

ISQC-1, aşağıdaki linkten elde edilebilir:

[http://web.ifac.org/download/2009\\_Auditing\\_Handbook\\_A007\\_ISQC\\_1.pdf](http://web.ifac.org/download/2009_Auditing_Handbook_A007_ISQC_1.pdf)

ISQC-1'de kullanılan terimlerin bir kısmı, YDK'lar için yorumlanmalıdır. Bu yorumlara, bu dokümanın 7. bölümünde yer verilmektedir.

### 3- ISQC-1'e Genel Bakış

ISQC-1, firmanın mali tablo denetimi ve gözden geçirmesi ile diğer güvence ve ilgili hizmet görevlerinin kalite kontrol sistemine yönelik sorumluluklarını ele alır.

ISQC-1 şunu ortaya koyar: “firmanın amacı aşağıda belirtilen hususlara ilişkin makul güvence elde etmek üzere bir kalite kontrol sistemi kurmak ve devamlılığını sağlamaktır”:<sup>2</sup>

- (a) firmanın ve personelinin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uyduğuna ve
- (b) firma veya görev ortakları tarafından yayımlanan raporların mevcut şartlar altında uygun olduğuna

ISSAI 40'da yer alan çerçevenin, her YDK'nın görev ve yetkisi ve mevcut şartları ile bağlantılı olarak aynı amacı yerine getirmesi hedeflenmiştir.

### 4- Kalite Kontrol Sistemi Nedir?

ISSAI 40, ISQC-1'de genel hatlarıyla belirlenen kalite kontrol çerçevesine ait unsurlardan faydalanır. Ayrıca ISSAI 40, özellikle kamu sektörü denetim ortamında geçerli olan ve bir YDK'nın kalite kontrol sistemini etkileyen hususları göz önünde bulundurur. ISQC-1, bir kalite kontrol sisteminin unsurlarını şu şekilde belirler:

- (a) Firma içinde kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları,
- (b) İlgili etik gereklilikler,
- (c) Müşteri ilişkilerinin ve belli görevlerin kabulü ve devamlılığı,
- (d) İnsan kaynakları,
- (e) Görevin yerine getirilmesi ve
- (f) İzleme.

Yukarıdaki unsurlara ek olarak ISQC-1, firmanın kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve bunların firmanın personeline bildirilmesi gerektiğini belirtir.

ISQC-1'de yer alan bir kalite kontrol sisteminin unsurları, YDK'lar tarafından yürütülen (muhtemelen ISQC-1'in “görev” tanımından daha

<sup>2</sup> ISQC-1, paragraf 11.

kapsamlı olan) çalışma alanlarının tamamında uygulanabilir. Bu nedenle YDK'lar, kalite kontrol sistemlerini tasarlarken ISQC-1'deki temel ilkeleri göz önünde bulundurmalıdır.

Temel bir amaç olarak her YDK, çalışmalarının kalitesine karşı riskleri dikkate almalı ve bu risklere yeterli karşılığı vermek üzere tasarlanmış bir kalite kontrol sistemi kurmalıdır. Kalite riskleri, her YDK'nın görev ve yetkisine, fonksiyonlarına ve içerisinde faaliyet gösterdiği koşullara ve ortama bağlıdır. Bu riskler, bir YDK'nın çalışmalarının birçok farklı yönünde ortaya çıkabilir. Örneğin kalite riskleri; mesleki yargının uygulanmasında, politika ve prosedürlerin tasarımı ve uygulanmasında veya YDK'ların çalışmalarının sonuçlarını iletmek için kullandıkları metotlarda ortaya çıkabilir.

Bir kalite kontrol sisteminin devamlılığının sağlanması, sürekli izleme ve sürekli gelişime dönük bir kararlılığın gösterilmesini gerektirir.

## 5 - ISSAI 40'ın Yapısı

ISSAI 40'ın 6. bölümü, ISQC-1'de belirlenen her bir unsur için aynı olacak şekilde şöyle yapılandırılmıştır:

- ISQC-1'de yer alan temel ilke,
- YDK'lara uyarlanan temel ilke,
- YDK'lar için uygulama rehberi.

## 6- Bir YDK'nın Kalite Kontrol Sisteminin Çerçevesi

(a) 1. Unsur: YDK'da kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, görevlerin yerine getirilmesinde kalitenin esas olduğunu kabul eden bir kurum içi kültürün teşvik edilmesi için tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler, firmanın İcra Kurulu Başkanının (veya eşitinin) veya uygun olduğu hallerde firmanın ortaklarından müteşekkil yönetim kurulunun (veya eşitinin) firmanın kalite kontrol sisteminin üst düzey sorumluluğunu üstlenmesini gerekli kılar”.<sup>3</sup>

3 ISQC-1 paragraf 18.

## YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

YDK, çalışmalarının tamamının yerine getirilmesinde kalitenin esas olduğunu kabul eden bir kurum içi kültürün teşvik edilmesi için tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler, kalite kontrol sisteminin genel sorumluluğunu taşıyan YDK Başkanı tarafından belirlenmelidir.

### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK Başkanı, YDK'nın görev ve yetkisine ve içinde bulunduğu koşullara bağlı olarak bir kişi veya grup olabilir.
- YDK Başkanı, YDK tarafından yürütülen tüm çalışmaların kalitesinin genel sorumluluğunu üstlenmelidir.<sup>4</sup>
- YDK Başkanı, kurumun kalite kontrol sistemini yönetme yetkisini bu rolü üstlenmek için yeterli ve uygun deneyime sahip kişi veya kişilere devredebilir.
- YDK'lar, kurum genelinde yüksek kaliteli işleri takdir eden ve ödüllendiren bir kültür oluşturmaya çabalamalıdır. Böyle bir kültürün oluşturulması için YDK Başkanı, ihale edilen işler dahil kurumun tüm işlerinin kalitesinin önemini vurgulayan doğru bir "üst yönetim yaklaşımı"<sup>5</sup> oluşturmalıdır. Bu kültür, ayrıca YDK idaresinin tüm kademelerinin kalitenin önemini vurgulayan net, tutarlı ve düzenli eylemlerine bağlıdır.
- Her YDK'nın stratejisi, işlerinin tamamında kalitenin yakalanmasını YDK'lar için kapsayıcı bir gereklilik olarak kabul etmelidir. Böylece siyasi, ekonomik veya diğer hususlar; yürütülen çalışmaların kalitesine gölge düşürmez.
- YDK'lar, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin kurum personeline ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflara net biçimde bildirilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, kurumda kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamak için yeterli kaynağın mevcut olmasını sağlamalıdır.

4 ISSAI 20, Saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri, 5. İlkeye uygun.

5 Üst Yönetim Yaklaşımı ve Denetim Kalitesi – Uluslararası Denetçiler Komitesi, Firmalar Forumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Aralık 2007) – [www.ifac.org](http://www.ifac.org).



## (b) 2. Unsur: İlgili Etik Gereklilikler

## ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, firmanın ve personelinin ilgili etik gerekliliklere uyduğuna ilişkin makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturur “.<sup>6</sup>

## YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

YDK, tüm personel ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar dahil kurumun ilgili etik gerekliliklere uyduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturmaktadır.

## YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar, çalışmalarının yürütülmesinde ilgili etik gerekliliklere riayet edilmesinin önemini vurgulamalıdır.
- YDK personelinin tamamı ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar, uygun etik davranışlar sergilemelidir.
- YDK Başkanı ve kurumdaki kıdemli personel, uygun etik davranışa örnek teşkil etmelidir.
- İlgili etik gereklilikler, YDK'nın faaliyetlerini düzenleyen yasal ve düzenleyici çerçevede belirlenen tüm gereklilikleri içermelidir.
- YDK'lar için etik gereklilikler, görev ve yetkileri ile içinde bulunduğu mevcut koşullara ve mesleki personelin koşullarına uygun olarak INTOSAI etik kuralları (ISSAI 30) ve IFAC'in etik gerekliliklerini içerebilir veya bunlardan yararlanabilir.
- YDK'lar, ISSAI 30'da tanımlandığı şekliyle temel mesleki etik ilkelerini destekleyen politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. Bunlar:
  - o Dürüstlük,
  - o Bağımsızlık, tarafsızlık ve yansızlık,
  - o Mesleki gizlilik ve
  - o Yeterlik.
- YDK'lar, kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların

6 ISQC-1, paragraf 20.

uygun gizlilik anlaşmalarına tabi olmasını sağlamalıdır.

- YDK'lar, kurumun etik gerekliliklerine uyulduğunu teyit etmek amacıyla personelden yazılı beyan almayı dikkate almalıdır.
- YDK'lar, YDK Başkanını etik gereklilik ihlallerini zamanında bildirmek ve Başkanın bu gibi hususları çözmek üzere uygun adımı atmasına imkan tanımak için politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, YDK Başkanı, tüm personeli ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların bağımsızlığını korumak için uygun politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır.
- (YDK'ların bağımsızlığına ilişkin daha fazla rehber bilgi için bkz. 'ISSAI 10 YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu' ve 'ISSAI 11 YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Rehber Bilgileri ve İyi Uygulamaları')
- YDK'lar, ilgili olduğu hallerde denetlenen kurumla yakınlık riskini azaltmak için kilit denetim personelinin rotasyonunun önemini pekiştiren politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. YDK'lar, yakınlık riskini azaltmak amacıyla diğer tedbirleri de dikkate alabilir.

(c) 3. Unsur: Kabul ve devamlılık

ISQC-1 Temel Prensibi:

“Firma, sadece aşağıdaki hallerde ilişkilere ve görevlere başlayacağı veya devam edeceğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış ve müşteri ilişkileri ve belli görevlerin kabulü ve devamlılığına yönelik politika ve prosedürler belirler:

- (a) Görevi yapacak yeterlikte ve zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere gerekli olanaklara sahip olduğunda;
- (b) ilgili etik gerekliliklere riayet edebildiğinde ve
- (c) müşterinin dürüstlüğünü değerlendirdiği ve müşterinin dürüst olmadığı sonucuna varmasına neden olacak bilgiye sahip olmadığına<sup>7</sup>.

<sup>7</sup> ISQC-1, paragraf 26.



### Ydk'lara Uyarlanan Temel İlke

YDK, sadece aşağıdaki hallerde denetimlerini ve diğer çalışmalarını yürüteceğine ilişkin makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirlemelidir:

- (a) Görevi yapacak yeterlikte ve zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere gerekli olanaklara sahip olduğunda;
- (b) İlgili etik gerekliliklere riayet edebildiğinde ve
- (c) Denetlenen kurumun dürüstlüğünü ve ortaya çıkan kalite risklerini nasıl ele alacağını değerlendirdiğinde.

Politika ve prosedürler, YDK'larca yürütülen çalışmaların çeşitliliğini yansıtmalıdır. Çoğu durumda YDK'ların, yürüttüğü çalışmalar konusunda çok az takdir yetkisi vardır. YDK'lar, çalışmalarını üç ana kategoride yürütür:

- Görev ve yetkilerinin ve yasaların gerektirdiği, seçme hakları olmaksızın yapmak zorunda oldukları işler;
- Görev ve yetkilerinin gerekli kıldığı ancak işin zamanlaması, kapsamı ve/veya niteliği hakkında takdir yetkisine sahip oldukları işler;
- Yapmayı seçebildikleri işler.

### YDK'lar için uygulama rehberi

- Yürütülen bütün denetimler ve diğer çalışmalar için YDK'lar, işin yürütülmesinden kaynaklanan kalite risklerini değerlendirmek amacıyla sistemler kurmalıdır. Bunlar, değerlendirilecek işin türüne göre çeşitlilik gösterecektir.
- YDK'lar, genellikle kısıtlı kaynaklarla faaliyet gösterir. YDK'lar iş programlarını dikkate almalı ve çeşitli işleri istenen kalitede yapacak kaynağa sahip olup olmadıklarını değerlendirmelidir. Bunu başarmak için YDK'lar, kalitenin korunması gerekliliğini göz önünde bulunduracak şekilde çalışmalarını önceliklendiren bir sisteme sahip olmalıdır. Kaynaklar yeterli değilse ve bu durum kaliteye karşı risk



teşkil ediyorsa YDK, YDK Başkanının ve uygun olduğu hallerde yasa organının veya bütçe otoritesinin dikkatinin kaynak eksikliğine çekilmesini sağlayacak prosedürlere sahip olmalıdır.

- YDK'lar, ISSAI 10'a göre bağımsızlıklarına karşı önemli bir risk olup olmadığını değerlendirmelidir. Böyle bir risk tespit edildiğinde YDK, bu riski nasıl ele alacağını belirlemeli ve belgelendirmeli; bir onay sürecinin mevcut olmasını ve bu sürecin yeterli şekilde belgelendirilmesini sağlamalıdır.
- Denetlenen kurumun dürüstlüğü konusunda şüphe duyulursa YDK; personelin yeterliliği, kaynak düzeyi ve denetlenen kurumda ortaya çıkabilecek her türlü etik sorundan kaynaklanan riskleri göz önünde bulundurmalı ve ele almalıdır.
- YDK'lar, ihale edilenler dahil olmak üzere takdire bağlı işlerin kabulü ve devamlılığına yönelik prosedürleri değerlendirmelidir. YDK, çalışmayı yürütmeye karar verdiğinde bu kararın kurum içerisinde uygun kademedede onaylanmasını ve ilgili risklerin değerlendirilerek yönetilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, risk yönetimi prosedürlerinin çalışmanın yürütülmesinden doğacak riskleri azaltacak yeterlilikte olmasını sağlamalıdır. Risklere verilecek yanıtlar şunları içerebilir:
  - o Yapılacak işin kapsamının dikkatlice belirlenmesi,
  - o Normalde olduğundan daha fazla kıdemli/deneyimli personelin görevlendirilmesi ve
  - o Rapor yayımlanmadan önce görevin kalite kontrolüne yönelik daha detaylı bir gözden geçirme yapılması.
- YDK'lar, normalde denetimi veya diğer çalışmalarını kabul etmemelerine yol açacak özel hususları raporlarında açıklamayı değerlendirebilir.

(d) 4. Unsur: İnsan Kaynakları

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma:

(a) mesleki standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak görevleri yerine getirmesi ve

(b) firmanın veya görev ortaklarının mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımlama imkanı vermesi için gerekli kabiliyet ve becerilere sahip, etik ilkelere bağlı yeterli sayıda personele sahip olduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler”.<sup>8</sup>

#### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

##### YDK:

- (a) İlgili standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak çalışmalarını yürütmek ve
- (b) YDK'ya mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımlama imkanı vermesi

için gerekli kabiliyet ve becerilere sahip, etik ilkelere bağlı yeterli kaynağa (personel ve uygun olduğu hallerde YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar) sahip olduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler.

#### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar, ister kendi personeli tarafından yapılsın isterse ihale edilsin çalışmalarının tamamını yürütecek gerekli beceri ve uzmanlığa sahip olmalarını temin etmek üzere çok sayıda farklı kaynaktan faydalanabilir.
- YDK'lar, yürüttükleri işlerin tamamına ait sorumlulukların net biçimde dağıtılmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, personelinin ve (yeminli muhasebecilik veya danışmanlık firması gibi) YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan diğer tarafların işi yapmak için gerekli tüm niteliklere sahip olduklarından emin olmalıdır.
- YDK'lar, kimi koşullarda personelin ve ilgili olduğu hallerde YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların YDK'nın gerekliliklerine ek olarak mesleki kuruluşların getirdiği gerekliliklere uymak gibi şahsi yükümlülükleri olabileceğini kabul etmelidir.
- YDK'lar, insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürlerinde kaliteye ve YDK'nın etik ilkelerine bağlılığa, gerekli vurgunun yapılmasını temin etmelidir. İnsan kaynaklarına ilişkin bu politika ve prosedürler, şunları kapsar:

<sup>8</sup> ISQC-1, paragraf 29.

- o İşe alma (ve işe alınan personelin nitelikleri),
  - o Performans değerlendirmesi,
  - o Mesleki gelişim,
  - o İmkânlar (gerekli kalite standardında görevleri yerine getirmek için yeterli süre dâhil),
  - o Yeterlik (hem etik hem teknik yeterlik),
  - o Kariyer gelişimi,
  - o Terfi,
  - o Tazminat ve
  - o Personel ihtiyacının tahmini.
- YDK'lar, çalışanların mesleki gelişimini teşvik etmek ve personelin meslekteki güncel gelişmeler konusunda eğitim almalarını temin etmek amacıyla tüm çalışanlar için öğrenme ve eğitimi teşvik etmelidir.
  - YDK'lar, personelin ve YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların YDK'nın faaliyet gösterdiği kamu sektörü ortamına ilişkin uygun bir kavrayışa sahip olduklarından ve yapmaları gereken işe hakim olduklarından emin olmalıdır.
  - YDK'lar; kalitenin ve YDK'nın etik ilkelerinin, personelin ve YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların performans değerlendirmelerinde temel faktörler olmasını sağlamalıdır.

(e) 5. Unsur: Denetim ve diğer çalışmaların yürütülmesi

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, görevlerin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olduğuna ve firmanın veya görev ortağının mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımladığına dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler. Bu politika ve prosedürler, şunları kapsar:

- a) Görev yerine getirilirken kalitede tutarlılığın teşvik edilmesine ilişkin hususlar,
- b) Gözetim sorumlulukları ve
- c) Gözden geçirme sorumlulukları.<sup>9</sup>

<sup>9</sup> ISQC-1, paragraf 32.

## YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

YDK, denetimlerinin ve diğer çalışmalarının ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütüldüğüne ve mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımladığına dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirlemelidir. Bu politika ve prosedürler, şunları kapsamalıdır:

- a) Yapılan işin kalitesinde tutarlılığın teşvik edilmesine ilişkin hususlar,
- b) Gözetim sorumlulukları ve
- c) Gözden geçirme sorumlulukları.

### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar; ihale edilen işler dahil olmak üzere YDK'nın sorumluluğunda olan çalışmaların tamamının yürütülmesi için denetim metodolojileri gibi uygun politika, prosedür ve araçların mevcut olmasını sağlamalıdır.<sup>10</sup>
- YDK'lar; yüksek kaliteyi teşvik eden, düşük kaliteyi önleyen veya engelleyen politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu; mesleki yarının uygun şekilde kullanılmasını teşvik eden ve kalite iyileştirmelerini destekleyen motive edici bir ortam oluşturulmasını içerir. Yapılan bütün işler, kaliteye katkıda bulunmanın ve eğitim ve kişisel gelişimin teşvik edilmesinin bir yolu olarak gözden geçirmeye tabi tutulmalıdır.
- Zor veya tartışmalı konular ortaya çıktığında YDK'lar, bu gibi konuları ele almak üzere (teknik uzmanlar gibi) uygun kaynakların kullanılmasını temin etmelidir.
- YDK'lar, yürütülen bütün işlerde geçerli standartların izlendiğinden emin olmalıdır. Standarttaki bir gerekliliğe riayet edilmemesi halinde YDK'lar, bunun nedenlerinin uygun şekilde belgelendirilmesi ve onaylanmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, kurum içerisindeki her türlü fikir ayrılığının açık biçimde belgelendirilmesini ve YDK tarafından rapor yayımlanmadan önce çözümlenmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, (mali denetimler, performans denetimleri ve uygunluk

<sup>10</sup> ISSAI 20'nin 3. ilkesine uygun

denetimleri dahil olmak üzere) yürütülen bütün çalışmalar için (gözetim ve gözden geçirme sorumlulukları ve görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeler gibi) uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin mevcut olmasını temin etmelidir. YDK'lar, görevin kalite kontrolüne ilişkin yapılan gözden geçirmenin kendi çalışmaları açısından önemini kabul etmelidir ve bir görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirme yapıldığında ortaya çıkan sorunlar, YDK tarafından rapor yayımlanmadan önce çözüme kavuşturulmalıdır.

- YDK'lar, rapor yayımlama yetkisi verilmesine yönelik prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. YDK'ların bazı işleri, rapor yayımlanmadan önce kapsamlı bir kalite kontrol gerektiren yüksek seviyede karmaşıklığa ve öneme sahip olabilir.
- YDK'lar, (yargısal göreve sahip YDK'larda olduğu gibi) kanıt kurallarına ilişkin özel prosedürlere tabiyse bu prosedürlerin tutarlı olarak izlendiğinden emin olmalıdır.
- Zamanında sunulmaması halinde YDK'ların çalışmalarının katacağı değerin azalacağına bilincinde olarak YDK'lar, denetim ve diğer çalışmalarının zamanında tamamlanmasını amaçlamalıdır.
- YDK'lar, (denetim çalışma kâğıtları gibi) yapılan tüm işlerin zamanında belgelendirilmesini temin etmelidir.
- YDK'lar, işin YDK personeli tarafından yapılıp yapılmadığına veya ihale edilip edilmediğine bakılmaksızın (denetim çalışma kâğıtları gibi) tüm belgelerin YDK'nın mülkiyetinde olmasını sağlamalıdır.
- Bir raporun YDK tarafından kamuoyuna açıklanıp açıklanmadığına bakılmaksızın YDK'lar, çalışmalarından doğrudan etkilenen tarafların çalışma tamamlanmadan önce yorum yapma olanağına sahip olmalarını sağlayarak elde edilen bulguların teyit edilmesine yönelik uygun prosedürlerin izlendiğinden emin olmalıdır.
- YDK'lar; kanun, yönetmelik, mesleki standartlar ve rehberlerde belirtilen süreler boyunca tüm belgelerin muhafaza edilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, dokümanların gizliliği ile saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ihtiyacı arasında bir denge kurmalıdır. YDK'lar, kendi yetki alanlarındaki mevzuata uygun bilgi taleplerini ele almak üzere saydam prosedürler oluşturmalıdır.

(f) 6. Unsur: İzleme

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili ve yeterli olduğuna ve etkin biçimde işlediğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış bir izleme süreci oluşturur. Bu süreç:

a) Belirli aralıklarla her görev ortağının tamamladığı en az bir görevin incelenmesi dahil firmanın kalite kontrol sisteminin sürekli olarak ele alınması ve değerlendirilmesini kapsar.

b) İzleme sürecinin sorumluluğunun bir ortağa veya ortaklara ya da firma içinden bu sorumluluğu yerine getirmek için yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip diğer kişilere verilmesini gerektirir.

c) Görevi yürütenlerin veya görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeleri yapanların, görevlerin incelenmesi sürecine dahil edilmesini gerekli kılar<sup>11</sup>

#### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

YDK, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili ve yeterli olduğuna ve etkin biçimde işlediğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış bir izleme süreci oluşturmalıdır. Bu izleme süreci:

a) YDK tarafından yürütülen farklı türden çalışmaların arasından tamamlanmış işlerden oluşan bir örneklemin gözden geçirilmesi dahil YDK'nın kalite kontrol sisteminin sürekli olarak ele alınması ve değerlendirilmesini içermelidir.

b) İzleme sürecinin sorumluluğunun bu sorumluluğu yerine getirmek için YDK'da yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip bir kişiye veya kişilere verilmesini gerekli kılmalıdır.

c) Gözden geçirmeyi yapanların bağımsız (yani çalışmaya veya çalışmanın kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeye katılmamış) olmalarını gerekli kılmalıdır.

11 ISQC-1, paragraf 48.

### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar; kurum içindeki farklı kontrollere yönelik (çalışmanın yürütülmesine katılmamış personelden faydalanılarak) bağımsız gözden geçirmelerin, kalite kontrol sistemlerinde yer almasını temin etmelidir.
- İş ihale edilmişse YDK'lar, ihalenin verildiği firmaların etkin kalite kontrol sistemlerine sahip olduğuna dair teyit talep etmelidir.
- YDK'lar; gereğini yapabilmesine imkan vermek amacıyla kalite kontrol sisteminin izlenmesinden elde edilen sonuçların YDK Başkanına zamanında raporlanmasını sağlamalıdır.
- Uygun olduğu hallerde YDK'lar, kalite kontrol sisteminin tamamının bağımsız gözden geçirmesini yürütmek üzere başka bir YDK'yu (örneğin bir meslektaş değerlendirmesi şeklinde) veya uygun bir kuruluşu işin içine dahil etmeyi değerlendirmelidir.<sup>12</sup>
- Uygun olduğu hallerde YDK'lar, çalışmalarının kalitesini izlemeye yönelik diğer yöntemleri değerlendirebilir. Bu yöntemler, aşağıdakiyle sınırlı olmamak kaydıyla şunları içerebilir:
  - o Bağımsız akademik gözden geçirme;
  - o Paydaş anketleri;
  - o Tavsiyelerin izlenmesine yönelik gözden geçirmeler veya
  - o Denetlenen kurumlardan alınan geri bildirimler (örneğin müşteri anketleri).
- YDK'lar, yürüttükleri çalışmaların kalitesi hakkındaki şikâyet veya iddiaları değerlendirmeye yönelik prosedürlere sahip olmalıdır.
- YDK'lar, izleme raporlarının kamuoyuna duyurulması veya yürüttükleri çalışmalarla ilgili halktan gelen şikâyet veya iddialara cevap vermek için herhangi bir yasal veya diğer gerekliliğin olup olmadığını değerlendirmelidir.<sup>13</sup>

12 ISSAI 20'nin 9. ilkesine uygun.

13 ISSAI 30, Etik Kuralların 11.paragrafına uygun.



## 7- Terimlerin Yorumlanması

Bir YDK, ISQC-1'e (ve ISA'lara) uyduğunu beyan etmek istiyorsa ISQC-1'de yer alan gereklilikleri göz önünde bulundurmalıdır. ISQC-1, çok sayıda farklı terimin tanımlarını içerir. ISQC-1'de kullanılan aşağıdaki terimler, ISSAI 40'ın uygulanmasında şöyle anlaşılabilir:

'Firma'	"Firma" terimi, bir bütün olarak YDK'yı ifade eder. YDK Başkanı; denetimleri veya diğer çalışmalarını yürütmek üzere bir çalışanı, yeminli muhasebeciyi veya denetim ortaklığını veya uygun niteliklere sahip başka birini görevlendirir "firma" terimi; bir bütün olarak YDK Başkanı, denetimleri veya diğer çalışmalarını yürütmek üzere görevlendirilen kişiyi ve mümkün olduğu hallerde görevlendirilen kişinin ortağı, üyesi veya çalışanı olduğu firmayı ifade eder.
'Görev'	"Görev" terimi, (her YDK'nın ilgili yetki alanı kapsamında yürüttüğü mali denetim gibi) YDK'nın fonksiyonları yerine getirilirken yürütülen işleri ifade eder.
'Görev Ortağı'	"Görev ortağı" terimi; YDK'nın politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülen çalışmadan ve YDK Başkanı adına yayımlanan rapordan sorumlu olan çalışan, yeminli muhasebeci veya uygun niteliklere sahip diğer kişileri ifade eder.
'Müşteri'	"Müşteri" terimi, YDK tarafından yapılan denetim ve diğer çalışmalara tabi olan (denetlenen organizasyonlar gibi) kamu kurumu veya kurumlarını ifade eder.

Bu ISSAI'de sunulan rehber bilgiler, yukarıda verilen terimlere uygundur.



ISSAI 100

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Devlet Denetiminde  
Temel Prensipler*

*Basic Principles in  
Government Auditing*



1. INTOSAI denetim standartlarının genel çerçevesi için Lima ve Tokyo Deklarasyonları, çeşitli kongrelerde INTOSAI tarafından kabul edilen bildiri ve raporlar ve Birleşmiş Milletlerin Gelişmekte olan Ülkelerdeki Kamu Muhasebesi ve Denetim konulu Uzman Grup Toplantısı raporundan faydalanılmıştır.

2. INTOSAI denetim standartları dört bölümden oluşur:

- a) Temel Prensipler
- b) Genel Standartlar
- c) Alan Standartları
- d) Raporlama Standartları

INTOSAI bu standartları, bilgisayar destekli sistem denetimleri dahil olmak üzere denetimin yürütülmesinde izlenecek bazı prosedürler ve uygulamaların belirlenmesine yönelik bir çerçeve oluşturmak amacıyla geliştirmiştir. Söz konusu standartların Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK) belirli anayasal, yasal ve diğer şartları çerçevesinde değerlendirilmesi gerekmektedir.

3. Denetim standartları için temel prensipler, denetim standartlarının gelişmesine yardımcı olacak ve denetçilerin özellikle spesifik standartların geçerli olmadığı durumlarda görüş ve rapor oluşturmalarını sağlayacak temel varsayımlar, tutarlı öncüller, makul prensipler ve gerekliliklerdir.

4. Denetim standartlarının denetim prensipleriyle tutarlı olması gerekir. Söz konusu standartlar, denetçiye denetim aşamalarının ve denetimde uygulanması gereken prosedürlerin kapsamını belirlemede yardımcı olmak üzere asgari rehberlik sağlar. Denetim standartları, denetim sonuçlarının kalitesinin değerlendirilmesinde kullanılacak kriterler veya ölçütleri teşkil eder.

5. Bu standartları yorumlama ve açıklama imtiyaz hakkı INTOSAI Yönetim Kuruluna, söz konusu standartlarda değişiklik yapma sorumluluğu ise INTOSAI Kongresine aittir.

6. Temel prensipler şunlardır:

- a) YDK'lar önemli olarak nitelendirilen her konuda INTOSAI denetim standartlarına uygunluğu göz önünde bulundurmalıdır. Belirli standartlar, Hesap Mahkemesi şeklinde kurulanlar dahil YDK'ların yaptığı bazı işlerde ve YDK'larca yürütülen denetim dışı işlerde uygulanamayabilir. YDK, bu tür işlerin yüksek kalitede olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları tespit etmelidir (bkz. Paragraf 8).

b) YDK'lar, devlet denetimi sırasında ortaya çıkan farklı durumlarda kendi kanaatlerini uygulamalıdır. (bkz. Paragraf 15)

c) Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi veya kuruluşların kamusal hesap verme sorumluluklarına yönelik talep gittikçe daha fazla belirgin hale gelmiş ve bu nedenle hesap verme sorumluluğu sürecinin var olması ve etkin şekilde işlemesine yönelik bir ihtiyaç doğmuştur. (bkz. Paragraf 20)

d) Kamu yönetiminde yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluğu sürecini kolaylaştıracaktır. Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur. (bkz. Paragraf 23)

e) İlgili makamlar, devletin ihtiyaçlarına uygun mali raporlama ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin geçerli muhasebe standartlarını ilan etmeli ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir. (bkz. Paragraf 25)

f) Geçerli muhasebe standartlarının tutarlı şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının güvenilir sunumuyla sonuçlanmalıdır. (bkz. Paragraf 28)

g) Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı, hata ve usulsüzlük riskini asgariye indirir. (bkz. Paragraf 30)

h) Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı biçimde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verileri muhafaza etme ve bunlara erişimi sağlama konusunda denetlenen kuruluşların işbirliği yapmasını kolaylaştırmalıdır. (bkz. Paragraf 32)

i) Bütün denetim faaliyetleri, Yüksek Denetim Kurumunun denetim görev ve yetkisi içinde olmalıdır. (bkz. Paragraf 34)

j) Yüksek Denetim Kurumları, performans ölçümlerinin geçerliliğini denetlemek için teknikler geliştirmeye çalışmalıdır. (bkz. Paragraf 45)

7. Aşağıdaki paragraflar denetimde temel prensiplerin önemini tartışmaktadır.

8. Temel denetim prensipleri şu hususları öngörür:

“YDK'lar önemli olarak nitelendirilen her konuda INTOSAI denetim standartlarına uygunluğu göz önünde bulundurmalıdır. Belirli standartlar, Hesap Mahkemesi şeklinde kurulanlar dahil YDK'ların yaptığı bazı işlerde

ve YDK'larca yürütülen denetim dışı işlerde uygulanamayabilir. YDK, bu tür işlerin yüksek kalitede olmasını temin için bunlara uygulanabilecek standartları tespit etmelidir” (bkz. Paragraf 6a).

9. Genel anlamda hakkında bilgi sahibi olunmasının mali tablo veya performans denetimi raporu kullanıcılarını etkilemesi ihtimali varsa bir konunun önemli olduğu kanaatine varılabilir.

10. Önemlilik genellikle değer cinsinden düşünülmeyle birlikte bir unsur veya unsur grubunun tabiatı veya özellikleri, bir konunun önemli olarak değerlendirilmesine yol açabilir (konuyla ilgili tutara bakılmaksızın kanun veya düzenlemelerin konunun ayrı olarak açıklanmasını gerekli kılabileceği gibi).

11. Bir konu, değer cinsinden ya da işin niteliği gereği önemli olabileceği gibi içinde bulunduğu bağlam itibarı ile de önemli olabilir. Örneğin bir unsur aşağıda belirtilen hususlara göre değerlendirilebilir:

- (a) mali bilgilere ilişkin verilen genel görüş,
- (b) parçasını oluşturduğu bütün,
- (c) birlikte olduğu şartlar,
- (d) önceki yıllarda kaydedilmiş ilgili miktar.

12. YDK'lar, genellikle denetimin mutlak tanımı içine sokulamayan fakat daha iyi bir yönetimin oluşumuna katkıda bulunan çeşitli faaliyetler yürütür. Denetim dışı faaliyetlere şu örnekler verilebilir: (a) önemli düzeyde analizler yapmadan veri toplamak, (b) hukuki çalışmalar, (c) seçimle işbaşına gelmiş Meclislere bütçe tasarılarının incelenmesine ilişkin bilgi verme görevi, (d) seçimle işbaşına gelmiş Meclis üyelerine YDK dosyalarının incelenmesi ve istişare edilmesinde destek verilmesi, (e) idari faaliyetler ve (f) bilgi işlem fonksiyonları. Denetim tanımı içine sokulamayan bu tür faaliyetler, karar alıcılara değerli bilgiler sağlar ve sürekli olarak yüksek kalitede olmalıdır.

13. Bazı YDK'ların uyguladıkları yaklaşım ve yapıları nedeniyle denetim standartlarının tamamı, çalışmalarının her yönü için geçerli değildir. Örneğin Hesap Mahkemelerince yapılan incelemelerin kurullara dayalı ve yargısal niteliği; bunların, bir Genel Denetçi veya Genel Komptrolör altında hiyerarşik bir şekilde yapılmış diğer YDK'larca yürütülen mali ve performans denetimlerinden temelde farklı olmasına yol açar.

14. Yüksek kalitede çalışmaların yapılmasını sağlamak için uygun standartların izlenmesi şarttır. Belirli türden çalışmaların veya belirli bir

görevlendirmenin amaçları, izlenecek belirli standartları belirtmelidir. Yapıldığı işin veya ürettiği çıktıkların yüksek kalitede olmasını sağlamak için her YDK, hangi türde çalışma yürütülürken hangi INTOSAI standartlarının veya diğer özel standartların izlenmesi gerektiğini belirten bir politika oluşturmalıdır.

15. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“YDK’lar, devlet denetimi sırasında ortaya çıkan farklı durumlarda kendi kanaatlerini uygulamalıdır” (bkz. Paragraf 6b).

16. Denetim kanıtı; denetçinin denetim konularının ve alanlarının seçimi ve uygulanacak denetim test ve prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kararında önemli rol oynar.

17. YDK’ya verilen denetim yetki ve görevinin şartları, bunlarla çelişen tüm muhasebe veya denetim usullerini geçersiz kılar ve dolayısıyla bu şartların YDK’nın uyguladığı denetim standartları üzerinde önemli bir etkisi vardır. Sonuç olarak INTOSAI denetim standartları ve aslında YDK’nın dışında kalan her türlü denetim standardı, kurallar dayatamaz veya YDK ya da mensuplarına uygulama zorunluluğu getiremez.

18. YDK, diğer denetim standartlarının görev ve yetkisini yerine getirmesi için ne ölçüde uygun olduğuna karar vermelidir. Ancak YDK, INTOSAI denetim standartlarının özünde kamu denetçileri arasındaki fikir birliğini barındırdığını kabul etmeli ve görev ve yetkisiyle uyumlu olduğu noktalarda söz konusu standartları uygulamaya çalışmalıdır. YDK, istenen standartların kabulünün mümkün olması için gerekli olan durumlarda uyumsuzlukları ortadan kaldırmaya çalışmalıdır.

19. YDK’nın görev ve yetkilerinin bazı unsurları, özellikle de mali tabloların denetimiyle ilgili olanlar bakımından, YDK’nın denetim hedefleri ile özel sektördeki denetim hedefleri arasında benzerlik bulunabilir. Buna paralel olarak resmi düzenleyici kurumlarca yayımlanan mali tabloların denetimine yönelik özel sektör standartları kamu denetçisince de uygulanabilir.

20. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Artan kamu bilinciyle birlikte kamu kaynaklarını yöneten kişi veya kuruluşların kamusal hesap verme sorumluluklarına yönelik talep gittikçe daha fazla belirgin hale gelmiş ve bu nedenle hesap verme sorumluluğu sürecinin var olması ve etkin şekilde işlemesine yönelik bir ihtiyaç doğmuştur. (bkz. Paragraf 6c)”

21. Bazı ülkelerde düzenlemeler, hesap verme sorumluluğu taşıyan kurumların Devlet Başkanına, Kraliyet makamına veya Devlet Konseyine rapor sunmalarını gerekli kılabilir. Ancak genelde söz konusu kuruluşlar ya doğrudan ya da yürütme organı aracılığıyla seçimle işbaşına gelmiş yasa-ma organına rapor sunar. Bazı YDK'ların yargı yetkisini haiz bir konumu bulunmaktadır. Bu yargı yetkisi, uygulandığı ülke şartlarına bağlı olarak hesaplar, muhasebeciler ve hatta idareciler üzerinde kullanılmaktadır. Bu kurumların aldıkları kararlar ve verdikleri hükümler, görevlendirildikleri idari denetim fonksiyonunun doğal tamamlayıcısıdır. Bu YDK'ların yaptığı yargısal faaliyetler, dış denetimce izlenen genel hedeflerin özellikle muhasebe sorunlarına ilişkin hedeflerin mantığının bir parçası olarak görülmelidir.

22. Kamu teşebbüsleri de kamusal hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmek zorundadır. Kamu teşebbüsleri kapsamında kanun veya kararname ile kurulmuş ya da devletin çoğunluk hissesine sahip olduğu kuruluşlar gibi ticari işletmeler yer alabilir. Kurulma biçimleri, işlevleri, bağımsızlık dereceleri veya finansman düzenlemeleri nasıl olursa olsun bu teşebbüsler, en nihayetinde en yüksek kanun koyucu organa karşı sorumludur.

23. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Kamu yönetiminde yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluğu sürecini kolaylaştıracaktır. Malî raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur.” (bkz. Paragraf 6d)

24. Mali raporların ve tabloların doğruluğu ve yeterliliği, kurumların mali durumu ile faaliyet sonuçlarının bir ifadesidir. Ayrıca güncel ve güvenilir bilgi sağlayacak kullanışlı bir sistem geliştirmek, kurumun yükümlülüğüdür.

25. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“İlgili makamlar, devletin ihtiyaçlarına uygun mali raporlamaya ve söz konusu raporlarda yer alacak açıklamaya ilişkin geçerli muhasebe standartlarını ilan etmeli ve denetlenen kurumlar da belirli ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri geliştirmelidir.” (bkz. Paragraf 6e)

26. YDK'lar, devlete yönelik uygun muhasebe standartlarının yayınlanmasını sağlamak amacıyla muhasebe standartlarını koyan kuruluşlarla birlikte çalışmalıdır.



27. YDK'lar, ayrıca denetlenen kuruluşlara ölçülebilir ve açıkça ifade edilen amaçlar belirlemelerini ve bu amaçlar için performans hedefleri koymalarını önermelidir.

28. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Geçerli muhasebe standartlarının tutarlı şekilde uygulanması, mali durum ve faaliyet sonuçlarının güvenilir sunumuyla sonuçlanmalıdır. (bkz. Paragraf 6f)

29. Muhasebe standartlarının uygulanmasındaki tutarlılığın, güvenilirliğin ön şartı olduğuna ilişkin varsayım, denetime tabi bir kuruluşun şartlara uygun olan muhasebe standartlarına hem uyması hem de söz konusu muhasebe standartlarını tutarlı 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. Güvenilirlik, muhasebe standartlarının tutarlı biçimde uygulanması sınırlarının ötesine geçen bir denetçi görüşünün ifadesidir. Bu varsayım, denetim standartlarının denetçinin uymak zorunda olduğu asgari gerekliliklerden başka bir şey olmadığı hususunu vurgulamaktadır. Bu asgari gerekliliğin ötesine geçmek, denetçinin kararıdır.

30. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Yeterli bir iç kontrol sisteminin varlığı, hata ve usulsüzlük riskini asgariye indirir. (bkz. Paragraf 6g)

31. Kaynaklarını korumak için yeterli iç kontrol sistemleri geliştirmek, denetlenen kuruluşun sorumluluğudur. Bu sorumluluk denetçiye ait değildir. Ayrıca denetlenen kuruluşlar, ilgili kanun ve diğer düzenlemelere uyulmasını ve karar verme sürecinde dürüstlük ve yerindeğin gözetilmesini sağlamak için kontrollerin mevcut ve işler durumda olmasını temin etmek zorundadır. Ancak bu husus, kontrollerin yetersiz veya eksik bulunması durumunda denetçinin denetlenen kuruluşa öneri ve tavsiyelerde bulunma yükümlülüğünü ortadan kaldırmaz.

32. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı biçimde değerlendirilmesi için gerekli tüm ilgili verileri muhafaza etme ve bunlara erişimi sağlama konusunda denetlenen kuruluşların işbirliği yapmasını kolaylaştırılmalıdır. (bkz. Paragraf 6h)

33. YDK denetim sorumluluklarını uygun biçimde yerine getirebilmek için hem denetlenen kuruluşun yetkililerine ve çalışanlarına 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 prensipleri şu koşulu öngörür:

“Bütün denetim faaliyetleri, Yüksek Denetim Kurumunun denetim görev ve yetkisi içinde olmalıdır. (bkz. Paragraf 6i)

35. YDK’lar, en yüksek yasa koyucu organ tarafından veya Anayasal hükümler uyarınca kurulmaktadır. Bazı durumlarda YDK’ların rollerinin bazı unsurları, özel yasal hükümlerden çok teamüllere dayanmaktadır. Çoğunlukla YDK’ların (mahkeme, kurul, komisyon, yasal büro veya Bakanlık gibi) şekli, görev şartları, teminatları, yetkileri, görevleri, fonksiyonları, genel sorumlulukları, görevde kalma ve fonksiyon ve görevlerin yerine getirilmesine ilişkin diğer hususlar; kuruluş kanunları veya diğer düzenlemelerde belirlenir.

36. Düzenlenme biçimi nasıl olursa olsun YDK’nın temel işlevi, kamusal hesap verme sorumluluğunu sürdürmek ve teşvik etmektir. Kimi ülkelerde YDK; hakimlerden müteşekkil, kendisine hesapları sunmak zorunda olan muhasebe yetkilileri üzerinde yetkiye sahip bir mahkemedir. Bu yargısal fonksiyon, YDK’nın kamu kaynaklarından sorumlu olan herkesin kendisine karşı sorumlu olmasını ve bu bakımdan YDK’nın yargı yetkisine tabi olmalarını gerekli kılar.

37. Yargı yetkisi ile denetimin diğer nitelikleri arasında önemli bir tamamlayıcılık ilişkisi bulunmaktadır. Bu nitelikler, dış denetimce izlenen genel hedeflerin özellikle muhasebe yönetimine ilişkin hedeflerin mantığının bir parçası olarak görülmelidir.

38. Devlet denetiminin kapsamı, düzenlilik ve performans denetimi ni içerir.

39. Düzenlilik denetimi şunları kapsar:

- (a) Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali tablolar hakkında görüş bildirilmesi dahil olmak üzere sorumlu kuruluşların mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
- (b) Devlet yönetiminin bir bütün olarak mali hesap verme sorumluluğunun tasdik edilmesi;
- (c) İlgili kanun ve yönetmeliklere uygunluğun değerlendirilmesi dahil olmak üzere mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesi;

- (d) İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi;
- (e) Denetlenen kuruluş bünyesinde alınan idari kararların dürüstlük ve yerindeliliğinin denetlenmesi;
- (f) Yüksek Denetim Kurumunun ifşa edilmesi gerektiğini düşündüğü, denetimle ilgili veya denetimden doğan diğer konuların raporlanması.

40. Performans denetimi; ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin denetimi ile ilgilidir ve şu hususları kapsar:

- (a) İdari faaliyetlerin ekonomikliğinin, uygun idari ilke ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;
- (b) Bilgi sistemleri, performans ölçümleri ve izlemeye ilişkin düzenlemeler ile tespit edilen eksikliklerin giderilmesi için denetlenen kuruluşlarca izlenen yöntemlerin incelenmesi dahil olmak üzere beşeri, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin denetlenmesi;
- (c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşması ile ilgili performans etkinliğinin denetlenmesi ve faaliyetlerin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanarak denetlenmesi.

41. Uygulamada düzenlilik ve performans denetimi arasında örtüşme söz konusu olabilir. Bu durumlarda denetimin sınıflandırması, bu denetimin temel amacına bağlı olacaktır.

42. Birçok ülkede performans denetimi yetki ve görevi, hükümet programlarının politika temellerinin incelenmesine kadar gidemeyecektir. Her halükarda bu yetki ve görev, YDK tarafından uygun denetim standartlarının uygulanmasını kolaylaştırmak gibi nedenlerle devlet faaliyetlerinin her alanında performans denetimiyle ilgili YDK'nın yetki ve sorumluluklarını açık biçimde belirlemelidir.

43. Bazı ülkelerde yürürlükteki anayasa veya yasalar YDK'ya her zaman yürütme organının mali yönetiminin "etkinlik" veya "verimliliğini" denetleme yetkisi vermez. Bu durumlarda idari kararların uygunluğu veya yararı ile yönetimin etkinliğinin değerlendirilmesi; idari hizmetlerin organizasyonu görevi verilen ve kendi yönetimlerinden yasama organına karşı sorumlu olan Bakanların menfaatindedir. Düzenlilik ve hukuka uygunluğun geleneksel çerçevesinin ötesine geçen denetimler tanımlanırken bu gibi durumlarda en uygun ifade, "iyi yönetimin denetimi" olacaktır. Böyle bir denetim, iyi yönetimin genel ilkeleri ışığında kamu harcamalarının analizini yaparak ilerlemeyi amaçlar. Denetimin iki türü yani düzenliliğin ve



yönetimin denetimi, daha çok karşılıklı olarak birbirini güçlendirdiğinden uygulamada tek bir faaliyet kapsamında yürütülebilir. Düzenlilik denetimi yönetimin denetimine zemin hazırlarken yönetimin denetimi, usulsüzlüğe sebebiyet veren durumların düzeltilmesiyle sonuçlanır.

44. Yetki ve görevleri, YDK'nın bütün kamu kurumlarının düzenlilik ve performans denetimini yapmasına veya bu denetimleri yönlendirmesine imkan tanıdığı anda kamusal hesap verme sorumluluğu, daha etkin biçimde geliştirilecektir.

45. Temel denetim prensipleri şu koşulu öngörür:

“Yüksek Denetim Kurumları, performans ölçümlerinin geçerliliğini denetlemek için teknikler geliştirmeye çalışmalıdır.” (bkz. Paragraf 6j)

46. Denetçilerin giderek genişleyen denetim rolleri, denetlenen kuruluşun makul ve geçerli performans ölçütleri kullanıp kullanmadığını değerlendirmek için denetçilerin yeni teknikler ve metodolojiler geliştirmelerini gerekli kılacaktır. Denetçiler, diğer disiplinlerdeki metodoloji ve tekniklerden faydalanmalıdır.

47. Denetim görev ve yetkisinin kapsamı, YDK tarafından uygulanacak standartların kapsamını belirleyecektir.



ISSAI 200

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Devlet Denetiminde Genel Standartlar ve Etik Öneme Sahip Standartlar*

*General standards in Government Auditing and standards with ethical significance*



## 1. Devlet Denetiminde Genel Standartlar

1.1. Bu bölümde devlet denetimindeki genel standartlar ele alınmıştır. Genel denetim standartları, denetçinin ve/veya denetleyen kuruluşun niteliklerini tanımlayarak alan ve raporlama standartlarına ilişkin görevlerini yeterli ve etkin şekilde yürütmelerini sağlar.

1.2. Genel denetim standartları, Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK):

- (a) Yeterli nitelikleri haiz personeli işe almak, (bkz. Paragraf 1.3)
- (b) Çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmek, geliştirmek ve denetçiler ile diğer çalışanların terfileri için gerekli koşulları belirlemek, (bkz. Paragraf 1.5)
- (c) Denetimin yürütülmesine ilişkin el kitabı, yazılı rehber ve talimatlar hazırlamak, (bkz. Paragraf 1.13)
- (d) Kurum içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemek ve eksik olan becerileri tespit etmek; denetim görevleri arasında mevcut becerilerin dağılımını iyi şekilde yapmak ve denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmek; gereken ilgi ve özen düzeyinde amaçlarına ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmak, (bkz. Paragraf 1.15)
- (e) Kurumun iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmek, (bkz. Paragraf 1.25)

için politika ve prosedürler benimsemesi gerektiğini içerir.

1.3. YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“YDK'lar yeterli nitelikleri haiz personeli işe almak için politika ve prosedürler benimsemelidir” (bkz. Paragraf 1.2a).

Aşağıdaki paragraf, işe alımı bir denetim standardı olarak açıklar.

1.4. YDK personeli, uygun akademik niteliklere sahip olmalı ve uygun eğitim ve deneyim bakımından donanımlı olmalıdır. YDK, denetçilerin görevlendirilmesinde asgari eğitim şartlarını belirlemeli ve bunları düzenli olarak gözden geçirmelidir.

1.5. YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“YDK; çalışanlarını, görevlerini etkili bir şekilde yerine getirebilecek biçimde eğitmek, geliştirmek ve denetçiler ile diğer çalışanların terfileri için



gerekli koşulları belirlemek için politika ve prosedürler benimsemelidir” (bkz. Paragraf 1.2b).

Aşağıdaki paragraf, eğitim ve gelişimi bir denetim standardı olarak açıklar.

1.6. YDK, (uygun olması halinde) hizmet-içi eğitim ve kurum dışı kurslara katılımın teşvik edilmesi de dahil olmak üzere personelinin sürekli mesleki gelişimini sağlamak amacıyla yeterli adımları atmalıdır.

1.7. YDK, denetimlerin planlanmasına destek olmak ve personelinin mesleki gelişim ihtiyaçlarını tespit etmek amacıyla personel becerilerinin yer aldığı bir envanter hazırlamalı ve bunun devamlılığını sağlamalıdır.

1.8. YDK, denetçilerin ve kurumun diğer çalışanlarının terfisine yönelik eğitim şartlarını da içeren kriterler belirlemeli ve bunları düzenli olarak gözden geçirmelidir.

1.9. YDK, ayrıca yürütmekte olduğu farklı denetimlerde uygulanabilen denetim teknik ve metodolojileriyle ilgili olarak denetçilerin mesleki gelişimlerine yönelik politika ve prosedürler belirlemeli ve bunları kalıcı hale getirmelidir.

1.10. YDK personeli, yasama organının rolü, yürütmenin faaliyetlerini düzenleyen yasal ve kurumsal düzenlemeler ve kamu işletmelerinin kuruluş sözleşmeleri gibi hususlar da dahil olmak üzere kamu yönetimi ortamına hakim olmalıdır. Eğitim verilen denetim personeli aynı şekilde kurumun denetim standartları, politikaları, prosedürleri ve uygulamaları hakkında yeterli bilgi birikimine sahip olmalıdır.

1.11. Mali sistemlerin, muhasebe kayıtlarının ve mali tabloların denetimi, muhasebe ve ilgili disiplinlerde eğitim alınmasını ve denetlenen kurumun hesap verme sorumluluğunu etkileyen ilgili mevzuat ve kararnamelere ilişkin bilgi sahibi olunmasını gerekli kılar. Buna ek olarak performans denetimlerinin yürütülmesi, yukarıda belirtilenlerin yanı sıra yönetim, idare, ekonomi ve sosyal bilimler gibi alanlarda da eğitimi gerekli kılabilir.

1.12. YDK, personelinin kurumun çalışma alanıyla ilgili bir meslek kuruluşuna üye olmasını ve bu kuruluşun faaliyetlerine katılmasını teşvik etmelidir.

1.13. YDK’lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“YDK, denetimin yürütülmesine ilişkin el kitabı, yazılı rehber ve talimatlar hazırlamak için politika ve prosedürler benimsemelidir” (bkz. Paragraf 1.2c).

Aşağıdaki paragraf, yazılı rehberliği bir denetim standardı olarak açıklar.

1.14. YDK'nın rehberlik içeren genelgeler aracılığıyla personeliyle iletişimi ve kurumun politika, standart ve uygulamalarını düzenleyen günlük bir denetim rehberinin muhafaza edilmesi, denetimlerin kalitesinin sağlanmasında önemlidir.

1.15. YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“YDK, kurum içinde mevcut beceri ve deneyimleri desteklemek ve eksik olan becerileri tespit etmek; denetim görevleri arasında mevcut becerilerin dağılımını iyi şekilde yapmak ve denetim için yeterli sayıda insanı görevlendirmek; gereken ilgi ve özen düzeyinde amaçlarına ulaşabilmek için uygun bir planlama ve gözetim yapmak için politika ve prosedürler benimsemelidir” (bkz. Paragraf 1.2d).

Aşağıdaki paragraflar, becerilerin kullanılmasını bir denetim standardı olarak açıklar.

1.16. Her bir denetimin yürütülmesi için gerekli kaynaklar değerlendirilmelidir. Böylece uygun becerilere sahip personele görev verilebilir ve denetimde kullanılacak insan kaynağı üzerinde bir kontrol sağlanabilir.

1.17. Akademik becerilerin spesifik olarak denetimle ne derece ilişkili olması gerektiği hususu, yürütülen denetim türüne göre farklılık gösterir. Her denetçinin denetim görev ve yetkisinin her alanında yeterliliğe sahip olması gerekmez. Ancak personelin denetim görevinde görevlendirilmesini düzenleyen politika ve prosedürler, denetimin doğası gereği gerekli olan denetim becerilerine sahip personelin görevlendirilmesini ve böylece belirli bir denetimde yer alan ekibin, bir bütün olarak gerekli beceri ve deneyime sahip olmasını amaçlar.

1.18. Denetim, bulgu, sonuç ve tavsiyelerinin mantıklı ve sağlam bir temele sahip olması ve denetimin konusu olan alanda yeterli bir anlayışı yansıtması için denetimin başarılı şekilde yürütülmesinin gerektirmesi durumunda YDK, kurum dışı kaynaklardan belirli alanlara özgü becerilerden istifade edebilmelidir.

1.19. Denetimin gözetimini düzenleyen politika ve prosedürler, YDK'nın rolünün uygun bir yeterlik düzeyinde yerine getirilmesinde önemli faktörlerdir. YDK, denetimlerin yetkin, kurumun standartları ve metodolojileri konusunda bilgili ve içinde bulunulan ortamın özel yönlerine ve niteliklerine ilişkin anlayışa sahip denetçiler tarafından planlanmasını ve gözetim altında tutulmasını sağlamalıdır.

1.20. YDK'nın denetim görev ve yetkisinin devletin yürütme ayağını bir bütün olarak kapsayan mali tabloların denetimini içermesi halinde; görevlendirilen denetim ekipleri, birimlere ait muhasebe sistemleri ile merkezi kurum koordinasyon düzenlemeleri ve kontrol mekanizmalarına ilişkin koordineli bir değerlendirme yapacak donanıma sahip olmalıdır. Ekiplerin, ilgili resmi muhasebe ve kontrol sistemlerini bilmesi ve YDK'nın bu tür denetimlerde uyguladığı denetim tekniklerinde yeterli derecede uzmanlığa sahip olması gerekli olacaktır.

1.21. YDK, denetlenen her kuruluşun faaliyetlerinin tamamını kapsayan performans denetimleri dahil ilgili tüm denetimleri makul bir süre zarfında yürütecek donanıma sahip değilse; denetim dönemi veya periyotları içerisinde denetlenen her kuruluşun kamusal hesap verme sorumluluğu yükümlülüklerini yerine getirmelerine ilişkin uygulanabilir azami güvenceyi sağlayacak denetim faaliyet türlerini belirlemeye yönelik kriterlere ihtiyaç duyulur.

1.22. Farklı denetim faaliyetleri arasında kaynaklarının dağılımını belirlerken YDK, belirli bir zaman zarfında tamamlanması kanunlarca gerekli kılınmış bütün denetim görevlerine öncelik vermelidir. Yapılacak isteğe bağlı denetimlerin uygun bir öncelik sırasına konulması için stratejik planlamaya gereken dikkat gösterilmelidir.

1.23. Yetki alanının tamamında faaliyetlerin kalitesinin korunması amacıyla uygun olarak önceliklerin belirlenmesi, YDK'nın mevcut bilgiler ışığında karar almasını içerir. Denetlenen kuruluşların yapısı, fonksiyonları ve işlemleri hakkında elde edilen verilerin toplandığı bir portföy oluşturmak; idare bünyesindeki önemli, hassas ve gelişme potansiyeli taşıyan alanların belirlenmesinde YDK'ya yardımcı olacaktır.

1.24. Denetim öncesinde daha önceden belirlenmiş personel tarafından denetime başlanması için uygun yetkilendirme yapılmalıdır. Yetkilendirme yapılırken; denetimin hedefleri, kapsamı, odak noktası, beceri ve nicelik bakımından bu denetimde kullanılacak kaynaklar, uygun aşamalarda kaydedilen ilerlemenin değerlendirilmesine yönelik düzenlemeler ile alan çalışmasının tamamlanacağı ve denetim raporunun sunulacağı tarihler açıkça belirtilmelidir.

1.25. YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“YDK, kurumun iç standartları ile usullerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirmek için politika ve prosedürler benimsemelidir” (paragraf 1.2e).

Aşağıdaki paragraflar, kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeleri bir denetim standardı olarak açıklar.

1.26. YDK tarafından yapılan çalışmaların yüksek kalitede olmasının temini önemli olduğundan YDK'lar, denetim performansı ve sonuçlarını geliştirmek için kalite güvencesi programlarına özel önem vermelidir. Bu tür programlardan sağlanacak yarar, uygun kaynakların bu amaç için kullanılmasını gerektirir. Kullanılan kaynaklarla elde edilecek yararlar arasında bir uyum olması önemlidir.

1.27. YDK:

- a) Entegre kalite güvence süreçlerinin yeterli şekilde işlev gösterdiğini doğrulamak,
- b) denetim raporunun kalitesini sağlamak,
- c) elde edilen gelişmeleri korumak ve hataların tekrarını önlemek için sistem ve prosedürler geliştirmelidir.

1.28. Denetim faaliyetinin bu denetime ilişkin sorumluluğu bulunan kişilerce gözden geçirilmesi dışında kalitesini sağlamanın başka bir yolu olarak YDK'ların kendi kalite güvence düzenlemelerini yapmaları istenir. Yani ilgili denetim kademesinden sorumlu idari birimle kurum içi kalite güvence düzenlemelerinin sonucu üzerinde istişarede bulunulması ve belirli zaman aralıklarıyla YDK'nın üst yönetimine rapor sunulması suretiyle denetim örneklerine ilişkin planlama, denetimi yürütme ve raporlama faaliyetleri, bu faaliyetlere katılmayan fakat yeterli nitelikleri haiz kurum mensuplarınca derinlemesine incelenebilir.

1.29. Yaptıkları işlerin etkin bir şekilde yönetilmesi ve işin kalitesinin sağlanmasına yardımcı olmak amacıyla YDK'ların kendi bünyelerinde geniş yetkilerle donatılmış bir iç denetim fonksiyonu kurması uygun olur.

1.30. YDK denetimlerinin kalitesi, kendi bünyesindeki gözden geçirme faaliyetinin güçlendirilmesi ve muhtemelen çalışmalarının bağımsız bir şekilde değerlendirilmesiyle geliştirilebilir.

1.31. Bazı ülkelerde düzenlilik ve hukuka uygunluk denetimi, harcamaların YDK tarafından onaylanması suretiyle kamu harcamaları üzerinde bir önleyici kontrol şeklinde gerçekleştirilmektedir.

1.32. Genellikle önleyici denetim, usulsüz olduğu yargısına varılan bir işlemi denetim kurumunun önlemesine imkan tanıyan bir zamanda yapılan bir denetim olarak anlaşılmalıdır.

1.33. Harcama sonrası denetim, sadece gerçekleşmiş bulunan ve düzeltilmesi daha zor olan usulsüz işlemleri ortaya çıkarırken, harcama öncesi denetim bunun aksine usulsüz işleme anında yaptırım getirmektedir. Bu yaptırım: Hukuki veya muhasebeye ilişkin usulsüzlüğün YDK tarafından tespit edilmesi durumunda harcama yetkisi verilmemesidir.

1.34. Bazı YDK'lar muhasebe sistemlerinin geliştirilmesine ve/veya bunların gözden geçirilmesine ve onaylanmasına yardımcı olur ve daha sonra bu sistemlerin uygulamasını inceler.

1.35. YDK, hem harcama öncesi hem de harcama sonrası denetimlerde geçerli standartların izlenmesini ve uygun görülmesi halinde, tespit edilmiş standartlardan sapma durumlarının belgelenmesini sağlamalıdır.

## 2. Etik Öneme Sahip Standartlar

2.1. Genel denetim standartları, şu hususları içerir:

- (a) Denetçi ve YDK, bağımsız olmalıdır (bkz. Paragraf 2.2).
- (b) YDK'lar, denetçi ile denetlenen kuruluş arasında çıkar çatışmasının önüne geçmelidir (bkz. Paragraf 2.31).
- (c) Denetçi ve YDK, gerekli yeterliliğe sahip olmalıdır (bkz. Paragraf 2.33).
- (d) Denetçi ve YDK, INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Bu tutum; denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir (bkz. Paragraf 2.39).

### *Bağımsızlık*

2.2. Denetçi ve YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“Denetçi ve YDK, bağımsız olmalıdır” (bkz. Paragraf 2.1a).

Aşağıdaki paragraflar bağımsızlığı bir denetim standardı olarak açıklar. 2.5 ile 2.12 numaralı paragraflar yasama organından bağımsızlığı, 2.13 ile 2.24 numaralı paragraflar yürütme organından bağımsızlığı, 2.25 ile 2.29 numaralı paragraflar denetlenen kuruluştan bağımsızlığı açıklar.

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

2.4. Yürütme organından ayrı ve seçimle gelmiş bir yasama organı bulunan ülkelerde (hükümet üyeleri aynı zamanda yasama organı üyeleri olsun veya olmasın) YDK bağımsızlığının sağlanması ve korunması doğrultusundaki kriterler kolaylıkla belirlenebilir. INTOSAI üyesi ülkelerin büyük bir bölümünde genel anlamda böylesi bir düzenleme olduğundan bu standartlar, söz konusu INTOSAI üyesi ülkeler için diğer ülkelerde değiştirilmeleri ve uyumlaştırılmaları gerekeceğinin bilincinde olarak YDK'nın bağımsızlık kriterlerini ortaya koyar.

2.5. Yasama organı, YDK hizmetlerinin belli başlı kullanıcılarından birisidir. YDK, yetkisini Anayasa veya yasama organından alır ve en önemli fonksiyonlarından birisi yasama organına rapor sunmaktır. YDK'nın, kendi raporlarını görüşen yasama organı tarafından yetki verilmiş herhangi bir komisyon da dahil olmak üzere yasama organı ile yakın bir biçimde çalışması beklenebilir. Böyle bir ilişki, YDK tarafından yapılan işin etkin bir biçimde izlenmesine büyük katkı sağlayabilir.

2.6. Benzer bir şekilde devlet bütçesinin uygulanmasıyla ve idareyle ilgili denetimlerden elde edilen önemli sonuçlar ile denetlenen idarelerle ortaya çıkan anlaşmazlıklar, raporla veya özel yazışmalarla yasama organının dikkatine sunulmalıdır.

2.7. Yasama organı bünyesinde oluşturulan özel komisyonlar; Bakanlar, denetlenen kuruluşların sözcüleri ve diğer temsilcilerin hazır bulunduğu toplantılarda YDK raporlarında yer alan yorumları ve özel yazışmaları incelemekle görevlendirilebilir. Ayrıca yasama organı ile YDK arasındaki yakın ilişki; bütçe incelemesi yoluyla sağlanabileceği gibi bütçe tasarılarının incelenmesiyle görevli Parlamento komisyonlarının yaptığı işe teknik yardım sağlanması yoluyla da gerçekleştirilebilir.

2.8. YDK, yasama organı üyelerine denetim raporlarıyla ilgili brifingler verebilir. Ancak denetim sorumluluklarının yerine getirilmesindeki tarafsız yaklaşımını sürdürmek için politik etkilere karşı bağımsızlığını koruması önemlidir. Bu husus, YDK'nın belirli politik çevrelerin isteklerine cevap vermemesi veya cevap veriyor izlenimi oluşturmaması anlamına gelir.

2.9. YDK, yasama organı tarafından çıkarılan kanunlara uymakla yükümlü olsa da, yeterli düzeyde bağımsızlık; YDK'nın denetim gö-

revinin programlanması, planlanması ve yürütülmesinde yasama organının yönlendirmesine tabi olmamasını gerekli kılar. YDK, görev ve yetkisine uygun olarak önceliklerini tespit etmek ve çalışmalarını programlamakta ve yapacağı denetimlere uygun metodolojileri seçmekte serbest olmalıdır.

2.10. Bazı ülkelerde yürütmenin mali yönetiminin denetimini yapmak, Parlamentonun veya seçilmiş bir Kurulun yetkisindedir. Bu husus aynı zamanda dış denetimin yasama organının sorumluluğunda olduğu bölgesel düzeydeki gelir ve gider denetimleri için de geçerlidir. Bu durumlarda denetimler, bu organ adına yapılır ve YDK'nın denetim işlerini planlarken belli araştırmalar için söz konusu organların taleplerini dikkate alması uygundur. Ancak YDK'nın, Parlamentonun talebi üzerine yaptığı işler de dahil olmak üzere tüm görevlerini yerine getirirken bunları nasıl yapacağına karar vermekte özgür olması çok önemlidir.

2.11. Yasama organının denetim görüşüne tabi konuları ve raporun ne kadar zamanda hazırlanması gerektiğini içeren asgari raporlama gerekliliklerini belirlemesi uygundur. Bunun dışında YDK'nın Parlamenteoya raporlama yapmasına ilişkin ve zaman ve içerik bakımından sınırlamalar koymayan esnek düzenlemeler, YDK'nın bağımsızlığını sürdürmesine yardımcı olacaktır.

2.12. Yasama organı, YDK'yı görevini etkin biçimde yerine getirmesini sağlayacak yeterli kaynaklarla donatmalı ve YDK, bu kaynaklar nedeniyle hesap verme sorumluluğu taşımalıdır.

2.13. Kamusal hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesinde yürütme organı ve YDK'nın paylaştığı bazı ortak çıkarlar olabilir. Ancak asıl olan yürütme organı ile dış denetçi arasındaki ilişkidir. YDK raporları, yönetim alanındaki eksikliklere dikkat çekerek ve iyileştirme yönünde tavsiyede bulunarak yürütme organına yardımcı olur. Ancak yürütme organının YDK'nın görevini yerine getirmesinde bağımsızlığını ve tarafsızlığını engelleyecek türden fonksiyonlarına katılımdan kaçınılmasına özen gösterilmelidir.

2.14. YDK'nın, görevinin yürütülmesine ilişkin yürütme organından talimat almaması bağımsızlığı açısından önemlidir. YDK; denetim yapmaya, denetimde değişiklik yapmaya, denetimden kaçınmaya veya denetim bulgularını, sonuç ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır.

2.15. Bazı alanlarda yürütme organı ile YDK arasında belli ölçüde işbirliği istenilen bir durumdur. Muhasebe standartları ve politikaları ile mali

tabloların şekli gibi konularda YDK, yürütme organına tavsiyede bulunmaya hazır olmalıdır. Bu türden tavsiyelerde bulunurken YDK, denetim görevinin bağımsız olarak yürütülmesini zedeleyecek zımni veya açık herhangi bir taahhütten kaçınmalıdır.

2.16. YDK'nın bağımsızlığının korunması, yürütme organının denetim konularında teklif getirmesini engellemez. Ancak konu yeterli bağımsızlığa sahip olmaksızın YDK 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 YDK tarafından alınmasıdır.

2.17. YDK'ya kaynak sağlanması, YDK ve yürütme organı arasındaki ilişkilerde hassas bir konudur. Anayasal ve kurumsal farklılıklara bağlı olarak YDK'ya kaynak sağlanmasına ilişkin işlemler, değişen ölçülerde, hükümetin mali durumuyla ve genel harcama politikalarıyla bağlantılı olabilir. Öte yandan kamusal hesap verme sorumluluğunun etkin şekilde artırılması, YDK'nın sorumluluklarını uygun biçimde yerine getirmesini mümkün kılacak yeterli kaynaklarla donatılmış olmasını gerektirir.

2.18. YDK'nın görevini yerine getirmesini engelleyecek şekilde yürütme organınca dayatılan herhangi bir kaynak kısıtlaması veya diğer kısıtlamalar, YDK'nın yasama organına rapor edeceği uygun bir husus olacaktır.

2.19. YDK'nın yasal yetkisi, denetlenen kuruluşlar ve bunların faaliyetleriyle ilişkili bütün bina ve kayıtlara tam ve serbest erişimini öngörmeli ve gerekli bilgilere sahip tüm kişi veya kuruluşlardan bu bilgileri elde etmesi için YDK'ya yeterli yetkiyi sağlamalıdır.

2.20. Ayrıca yasal hükümler veya teamüller çerçevesinde yürütme organı, YDK'nın sorumluluklarını yerine getirmesinde gerekli ve ilgili hassas bilgilere ulaşmasına izin vermelidir.

2.21. YDK Başkanının görev süresine ilişkin şartlar, kurumun yürütme organından bağımsızlığına katkı sağlar; örneğin, atamanın uzun ve sabit süreli olması veya belirli bir emeklilik yaşına kadar sürmesi gibi. Bunun aksine YDK'yı yürütmeyi memnun etme baskısı altına sokan "görev süresine ilişkin şartların", bağımsızlık üzerinde yıkıcı bir etkisi olacaktır. Bu nedenle, ilke olarak, görevden alma veya göreve son vermeye ilişkin hükümlerin, sadece hakim veya benzeri statüde olanlara uygulanan süreç benzer özel bir süreçle uygulanması istenilen bir durumdur.



2.22. Yargı fonksiyonu bulunan ve kurullar biçiminde teşkilatlanmış olan YDK'larda üyelerin bağımsızlığı; çeşitli şekillerde özellikle hakimlerin görevden alınamayacağı ilkesi, yargısal ayrıcalıklar, hakimlere yapılacak muamelenin ancak kanunla tespit edileceği ve inceleme yapan hakim bağımsızlığı gibi teminatlarla güvence altına alınmalıdır.

2.23. YDK'nın görevlerini sadece yürütme organından bağımsız bir biçimde yerine getirmesi değil aynı zamanda bu yönde bir algının oluşması için yetkisi ile bağımsız statüsünün toplumca iyi anlaşılması önemlidir. YDK, uygun fırsatlar çıktıkça bu konuda eğitici bir rol üstlenmelidir.

2.24. YDK'nın fonksiyonel bağımsızlığı; kendi kurumsal yönetimiyle alakalı olarak icracı kuruluşlar ile endüstriyel ilişkiler, personel yönetimi, mal yönetimi veya ortak teçhizat ve mal alımı gibi konularda bazı düzenlemeler yapmasına engel değilse de icracı kuruluşlar, YDK'nın görevini yerine getirmedeki bağımsızlığını tehlikeye düşüren kararlar alacak konumda olmamalıdır.

2.25. YDK, denetlenen kuruluşlardan bağımsız kalmalıdır. Ancak bu kuruluşlarla dostane ilişkiler sürdürmek amacıyla rolünün ve fonksiyonunun onlar tarafından iyi anlaşılmasını sağlamalıdır. İyi ilişkiler, YDK'nın açık ve özgür bir biçimde bilgi elde etmesini ve karşılıklı saygı ve anlayış havası içinde denetlenen kuruluşlarla müzakereler yapmasını sağlar. Bu bakımdan YDK, bir taraftan bağımsızlığını korurken diğer taraftan kamu hesapları veya mali yasalar alanında idarece yapılması planlanan reformlarla ilişkilendirilmeyi veya kendi uzmanlık veya yetki alanını ilgilendiren yasa veya yönetmelik taslağı hazırlığıyla ilgili kendisiyle görüşülmesini kabul edebilir. Bu durumlar; YDK'nın idari yönetime bir müdahalesi olmayıp, bazı idari birimlere teknik yardım sağlamak veya kendi mali yönetim tecrübelerini bu idarelerin hizmetine sunmak suretiyle onlarla işbirliği yapması anlamını taşır.

2.26. Denetçinin kararlaştırılan görevlerinin bir görev yazısında belirlendiği özel sektör denetiminin aksine denetlenen kuruluş, YDK ile bir müşteri ilişkisi içerisinde değildir. YDK denetim görüşleri, sonuçları ve tavsiyeleri oluştururken denetlenen kuruluş yönetiminin görüşlerini dikkate alarak, ancak üstlendiği denetimlerin kapsam veya niteliği konusunda denetlenen kuruluş yönetimine karşı herhangi bir sorumluluk duymaksızın görevini tarafsız ve özgür bir biçimde yerine getirmelidir.

2.27. YDK, denetlenen bir kuruluşun yönetiminde veya faaliyetlerinde yer almamalıdır. Denetim personeli, yönetim kurullarının üyesi olmamalı ve eğer bir tavsiyede bulunulması gerekiyorsa bu tavsiye, bir denetim önerisi veya tavsiyesi olarak verilmeli ve kesin olarak bu şekilde kabul edilmelidir.



2.28. Tarafsızlığının azalmasına neden olacak şekilde denetlenen kuruluş yönetimi ile sosyal ilişkiler, akrabalık veya diğer ilişkiler nedeni ile sıkı bağlantı içinde olan YDK personeli, söz konusu kuruluşu denetlemekle görevlendirilmemelidir.

2.29. YDK personeli, görevlerine ilişkin olarak denetlenen kuruluş personeline talimat verilmesinde müdahil olmamalıdır. YDK'nın, denetlediği kuruluşun faaliyetleri, işlemleri ve programlarının incelenmesinde kolaylık sağlamak amacıyla söz konusu kuruluş bünyesinde kalıcı bir ofis kurma kararı alması halinde YDK mensubu, denetlenen kuruluş yönetiminin sorumluluğuna giren karar verme veya onay süreçlerine katılmamalıdır.

2.30. Bağımsızlığını ve tarafsızlığını engellemeyecek şekilde YDK, genel olarak meslekte deneyimi olan kişilerin tavsiyelerinden yararlanmak için akademik kuruluşlarla işbirliği yapabilir ve mesleki kuruluşlarla resmi ilişkiler içerisine girebilir.

#### *Çıkar Çatışması*

2.31. YDK'lar, denetçi ile denetlenen kuruluş arasında çıkar çatışmasının önüne geçmelidir (bkz. Paragraf 2.1b).

2.32. YDK, hesap verme sorumluluğu olan kuruluşların denetimlerini yaparak ve sonuçları raporlayarak görevini yerine getirir. Bu görevi yerine getirmek için YDK, bağımsızlığı ve tarafsızlığını muhafaza etmelidir. Uygun genel denetim standartlarının uygulanması, YDK'nın bu gereklilikleri karşılamasını sağlar.

#### *Yeterlilik*

2.33. Denetçi ve YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir: "Denetçi ve YDK, gerekli yeterliliğe sahip olmalıdır" (bkz. Paragraf 2.1c).

Aşağıdaki paragraflar yeterliliği bir denetim standardı olarak açıklar.

2.34. YDK'nın sahip olduğu yetki, genellikle denetim görüşü, sonuçları ve tavsiyelerini oluşturma ve rapor etme görevini yükler. Bazı YDK'larda bu görev, YDK Başkanına verilir. Kurullar şeklinde teşkilatlanmış olan YDK'larda ise söz konusu görev kurumun kendisine verilmiştir.

2.35. YDK'nın kendi içindeki müzakereler, görüş ve kararlarının tarafsızlığını ve otoritesini artırır. YDK kurullar şeklinde yapılandırılmış ise nihai görüş ve kararlar, gerekli adımlar yetkileri bakımından değil ancak oluşumları bakımından birbirinden ayrılan -örneğin Daire, Daireler Kurulu,

Dairenin bir bölümü gibi- organlar tarafından atılsa bile bir bütün olarak kurumun görüşünü temsil eder. Eğer YDK bir başkan altında yapılmışsa bütün görüş ve kararlar, başkan tarafından veya onun adına alınır.

2.36. YDK'nın yüklendiği görev ve sorumluluklar kamusal hesap verme sorumluluğu kavramı açısından hayati bir önem taşıdığından YDK, denetimlerinde en yüksek kalitede metodoloji ve usulleri uygulamalıdır. YDK'nın görevi, kendi mensuplarının veya dış uzmanların YDK standartlarına, planlama prosedürlerine, metodolojilerine ve gözetim usullerine tam olarak uymamalarından zarar görmeyecek şekilde denetim raporları için taşıdığı sorumluluğun etkin olarak yerine getirilmesini sağlamak amacıyla prosedürler geliştirmektir.

2.37. YDK, denetim görev ve yetkisinin etkin şekilde yerine getirilmesi için gerekli olan deneyim ve beceriler kapsamını belirlemek durumundadır. Bu yetki kapsamında yüklenilen denetim görevinin niteliği ne olursa olsun denetim, bu görevin niteliği, güçlüğü ve kapsamı ile orantılı eğitim ve tecrübeye sahip kişilerce yerine getirilmelidir. YDK'nın kendisini, sistem tabanlı teknikler, analitik inceleme metotları, istatistiki örnekleme ve otomatik bilgi sistemlerinin denetimini içeren tüm güncel denetim metodolojileri ile donatması gerekmektedir.

2.38. YDK'nın yetkisi nitelik itibariyle ne kadar çok takdir yetkisine dayanırsa tüm yetki alanında performans kalitesinin sağlanması görevi de o kadar karmaşık hale gelir. Denetimlerinin sıklığında ve düzenlenecek raporların niteliğinde takdir yetkisini YDK'ya bırakan bir yetki, YDK idaresinin yüksek standartta olmasını gerektirir.

### *Gerekli Özen*

2.39. Denetçi ve YDK'lar için genel standartlar, şu hususu içerir:

“Denetçi ve YDK, INTOSAI denetim standartlarına uymakta gerekli dikkat ve özeni göstermelidir. Bu tutum; denetimi planlama, denetim kanıtını belirleme, toplama ve değerlendirme ile denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini rapor etmedeki gerekli özeni içerir” (bkz. Paragraf 2.1d).

Aşağıdaki paragraflar gerekli özeni bir denetim standardı olarak açıklar.

2.40. YDK, kamu kurum ve teşebbüslerinin denetiminde objektif olmalı ve o şekilde algılanmalıdır. YDK, denetim sonuçlarını değerlendirme ve raporlamada güvenilir olmalıdır.

2.41. Teknik becerilerin kullanımı ve uygulanması, belli bir denetim işinin karmaşıklığına uygun nitelikte olmalıdır. Denetçiler; yolsuzluk, usulsüz veya kanunsuz harcama, yetkisiz işlem, israf, verimsizlik ve dürüstlüğü aykırı davranış göstergesi olabilecek durumlar, kontrol zafiyetleri, kayıt tutma yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar konusunda tetikte olmalıdır.

2.42. Yetkilendirilmiş veya kabul görmüş bir kuruluş, kamu kurumlarının yapacağı muhasebe ve raporlamaya yönelik standart koyuyor veya rehberler hazırlıyor ise YDK, kendi incelemelerinde bunlardan yararlanabilir.

2.43. Eğer YDK danışman olarak dış uzmanlardan yararlanıyorsa, bu kişilerin danışmanlık hizmeti verdikleri konulardaki yetenek ve uzmanlığından emin olmaya özen göstermelidir. Bu standart, kurum dışından denetçilerin YDK'da sözleşmeyle çalıştırılmasında da geçerlidir. Ayrıca denetim sözleşmelerinde denetimin planlanması, kapsamı, yürütülmesi ve raporlanması yetkilerinin YDK'ya ait olduğuna dair hükümlerin yer almasına özen gösterilmelidir.

2.44. YDK, görevini ifa ederken kurum dışından uzmanların tavsiyesine ihtiyaç duyduğu takdirde, bu tür düzenlemelerde gerekli özenin gösterilmesine yönelik standartlar, yapılan işin kalitesinin sağlanması ile de ilgilidir. Bir dış uzmandan tavsiye almış olmak, YDK'nın denetime ilişkin olarak ortaya koyduğu görüş veya sonuçlara yönelik sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

2.45. YDK, başka denetçinin/denetçilerin çalışmasından faydalanırken o denetçinin/denetçilerin gerekli özeni gösterdiğinden ve ilgili denetim standartlarına uyduğundan emin olmak için gerekli prosedürleri uygulamalıdır ve işin kalitesi konusunda bir kanaate varmak için diğer denetçinin/denetçilerin çalışmasını gözden geçirebilir.

2.46. Denetçinin çalışmaları sırasında denetlenen kuruluşa ilişkin elde edilen bilgiler, denetim kapsamı dışında ve denetçinin taşıdığı sorumluluklara uygun olarak denetim görüşü oluşturulması veya rapor yazılması amacını aşan amaçlar için kullanılmamalıdır. Denetim görevinin yerine getirilmesi esnasında edinilen bilgi ve karşılaşılan denetim konularının YDK tarafından gizli tutulması esastır. Bununla birlikte YDK, kanun ihlallerini yetkili yargı mercilerine iletme yetkisine sahip olmalıdır.



ISSAI 300

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Devlet Denetiminde  
Alan Standartları*

*Field Standards in  
Government Auditing*



0.1 Alan standartlarının amacı, denetçinin takip etmesi gereken amaçlı, sistematik ve dengeli aşamaların veya faaliyetlerin kriterlerini belirlemek veya genel çerçevesini çizmektir. Bu aşamalar ve faaliyetler, belli bir sonuca varmak için denetim kanıtı arayışı içinde bulunan denetçinin uyguladığı araştırma kurallarını belirtmektedir.

0.2 Alan standartları, denetim çalışmasının yürütülmesi ve yönetime yönelik çerçeveyi çizer. Söz konusu standartlar, alan standartları içinde yer alan görevlere ilişkin temel gereklilikleri koyan genel denetim standartları ile ilgilidir. Ayrıca alan standartlarının uygulanması ile elde edilen sonuçlar raporun veya görüşün muhtevasının ana kaynağını oluşturduğundan bu standartlar, denetimin iletişim yönünü kapsayan raporlama standartlarıyla da ilgilidir.

0.3 Bütün denetim türleri için geçerli alan standartları şunlardır.

a. Denetçi; yüksek kalitede bir denetimin ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve zamanında yapılmasını sağlamak üzere denetimi planlamalıdır. (bkz. Paragraf 1.1)

b. Her kademedeki denetçinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetime tabi tutulmalı ve belgelendirilmiş denetim çalışması kıdemli bir denetçi tarafından gözden geçirilmelidir. (bkz. Paragraf 2.1)

c. Denetçi, denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken iç kontrolün güvenilirliğini incelemeli ve değerlendirmelidir. (bkz. Paragraf 3.1)

d. Düzenlilik (mali) denetimleri yürütülürken mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk konusunda bir test yapılmalıdır. Denetçi, düzenlilik denetim sonuçları veya mali tablolarda yer alan tutarlar üzerinde doğrudan ve önemli bir etkiye sahip olabilecek hata, usulsüzlük ve yasadışı eylemlerin tespitine yönelik makul güvence sağlamak için denetim aşama ve prosedürlerini düzenlemelidir. Denetçi, mali tablolar veya düzenlilik denetimi sonucu üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasaya aykırı eylemlerin mevcut olması ihtimalinin farkında olmalıdır.

Performans denetimlerinin yürütülmesinde denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır. Denetçi, denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasaya aykırılıkların tespitine



yönelik makul güvence sağlayacak şekilde denetimi düzenlemelidir. Denetçi, ayrıca denetim sonuçları üzerinde dolaylı bir etkisi olabilecek yasaya aykırı eylemlere işaret edebilecek durum veya işlemlere karşı tetikte olmalıdır.

Denetim üzerinde önemli bir etkisi olabilecek bir usulsüzlük, yasadışı eylem, yolsuzluk veya hatanın meydana gelmiş olabileceğine dair her türlü işaret, denetçinin bu tür şüpheleri doğrulaması veya ortadan kaldırması için prosedürlerin kapsamını genişletmesine neden olmalıdır.

Düzenlilik denetimi, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim türünün YDK'ya verdiği önemli amaçlardan birisi, tasarrufuna sunulmuş bütün olanakları kullanarak Devlet bütçesinin ve hesaplarının tam ve doğru olduğundan emin olmaktır. Bu denetim, Parlamento ile denetim raporunun diğer kullanıcılarına Devletin mali yükümlülüklerinin büyüklüğü ve gelişimi konusunda güvence sağlar. Bu amaca ulaşmak için YDK, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını, tüm işlemlerin doğru olarak yürütüldüğü, tamamlandığı, onaylandığı, ödendiği ve kaydedildiğinden emin olmak amacıyla inceleyecektir. Denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse genellikle "aklanma" şeklinde son bulur. (bkz. Paragraf 4.1)

e. Denetime tabi kuruluş, program, faaliyet veya fonksiyona ilişkin denetçinin ulaştığı yargı ve sonuçları desteklemek için yeterli, uygun ve makul kanıtlar toplanmalıdır. (bkz. Paragraf 5.1)

f. Düzenlilik (mali) denetiminde ve tatbiki mümkün olduğunda diğer denetim türlerinde denetçiler, mali raporlama ve açıklamalar konusunda kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıklarını belirlemek için mali tabloları analiz etmelidir. Mali tabloların analizi, bu tablolara ilişkin görüş vermek için mantıklı bir temel elde edilebilecek seviyeye gelene kadar yapılmalıdır. (bkz. Paragraf 6.1)

## 1 - Planlama

1.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

"Denetçi; yüksek kalitede bir denetimin ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve zamanında yapılmasını sağlamak üzere denetimi planlamalıdır." (bkz. Paragraf 0.3a)

Aşağıdaki paragraflar planlamayı bir denetim standardı olarak açıklar.

1.2 YDK, kanunla kendisine verilen denetim görevlerine öncelik vermeli ve denetim alanı içine girmekle beraber denetimi takdir yetkisine dayanan alanlar arasından öncelikli olanları değerlendirmelidir.

1.3 Bir denetimin planlanmasında denetçi;

a) Denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu çevrenin önemli yönlerini belirlemelidir.

b) Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği ilişkiler konusunda bir anlayış geliştirmelidir.

c) Denetim görüşü, sonuçları veya raporlarının şeklini, içeriğini ve kullanıcılarını dikkate almalıdır.

d) Denetim hedeflerini ve bunlara ulaşılması için gerekli testleri belirlemelidir.

e) Belli başlı yönetim sistem ve kontrollerini belirlemeli ve bunların hem güçlü hem de zayıf taraflarını ortaya çıkarmak amacıyla ön değerlendirme yapmalıdır.

f) Üzerinde durulacak konuların önemliliğine karar vermelidir.

g) Denetlenen kurumun iç denetimini ve çalışma programını gözden geçirmelidir.

h) Diğer denetçilerin, (örneğin iç denetçiler) güvenilirlik derecesini değerlendirmelidir.

i) En verimli ve etkin denetim yaklaşımına karar vermelidir.

j) Daha önce rapor edilen denetim bulguları ve önerileri konusunda uygun tedbirlerin alınıp alınmadığını belirlemek için bir değerlendirme yapılmasını öngörmelidir.

k) Denetim planı ve öngörülen alan çalışmasının belgelendirilmesini sağlamalıdır.

1.4 Bir denetim genel olarak aşağıdaki planlama aşamalarını içerir:

a) Risk değerlendirmesi yapmak ve önemliliği belirlemek amacıyla denetlenen kuruluş ve yapısı hakkında bilgi toplamak,

b) Denetimin hedefini ve kapsamını belirlemek,

- c) Ön analizler yaparak uygulanacak denetim yaklaşımına karar vermek ve yapılacak sorgunun kapsamı ile niteliğini tespit etmek,
- d) Denetimi planlarken öngörülen bazı önemli sorunları not etmek,
- e) Denetim için bir program ve bütçe hazırlamak,
- f) Personel ihtiyaçlarını ve denetimi yürütecek ekibi belirlemek,
- g) Denetlenen kuruma denetim kapsamı, amaçları ve değerlendirme kriterleri hakkında bilgi vermek ve gerekiyorsa onlarla bu konularda görüşme yapmak. YDK, gerekirse denetim sırasında planı gözden geçirerek değiştirebilir.

## 2 - Gözetim ve Gözden Geçirme

2.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

“Her kademedeki denetim görevlisinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetim tabi tutulmalı ve belgelendirilmiş denetim çalışması kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmelidir.” (bkz. Paragraf 0.3b)

Aşağıdaki paragraflar gözetim ve gözden geçirmeyi bir denetim standardı olarak açıklar.

2.2 Gözetim, denetim amaçlarının yerine getirilmesini ve denetim çalışmasının kalitesinin korunmasını sağlamak açısından gereklidir. Dolayısıyla uygun bir gözetim ve kontrol, denetçilerin bireysel yeterliliği ne olursa olsun her durumda gereklidir.

2.3 Gözetim, hem denetimin içeriğine hem de denetim metoduna yöneltilmelidir ve aşağıda belirtilen hususların sağlanmasını kapsar:

- a) denetim ekibi üyelerinin denetim planı hakkında açık ve tutarlı bir anlayışa sahip olması;
- b) denetimin denetim standartları ve YDK uygulamalarına uygun yürütülmesi;
- c) denetim planının ve anılan planda belirlenen aşamaların bu konuda bir değişiklik yapılması için yetki verilmedikçe aynen izlenmesi;
- d) çalışma kâğıtlarının tüm sonuç, öneri ve görüşleri yeterince destekleyecek kanıtı ihtiva etmesi;
- e) denetçinin belirtilen denetim hedeflerine ulaşması;

f) denetim raporunun denetim sonuçları, önerileri ve kanaatlerini uygun şekilde içermesi.

2.4 Tüm denetim çalışmaları, denetim görüşü veya denetim raporu sonuçlandırılmadan önce kıdemli bir denetim mensubu tarafından gözden geçirilmelidir. Bu gözden geçirme işi denetimin her aşamasında yapılmalıdır. Gözden geçirme, denetim görevine birden fazla deneyim ve birikim düzeyi katar ve aşağıda belirtilen hususları sağlamalıdır:

- a) Nihai denetim görüşü veya raporuna temel olan tüm değerlendirme ve sonuçların yeterli, uygun ve makul denetim kanıtlarına dayanması;
- b) Bütün hata, zafiyet ve olağandışı durumların uygun şekilde tespit edilmesi, belgelendirilmesi ve tamamen çözümlenmesi veya daha kıdemli bir YDK personelinin dikkatine sunulması;
- c) Gelecekteki denetimlerin yürütülmesi için gerekli değişiklik ve iyileştirmelerin belirlenip kaydedilerek gelecekteki denetim planları ile personel geliştirme faaliyetlerinde dikkate alınması.

2.5 Bu standart, kurullar halinde çalışan YDK'larda daha farklı bir biçimde uygulanır. Böyle bir yapıya sahip YDK'larda günlük olağan nite-likte olanlar dışındaki kararlar, konunun önemine uygun bir düzeyde kurul tarafından alınır. Böyle bir kurum, incelemelerin kapsamı, yapılacak testler ve uygulanacak metotlara ilişkin kararları bir bütün olarak verir.

### 3 - İç Kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

3.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

“Denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, iç kontrolün güvenilirliğini incelemeli ve değerlendirmelidir.” (bkz. Paragraf 0.3c)

Aşağıdaki paragraflar iç kontrolü bir denetim standardı olarak açıklar:

3.2 Denetlenen kurumun iç kontrolü, yürütülen denetim türüne göre incelenmeli ve değerlendirilmelidir. Düzenlilik (mali) denetiminde bu inceleme ve değerlendirme, ağırlıklı olarak varlıkları ve kaynakları teminat altına almayı yönelik ve muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlayan iç kontroller üzerinde yapılır. Düzenlilik (uygunluk) denetiminde söz konusu inceleme ve değerlendirme, çoğunlukla idarenin kanun ve yönetmeliklere uymasını sağlayan kontroller üzerinde yapılır. Performans denetiminde ise denetlenen kuruluşun işlemlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesi,

yönetim politikalarına bağlı kalınması ve zamanında güvenilir mali ve idari bilgi üretilmesine yardımcı olan kontroller üzerinde yapılır.

3.3 İç kontrolün hangi ölçüde inceleneceği ve değerlendirileceği denetim amaçlarına ve planlanan güvenilirlik derecesine bağlıdır.

3.4 Muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayarla yürütüldüğü ortamlarda denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün; verilerin doğruluk, tamlık ve güvenilirliğini sağlamak için uygun şekilde işleyip işlemediğini belirlemelidir.

#### 4 -İlgili Kanun ve Düzenlemelere Uygunluk

4.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

“Düzenlilik (mali) denetimleri yürütülürken mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk konusunda bir test yapılmalıdır. Denetçi, düzenlilik denetim sonuçları veya mali tablolarda yer alan tutarlar üzerinde doğrudan ve önemli bir etkiye sahip olabilecek hata, usulsüzlük ve yasadışı eylemlerin tespitine yönelik makul güvence sağlamak için denetim aşama ve prosedürlerini düzenlemelidir. Denetçi, mali tablolar veya düzenlilik denetimi sonucu üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasaya aykırı eylemlerin mevcut olması ihtimalinin farkında olmalıdır.

Performans denetimlerinin yürütülmesinde denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır. Denetçi, denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasaya aykırılıkların tespitine yönelik makul güvence sağlayacak şekilde denetimi düzenlemelidir. Denetçi, ayrıca denetim sonuçları üzerinde dolaylı bir etkisi olabilecek yasaya aykırı eylemlere işaret edebilecek durum veya işlemlere karşı tetikte olmalıdır.

Düzenlilik denetimi, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim türünün YDK'ya verdiği önemli amaçlardan birisi, tasarrufuna sunulmuş bütün olanakları kullanarak Devlet bütçesinin ve hesaplarının tam ve doğru olduğundan emin olmaktır. Bu denetim, Parlamento ile denetim raporunun diğer kullanıcılarına Devletin mali yükümlülüklerinin büyüklüğü ve gelişimi konusunda güvence sağlar. Bu amaca ulaşmak için YDK, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını tüm işlemlerin doğru olarak yürütüldüğü, tamamlandığı, onaylandığı, ödendiği ve kaydedildiğinden emin olmak amacıyla inceleyecektir. Denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse genellikle “aklanma” şeklinde son bulur.” (bkz. Paragraf 0.3d)



Aşağıdaki paragraflar uygunluğu bir denetim standardı olarak açıklar:

4.2 Kanun ve düzenlemelere uygunluğun incelenmesi özellikle hükümet programlarının denetiminde çok önemlidir. Çünkü karar merciinde bulunanlar, kanun ve diğer düzenlemelere uyulup uyulmadığını, istenilen sonuçlara ulaşıp ulaşılmadığını ve eğer ulaşılmamışsa ne tür değişiklikler yapılabileceğini bilmek isterler. Buna ek olarak tüm devlet kuruluşları, programları, hizmetleri, faaliyetleri ve işlevleri kanunlarla düzenlenir ve daha özel kural ve düzenlemelere tabidir.

4.3 Denetimi planlayanlar, denetlenen kuruluş için geçerli uygunluk gereklilikleri konusunda bilgi sahibi olmalıdır. Genellikle bir denetimde uygulanması muhtemel birçok kanun ve düzenleme bulunmaktadır. Bu nedenle, denetçilerin denetim hedefleri üzerinde önemli etkisi bulunabilecek kanun ve diğer düzenlemeleri saptayabilmek için mesleki yargılarını kullanmaları gerekir.

4.4 Denetçi ayrıca denetim sonuçları üzerinde dolaylı etkisi olabilecek kanuna aykırı davranışların göstergesi sayılabilecek işlem veya durumlara karşı tetikte olmalıdır. Eğer denetim aşama ve prosedürleri, kanuna aykırı eylemlerin meydana geldiğini veya gelebileceğini gösterirse o zaman denetçinin, bunların denetim sonuçlarını ne ölçüde etkileyeceğini belirlemesi gerekir.

4.5 Bu standarda uygun olarak denetimlerin yürütülmesinde denetçilerin kendi mesleki yargılarına göre mevcut şartlara en uygun gelen denetim aşama ve prosedürlerini seçip uygulamaları gerekmektedir. Bu denetim aşama ve prosedürleri; denetçinin yargıları ve vardığı sonuçlar için makul bir temel oluşturacak yeterli, uygun ve ilgili kanıtları elde etmeye yönelik olarak tasarlanmalıdır.

4.6 Genellikle yönetim, kanun ve düzenlemelere uyulmasını temin edecek etkili bir iç kontrol sisteminin kurulmasından sorumludur. Uygunluğu test etmek veya değerlendirmek amacıyla denetim aşama ve prosedürlerini tasarlarlarken denetçiler, kurumun iç kontrolünü değerlendirmeli ve kontrol yapısının uygunsuzluğu engellememe veya tespit etmeme riskini değerlendirmelidir.

4.7 YDK'nın bağımsızlığını etkilemeksizin denetçiler, gelecekteki yasal soruşturma ve adli işlemlere müdahale etmemek için yasadışı eylemlerle ilgili denetim aşama ve prosedürlerini genişletirken gerekli mesleki

özen ve dikkati göstermelidir. Gerekli özeni göstermek, izlenecek denetim aşama ve prosedürlerine karar vermek amacıyla yetkili hukuk danışmanlarına ve kolluk kuvvetlerine danışmayı içerir.

## 5 - Denetim Kanıtı

5.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

“Denetime tabi kuruluş, program faaliyet veya fonksiyona ilişkin denetçinin yargı ve sonuçlarını desteklemek için yeterli, uygun ve makul kanıtlar toplanmalıdır.” (bkz. Paragraf 0.3e)

Aşağıdaki paragraflar denetim kanıtını bir denetim standardı olarak açıklar:

5.2 Denetim bulgu, sonuç ve önerileri kanıta dayanmalıdır. Denetçilerin denetlenen kurum hakkındaki tüm bilgileri değerlendirmeleri her zaman mümkün olmadığından, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin dikkatli seçilmesi önemlidir. Bilgisayar temelli sistem verileri denetimin önemli bir parçasını oluşturduğunda ve veri güvenirliliği denetim hedefini gerçekleştirmede hayati bir rol oynadığında, denetçilerin verinin güvenilir ve güncel olduğu konusunda tatmin olmaları gerekmektedir.

5.3 Denetçilerin denetim kanıtı toplaması için inceleme, gözlem, sorgu ve teyit gibi teknikler ve prosedürler hakkında sağlıklı bir anlayışa sahip olmaları gerekir. YDK, uygulanan tekniklerin niceliksel olarak önemli bütün hata ve usulsüzlükleri makul ölçüde tespit edecek yeterlilikte olmasını sağlamalıdır.

5.4 Yaklaşımlar ve prosedürler seçilirken denetim kanıtının kalitesine dikkat edilmelidir. Örneğin kanıt yeterli, ilgili ve makul olmalıdır.

5.5 Denetçiler, çalışma kâğıtlarında yapılan iş, denetim bulguları ve planlamanın dayanağı ve kapsamını da içerecek şekilde denetim kanıtını yeterli ölçüde belgelendirmelidir.

5.6 Yeterli belgelendirme çeşitli nedenlerle önemlidir. Söz konusu belgelendirme:

- a) denetçinin görüş ve raporlarını destekleyecek ve teyit edecektir.
- b) denetimin verimlilik ve etkinliğini artıracaktır.
- c) rapor hazırlamada ya da denetlenen kuruluş veya diğer ilgili taraflardan gelebilecek sorulara cevap vermede bilgi kaynağı oluşturacaktır.

- d) denetçinin denetim standartlarına uyduğunu kanıtlayacaktır.
- e) planlama ve gözetimi kolaylaştıracaktır.
- f) denetçinin mesleki gelişimine yardımcı olacaktır.
- g) verilen görevin tatmin edici biçimde yapılmasını sağlayacaktır.
- h) gelecekte referans alınması için işin yapıldığına ilişkin kanıt sunacaktır.

5.7 Denetçi, çalışma kâğıtlarının muhteva ve düzenlenme biçiminin denetçinin mesleki yeterlilik, deneyim ve bilgi düzeyini yansıttığını unutmamalıdır. Çalışma kâğıtları, denetime katılmamış tecrübeli bir denetçinin elde edilen sonuçları desteklemek için hangi çalışmaların yapılmış olduğunu sonradan tespit etmesini sağlamaya yetecek ölçüde tam ve ayrıntılı olmalıdır.

## 6 - Mali Tabloların Analizi

6.1 Alan standartları, şu hususu içerir:

“Düzenlilik (mali) denetiminde ve tatbiki mümkün olduğunda diğer denetim türlerinde denetçiler, mali raporlama ve açıklamalar konusunda kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıklarını belirlemek için mali tabloları analiz etmelidir. Mali tabloların analizi, bu tablolara ilişkin görüş vermek için mantıki bir temel elde edilebilecek seviyeye gelene kadar yapılmalıdır.” (bkz. Paragraf 0.3f)

Aşağıdaki paragraflar mali tabloların analizini bir denetim standardı olarak açıklar:

6.2 Mali tablo analizleri, mali tabloların çeşitli öğelerinin kendi içlerinde veya birbirleri arasında beklenen ilişkinin var olup olmadığını belirlemeyi, beklenmeyen ilişkileri ve alışılmadık dışındaki eğilimleri tespit etmeyi amaçlar. Bu nedenle denetçi, mali tabloları bütün yönleriyle incelemeli ve şu hususları tespit etmelidir:

- a) Mali tabloların kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı,
- b) Mali tabloların, denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak hazırlanıp hazırlanmadığı,
- c) Mali tabloların çeşitli öğeleri hakkında yeterli açıklamaların mevcut olup olmadığı,



d) Mali tablolarının çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediği, ölçülüp ölçülmediği ve sunulup sunulmadığı.

6.3 Mali analiz metot ve teknikleri; büyük ölçüde denetimin niteliği, kapsamı ve amaçları ile denetçinin bilgi ve yargısına dayanır.

6.4 YDK'nın bütçe kanunlarının uygulanışı hakkında rapor verme zorunluluğu olduğunda denetimin şu hususları kapsamaması gerekir:

(a) Gelir hesaplarında gelir tahminlerinin başlangıç bütçesindeki tahminler olup olmadığının ve kayıtlı vergi ve resimler ile emsal gelirlerin denetiminin denetlenen kuruluşun yıllık mali tabloları ile mukayeseli bir şekilde yapılıp yapılamayacağını belirlenmesi.

(b) Gider hesaplarında bütçe için alınan borçların ve bütçede kanunlarla yapılan değişikliklerin; devreden ödeneklerde ise önceki yıl mali tablolarının doğrulanması.

ISSAI 400

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI), Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır. Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

INTOSAI



*Devlet Denetiminde  
Raporlama Standartları*

*Reporting standards in  
Government Auditing*



1. Her özel durum için bir raporlama kuralı koymak mümkün değildir. Bu standart, bir görüş veya rapor oluştururken denetçiye yardımcı olmaya yönelik olup denetçinin basiretli yargısının yerini almaya yönelik değildir.

2. “Raporlama” ifadesi, hem düzenlilik (mali) denetim sonucu mali tablolar hakkındaki denetçi görüşü ve diğer açıklamalarını, hem de performans denetiminin tamamlanması üzerine düzenlenen denetçi raporunu kapsar.

3. Denetçinin mali tablolar dizisine ilişkin görüşü, genellikle çok sayıda testin ve diğer denetim çalışmalarının sonuçlarını yansıtan kısa ve standart hale getirilmiş bir formattadır. İşlemlerin kanun ve diğer düzenlemelere uygun olup olmadığının ve yolsuzluk, yasaya aykırı fiiller ve yetersiz kontrol sistemleri gibi hususların rapor edilmesine yönelik bir gereklilik mevcuttur. Bazı ülkelerde anayasal veya yasal zorunluluklar, Yüksek Denetim Kurumunun (YDK) özellikle bütçe tahminleri ve tahsislerini mali tablolarda gösterilen sonuçlarla bağdaştırmak suretiyle bütçe kanunlarının uygulanması konusunda rapor vermesini gerekli kılabilir.

4. Performans denetiminde denetçi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasındaki tutumluluk ve verimliliği ve amaçlara ulaşmadaki etkinliği rapor eder. Bu tür raporlar nitelik ve kapsam bakımından önemli ölçüde farklı olabilir. Örneğin kaynakların sağlıklı şekilde kullanılıp kullanılmadığını kapsayabilir; program ve politikaların etkisi konusunda yorum yapabilir ve iyileştirmeye yol açacak değişiklikler tavsiye edebilir.

5. Kullanıcıların makul ihtiyaçlarının karşılanması bakımından hem düzenlilik hem de performans denetimlerindeki denetçi raporunda geniş raporlama dönem veya devreleri ile geçerli ve uygun açıklama gerekliliklerinin dikkate alınması gerekebilir.

6. Bu bölümde referans kolaylığı sağlamak amacıyla “görüş” kelimesi, düzenlilik (mali) denetimi sonrasında denetçinin ulaştığı sonuçları ifade etmek için kullanılmıştır ve 3. paragrafta belirtilen hususları kapsayabilir. “Rapor” kelimesi ise 4. paragrafta tanımlandığı gibi performans denetimi sonrasında denetçinin ulaştığı sonuçları belirtmek için kullanılmıştır.

7. Raporlama standartları şunlardır:

a) Her denetimin sonunda denetçi, bulguları uygun bir formda ortaya koyan yazılı bir görüş belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun içeriğinin kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız

yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, güvenilir ve yapıcı olması gerekir.

b) Denetçilerce ortaya çıkarılan yolsuzluk veya önemli usulsüzlüklerle ilgili yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek, denetçinin bağlı olduğu YDK'ya aittir.

Düzenlilik denetimiyle ilgili olarak denetçi, ya mali tablolara ilişkin raporun bir parçası veya ayrı bir rapor şeklinde, geçerli yasa ve düzenlemelere uygunluğa ilişkin testlerle ilgili yazılı bir rapor düzenlemelidir. Rapor, uygunluk açısından test edilen konular için olumlu; test edilmeyen konular için olumsuz güvence beyanı içermelidir.

Performans denetimi ile ilgili olarak rapor, denetim amaçlarıyla ilgili ve önemli olan mevzuata aykırılık durumlarının tümünü içermelidir.

Aşağıdaki paragraflar raporlamayı bir denetim standardı olarak açıklar. 8. paragraf görüş ve raporla ilgilidir. 9–20. paragraflar görüşlere; 21–26. paragraflar ise raporlara ilişkindir.

8. Tüm denetim görüşü ve raporlarının şekil ve içerikleri, aşağıda belirtilen genel prensiplere dayanır:

a) Başlık: Görüş veya rapor, okuyucunun bunları başka taraflarca yayımlanan beyan ve bilgilerden ayırt etmesini sağlayacak şekilde uygun bir başlığa sahip olmalıdır.

b) İmza ve tarih: Görüş veya rapor uygun şekilde imzalanmalıdır. Görüş veya raporda tarihin bulunması, okuyucuya hangi tarihe kadarki işlemlerin veya olayların etkilerinin denetçi tarafından dikkate alındığı hakkında bilgi verir (bu tarih, düzenlilik (mali) denetimlerinde mali tabloların kapsadığı dönemden sonraki bir tarih olabilir).

c) Amaçlar ve kapsam: Görüş veya rapor, denetimin amaçları ve kapsamını belirtmelidir. Bu bilgi, denetimin hedefini belirtir ve sınırlarını çizer.

d) Tamlık: Görüşler, ilgili oldukları mali tablolara eklenmeli ve bu tablolarla birlikte yayımlanmalıdır. Ancak performans raporları müstakil yayımlanabilir. Denetçi görüş ve raporları, denetçi tarafından hazırlandığı haliyle sunulmalıdır. Bağımsızlığı nedeniyle YDK, uygun gördüğü her şeyi rapora dahil edebilmelidir. Ancak zaman zaman milli çıkarlar nedeniyle serbestçe açıklanamayacak bilgiler de elde edebilir. Bu husus, denetim raporunun tamlığını etkileyebilir. Bu durumda denetçinin, bu gizli ve hassas bilgileri içeren, muhtemelen



asil rapordan ayrı ve yayınlanmayacak bir rapor hazırlama ihtiyacını göz önünde bulundurma sorumluluğu vardır.

e) Muhatap: Görüş veya rapor, denetim görevinin şartları ile yerel düzenlemeler veya uygulamaların gerektirdiği biçimde, muhatabını belirtmelidir. Görüş veya raporun dağıtımı ile ilgili resmi prosedürlerin bulunması halinde muhatap belirtilmesi gerekli olmayabilir.

f) Konunun belirtilmesi: Görüş veya rapor, düzenlilik (mali) denetimi söz konusu olduğunda ilgili olduğu mali tabloları, performans denetimi söz konusu olduğunda da ilgili olduğu alanı belirtmelidir. Bu husus, denetlenen kurumun adını, mali tabloların kapsadığı tarih ve dönemi ve denetlenen konuyu içerir.

g) Yasal dayanak: Denetim görüşü ve raporları, denetimin dayandığı mevzuatı veya diğer yasal ve idari düzenlemeleri belirtmelidir.

h) Standartlara uygunluk: Denetim görüşü ve raporları denetimin yürütülmesinde uygulanan denetim standartlarını veya uygulamalarını belirtmelidir. Böylece okuyuculara denetimin genel kabul görmüş prosedürlere uygun olarak yürütüldüğüne dair bir güvence sağlanır.

i) Zamanlılık: Denetim görüşü veya raporu; okuyucu ve kullanıcıya özellikle gerekli tedbirleri alması gerekenlere en yüksek faydayı sağlayacak şekilde gecikmeksizin kullanıma hazır hale getirilmelidir.

9. Bir denetim görüşü, normalde bir bütün olarak mali tablolara ilişkin standart bir formattadır ve böylece belirtilen görüşün arkasında nelerin yattığını uzun uzun anlatmaktan kaçınır. Ancak tabiatı itibarıyla anlamı konusunda okuyucuları nezdinde genel bir kavrayış oluşturur. Bu kelimelerin niteliği, denetimin yasal çerçevesinden etkilenecektir. Ancak görüşün içeriğinin açık bir biçimde onun şartsız görüş mü yoksa şartlı görüş mü olduğunu belirtmesi gerekecek ve eğer ikinci durum söz konusu ise içerik, bunun sadece belirli açılardan mı şartlı görüş olduğunu, yoksa olumsuz görüş (paragraf 14) veya görüş bildirmekten kaçınma mı (paragraf 15) olduğunu gösterecektir.

10. Şartsız görüş, denetçi bütün önemlilik yönleriyle şu hususlarda tatmin olduğunda verilir:

a) Mali tablolar, tutarlı biçimde uygulanan kabul edilebilir muhasebe esasları ve politikalarının kullanımı suretiyle hazırlanmıştır.

b) Mali tablolar, yasal gerekliliklere ve ilgili düzenlemelere uygundur.

- c) Mali tablolarla ortaya konulan durum, denetçinin denetlenen kurum hakkındaki bilgisiyle tutarlıdır.
- d) Mali tablolara ilişkin önemli konular hakkında yeterli açıklama mevcuttur.

11. Vurgulanan hususlar. Belirli durumlarda denetçi, okuyucunun bazı önemli veya olağandışı noktalara dikkati çekilmedikçe mali tabloları yeterince kavrayamayacağını düşünebilir. Genel kural olarak şartsız görüş belirten denetçi, şartlı bir görüş verildiği şekilde yanlış bir yoruma neden olacağı düşüncesiyle raporun görüş bölümünde mali raporların bazı özel noktalarına atıfta bulunmaz. Böyle bir izlenim vermemek için denetçi, “vurgulanan hususlar” olarak ifade edilen bu tür atıfları görüş bölümünden ayrı bir paragrafta belirtebilir. Bununla birlikte denetçi, vurgulanan hususları hiçbir şekilde mali rapordaki açıklama eksikliğini gidermek için veya “şartlı görüş” ikamesi olarak kullanmamalıdır.

12. Denetçi, aşağıdaki şartlardan herhangi birinin mevcut olması halinde ve denetçinin yargısına göre bunların mali tablolar üzerindeki etkileri önemliyse veya önemli olması muhtemelse şartsız görüş veremeyebilir:

- a) Denetim kapsamında sınırlandırma söz konusuysa,
- b) Denetçi, mali tabloları yetersiz veya yanıltıcı bulursa veya kabul edilebilir muhasebe standartlarına bir gerekçeye dayanmaksızın uyulmadığını tespit ederse veya
- c) Mali tabloları etkileyen bir belirsizlik varsa.

13. Şartlı görüş: Denetçinin, mali tabloların kavranmasına esas olmakla beraber önemli olan bir veya daha fazla mali tablo unsuru hakkında (idareyle) hemfikir olmadığı veya tereddütlü olduğu hallerde şartlı görüş verilmelidir. Bu görüşün lafzı, genellikle şartlı görüş verilmesine sebep olan fikir ayrılıklarını veya tereddütleri açık ve özlü biçimde gösterir. Her zaman mümkün veya ilgili olmasa da denetçi tarafından uyumsuzluk veya belirsizliklerin mali etkisinin sayısal olarak ifade edilmesi raporun kullanıcıları açısından yararlıdır.

14. Olumsuz görüş: Denetçi, mali tablo ile gösterilen durumun inanırlılığını zaafa uğratacak ve belirli açılardan şartlı görüş verilerek karşılanamayacak derecede önemli olan fikir ayrılıklarından dolayı bir bütün olarak mali tablolara ilişkin bir görüş veremediğinde olumsuz görüş verilir. Bu görüşün lafzı, fikir ayrılıklarını açık ve özlü bir biçimde belirterek, mali tabloların mali durumu doğru ve tam olarak yansıtmadığını açıkça ifade eder. Yine uygun



ve mümkün olması halinde, mali tablolar üzerindeki mali etkinin sayısal olarak ifade edilmesi yararlıdır.

15. Görüş bildirmekten kaçınma: Belirli açılardan şartlı görüş belirtmek suretiyle karşılanmayacak ölçüde önemli olan belirsizlik veya kapsam sınırlaması nedeniyle denetçinin, bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir görüşe ulaşamadığı hallerde görüş bildirmekten kaçınılır. Görüş bildirmekten kaçınma halinin lafzı, belirsizlik konularını açık ve özlü şekilde belirterek bir görüş verilemediğini ifade eder.

16. YDK'lar, teamül olarak şartsız görüş veremediği durumlarda görüşü daha ayrıntılı olarak ifade eden detaylı bir rapor verir.

17. Ayrıca düzenlilik denetimi, (performans denetimi yaklaşımından farklı olarak) genellikle mali kontrol veya muhasebe sistemlerinde yetersizlik olduğu durumlarda raporlama yapılmasını gerekli kılar. Bu durum, sadece yetersizlikler denetlenen kuruluşun prosedürlerini etkilediğinde değil bu kurumların diğer kurum faaliyetleri üzerindeki kontrolüyle ilgili olduğunda da ortaya çıkabilir. Denetçi, ayrıca algılanan veya olması muhtemel önemli usulsüzlükleri, yasal düzenlemelerin uygulanışındaki tutarsızlığı, yolsuzluk ve hatalı uygulamaları raporlamalıdır.

18. Yargı yetkisi bulunan YDK'lar, mali tablolarda tespit edilen belirli usulsüzlüklere ilişkin işlem yapma imkanına sahiptir. Muhasebeciler tarafından hazırlanan hesaplarda mutabakat sağlamaya ve muhasebecilere para cezası vermeye yetkilidirler ve kimi durumlarda açığa alınmalarına veya azledilmelerine yol açabilirler.

19. Usulsüzlük ya da kanun veya yönetmeliklere uygunsuzluk durumlarını rapor ederken denetçiler, bulgularını uygun bir perspektife oturtmaya özen göstermelidirler. Mevzuata aykırılığın ölçüsü, bu durumların saptandığı incelenen veya parasal büyüklüğü ölçülen olay sayısına bağlı olabilir.

20. Usulsüzlüklere ilişkin raporlar, denetçinin şartlı görüş belirtmesine bağlı olmaksızın hazırlanabilirler. Niteliği gereği bu raporlar, önemli eleştiriler içermeye eğilimindedir ancak yapıcı olmaları için denetlenen kurumun veya denetçinin beyanlarının sonuç ve tavsiyelerle birlikte kapsamına dahil edilmesi suretiyle ileriye dönük düzeltici eylemleri de içermeleri gerekir.

21. Oldukça özel gereklilik ve beklentilere tabi olan düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi, tabiatı itibarıyla daha kapsamlı; yoruma ve yargıya daha açıktır. Kapsam bakımından daha seçicidir ve bir mali yıldan



ziyade birkaç yıllık bir sürede yürütülebilir. Genellikle belirli mali veya diğer tablolara ilişkin değildir. Sonuç olarak performans denetimi raporları, çeşitlilik gösterir ve daha çok tartışma ve mantıksal argüman içerir.

22. Performans denetimi raporu, denetimin hedeflerini ve kapsamını açıkça belirtmelidir. Raporlar eleştiri içerebilir (örneğin kamu yararı veya kamusal hesap verme sorumluluğu sebepleriyle ciddi ve aşırı israf veya verimsizliğe dikkat çekildiği durumlarda) veya önemli bir eleştiri yapmadan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kurallarına uyulup uyulmadığı veya ne ölçüde uyulduğu konusunda bağımsız bilgi, tavsiye veya güvence verebilir.

23. Denetçinin, denetlenen kurumda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından ne ölçüde başarı elde edildiği konusunda mali tablolara ilişkin görüş gibi genel bir görüş belirtmesi beklenmez. Denetimin niteliği bir kurumun faaliyetlerinin belirli alanlarına yönelik olarak bunun yapılmasına imkan tanıdığına denetçi, şartları belirten ve standart bir beyandan ziyade spesifik sonuca ulaşan bir rapor düzenlemelidir. Denetim yalnızca verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması için yeterli kontrollerin mevcut olup olmadığının değerlendirilmesi ile sınırlandığında denetçi daha genel bir görüş belirtebilir.

24. Denetçiler, yargılarının geçmişte alınan yönetim kararlarından kaynaklanan işlemlere uygulanıyor olduğunun farkında olmalıdır. Bu nedenle yargıya varırken dikkatli olunmalı ve raporlarda, denetlenen kurum için kararların alındığı tarihte makul bir şekilde mevcut bulunan (veya bulunması gereken) bilginin kapsamı ve mahiyeti belirtilmelidir. Denetimin kapsamını, hedeflerini ve bulgularını belirtmek suretiyle rapor, okuyucuya denetçinin tarafsızlığını gösterir. Tarafsızlık, aynı zamanda zayıflıkların ortaya konulması veya önemli bulguların, düzeltilmelerini teşvik edecek ve denetlenen kurumda sistemleri ve rehberliği geliştirecek şekilde ortaya konulması anlamına gelir. Buna bağlı olarak olguların raporda tam ve doğru olması ve tarafsız biçimde yansıtılmasının sağlanması açısından bunlar üzerinde denetlenen kurumla da mutabakata varılır. Özellikle YDK'nın görüş veya tavsiyelerini belirttiği durumlarda ileri sürülen konular hakkında denetlenen kurumca verilen cevapların aynen veya özet olarak rapora dahil edilmesi de gerekebilir.

25. Performans raporları yalnızca geçmişin eleştirilmesi üzerinde yoğunlaşmamalı aynı zamanda yapıcı da olmalıdır. Denetçinin vardığı sonuçlar ve tavsiyeler, denetimin önemli bir yönünü oluşturur ve uygun olduğu hallerde atılacak adımlar konusunda rehberlik sağlamak üzere yazılır. Bazen şartlar örneğin idari bir iyileştirme sağlamak yönünde kanundaki bir



eksikliğin düzeltilmesi gibi özel tavsiye verilmesini gerektirse de genelde bu tavsiyeler, iyileştirmelerin nasıl yapılacağından ziyade ne tür iyileştirmelere ihtiyaç duyulduğu konusunda öneride bulunur.

26. Tavsiyelerin verilmesi ve izlenmesinde denetçi, bağımsızlığını ve objektifliğini korumalı ve bu nedenle belirli tavsiyelerin kabul edilip edilmediğinden ziyade belirlenen zafiyetlerin düzeltilip düzeltilmediğinin üzerinde durmalıdır.

27. Denetim görüşünü veya raporunu hazırlarken denetçi, konunun önemliliğini (düzenlilik (mali) denetiminde) mali tablolar bağlamında veya (performans denetiminde) denetlenen kurumun veya faaliyetin niteliğine göre değerlendirmelidir.

28. Düzenlilik (mali) denetimlerinde denetçi, içinde bulunulan şartlara en uygun kriterlere göre yargıda bulunarak bir hususun mali tabloda sunulan durumu önemli ölçüde etkilemediği sonucuna varırsa verilen görüş şartlı görüş olmamalıdır. Denetçi bir hususun önemli olduğuna karar verdiğinde, görüşün türü belirlenmeli ve şartlı görüş verilmelidir. (12-15 arası paragraflar).

29. Performans denetimlerinde denetim raporu mali veya diğer tablolara doğrudan ilgili olmadığından bu yargı, daha sübjektif olacaktır. Sonuç olarak denetçi, nitelik veya kapsam bakımından önemliliğin miktar bakımından önemlilikten daha önemli olduğunu tespit edebilir.



# ISSAI



T.C. Sayıştay Başkanlığı

Yayın İşleri Müdürlüğü  
06100 Balgat/ANKARA  
[www.sayistay.gov.tr](http://www.sayistay.gov.tr)

Takım numarası: 978-975-7590-05-7 (tk.)

ISBN: 978-975-7590-06-4 (1.c)