

# SAYIŞTAY DENETİMİNİN DENETLENMESİ: ULUSLARARASI UYGULAMA ÖRNEKLERİ ÇERÇEVESİNDE BİR DEĞERLENDİRME

Dr. H. Ömer KÖSE\*

## 1. GİRİŞ

Küreselleşme süreci ile artan rekabet, özel kişi ve kuruluşlar kadar, devletleri ve devleti oluşturan kurumları da daha etkin çalışmaya zorlamaktadır. Devlet yönetiminde etkinliğin sağlanması, kötü yönetimin, israf ve yolsuzlukların önlenmesi, hukuk devleti ilkesinin çağdaş yönetim ilkeleriyle birlikte hayata geçirilmesi, Sayıştaylarca gerçekleştirilen bağımsız dış denetimin temel amacını oluşturmaktadır. Parlamento adına bu görevi yürüten ve ürettikleri raporlarla yürütme organı üzerindeki parlamenter denetimi işlevsel kılan Sayıştaylar, halk adına kullanılan yönetim yetkisinin aynı zamanda halk için, halkın ortak çıkarları doğrultusunda ve halkın ortak refahını en çok artıracak şekilde kullanılmasına yaptıkları katkı ile demokratik yönetimin işleyişinde temel bir unsuru oluşturmaktadır.

Demokratik ve etkin bir devletin özünü oluşturan hesap verme sorumluluğu, şeffaflık, kalite odaklılık, sürdürülebilir ve sürekli gelişme gibi ilkeler, denetimine tabi kurumlar için olduğu kadar, Sayıştayların kendisi için de vazgeçilmezdir. Sayıştayların bu ilkeleri kendi uygulamalarında da hayata geçirmesini güvence altına alacak ve diğer kurumların faaliyet ve işlemleri hakkında güvence vermekle yükümlü olan bu kurumların kendi faaliyetleri hakkında da yeterli güvenceye sahip olmasını sağlayacak temel mekanizma ise, diğer kurumlar gibi, Sayıştaylar için de bağımsız dış denetimdir.

Sayıştayların bağımsız dış denetimi, hem en üst denetim organı olarak dış denetim ve hesap verme sorumluluğu konusunda sahip olmaları gereken duyarlılık, hem de dış denetim aracılığıyla etkinliklerini artırmak, kendilerini sürekli geliştirmek ve çıktılarında en yüksek kaliteyi yakalamak için elde edecekleri fırsatların, diğer tüm kurum ve kuruluşların gelişmesine doğrudan yapacağı katkı nedeniyle büyük öneme sahiptir. Denetim kurumlarının

---

\* Sayıştay Uzman Denetçisi

bağımsız olmaları ve dış etkilere soyutlanmaları temel bir gereklilik olmakla birlikte, kimi özel denetim kuruluşlarının küresel boyuttaki mali ve ekonomik krizlerde önemli etkiye sahip dünya devi şirketlerin iflaslarında oynadıkları rol, kamu ve özel tüm denetim uygulamalarında kalite sağlayıcı araçlar (mesleki eğitim ve rehberlik, standartlara uyum, kalite kontrolleri, liderlik, etik değerlere bağlılık gibi) ile kalite güvencesi araçlarına (bağımsız dış değerlendirmeler dahil) büyük önem verilmesini kaçınılmaz kılmıştır. Dolayısıyla günümüzde artık Sayıştayların da diğer kurumlar gibi bağımsız dış denetime tabi olmaları bir zorunluluk olarak görülmekte ve bu yöndeki uygulamalar hızla yaygınlaşmaktadır.

Son on yıllık süreçte çok sayıda Sayıştay bağımsız dış denetimden geçmiştir. Bu alanda en yaygın başvurulan yöntem, uluslararası meslektaş incelemeleridir. Çünkü herhangi bir Sayıştayın güçlü ve zayıf yönlerinin objektif şekilde ortaya konularak, geliştirilmesi gereken alanlar için isabetli öneriler geliştirilmesi, ancak bu kurumları tüm boyutları ile tanıyan bir başka Sayıştayın uzmanlarınca sağlanabilir. Bir ya da genellikle birkaç ülke Sayıştayından uzmanlarca gerçekleştirilen bu denetimler, farklı Sayıştaylar arasında bilgi ve deneyimlerin paylaşılması açısından da önemli fırsatlar sunmaktadır.

Denetim yöntemleri gibi, denetimin kapsamı da ülkelere göre farklılaşmaktadır. Sayıştayların bir bölümü, kurumsal bir incelemeyi tercih ederken, daha işlevsel bir yöntem olarak performans denetimi ve mali denetim uygulamalarının ayrı ayrı dış denetime tabi tutulması da ağırlık kazanan bir yöntemdir. Ülkemizde olduğu gibi, Sayıştayın mali işlemlerinin ve bunlara ilişkin belgelerin incelendiği daha dar kapsamlı denetim uygulamaları da söz konusudur.

Ülkemizde son yıllarda Sayıştayın dış denetiminin yasal bir zorunluluk haline getirilmesi olumlu bir gelişme olmakla birlikte, ilgili yasal düzenlemenin içeriği ve fiilen yapılan denetimlerin niteliği, bu alandaki uluslararası deneyimlerden önemli ölçüde farklılaşmaktadır. Bu denetimler için uluslararası düzeyde bir metodoloji belirlenmesine yönelik çalışmalar henüz tamamlanmamış olmakla birlikte, dünyadaki uygulamalar ve uluslararası deneyimler, Sayıştayımızın dış denetiminin, özellikle denetim uygulamalarının gelişmesine en çok katkıyı yapacak şekilde yeniden tasarlanması için değerli bir kaynak niteliği taşımaktadır.

Sayıştayların bağımsız dış denetiminde kullanılan yöntemler farklılaşmakla ve “meslektaş incelemesi”, “bağımsız dış değerlendirme”, “bağımsız inceleme” gibi farklı kavramlarla ifade edilmekle birlikte, bu tür uygulamalar

deneyimli denetçiler tarafından ve tamamen denetim metodolojilerine sadık kalınarak gerçekleştirilmektedir. Denetim sonucunda hazırlanan raporlar, Parlamentonun Sayıştay üzerindeki denetimine de temel teşkil etmektedir. Dolayısıyla kavram ya da yöntem farkına rağmen, gerçekleştirilen incelemeler Sayıştaylar ya da faaliyetleri için bir dış denetim niteliği taşımaktadır.

Bu çalışmada öncelikle Sayıştayların kimler tarafından, niçin ve nasıl denetlenmesi gerektiği sorularına yanıt arandıktan sonra, bu alanda en kapsamlı çalışmalardan ABD ve Kanada Sayıştaylarının dış denetim deneyimleri ve elde edilen sonuçlar üzerinde durulacak, diğer bazı uygulamalardan elde edilen deneyimler özet şeklinde sunulacaktır. Son olarak uygulama örneklerinden çıkarılan başlıca dersler ve Türk Sayıştayı açısından kısa bir değerlendirmeye yer verilecektir.

## **2. SAYIŞTAY DENETİMİNİN DENETLENMESİNDE AMAÇ VE METODOLOJİ BOYUTU**

Kamu kurumlarının parlamentolara ve halka karşı hesap verme sorumluluğu, bir kamu kurumu olarak Sayıştaylar için de kaçınılmaz bir gerekliliktir. Bunu sağlamanın temel aracı da, diğer kurumlar gibi Sayıştayların da bağımsız dış denetime tabi olmalarıdır. Son 10 yıllık dönemde profesyonel olarak gerçekleştirilen bu nitelikteki dış denetimler giderek yaygınlık kazanmakta ise de, izlenecek yaklaşım ve yöntemler konusunda genel kabul gören bir çerçeve henüz oluşturulabilmiş değildir. Ancak mevcut uygulamalar ve edinilen deneyimler, metodolojik açılımlar için gelişkin bir temel sunmaktadır.

### **2.1. Sayıştay Denetimi Niçin Denetlenmeli?**

Hesap verme sorumluluğu, demokratik yönetim sisteminin özü olup, tüm kurum ve kuruluşların halka ve parlamentolara karşı temel bir yükümlülüğüdür. Esasen Sayıştaylar, yönetimin hesap verme sorumluluğunun güçlendirilmesinde ve bu sorumluluğun gereklerinin ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesinde kilit rol oynayan kurumlardır. Ancak aynı zamanda kendi faaliyetlerinden dolayı da hesap verme sorumluluğunun gereklerini yerine getirmekle yükümlü kurumlardır. Hatta demokratik ve hesap verebilir bir yönetimin tesisinde sahip oldukları kilit rol nedeniyle, Sayıştayların hesap verme sorumluluğuna sahip olmaları daha da büyük önem taşımakta; faaliyetlerini daha etkin bir şekilde yürütmesi ve daha kaliteli çıktılar üretmesi için gerekli gözetim mekanizmalarının tesis edilmiş olması gerekmektedir.

Sayıştayların yükümlülüklerini en etkin şekilde yerine getirmeleri ve bundan dolayı da halka ve parlamentolarına karşı hesap verebilmeleri için öncelikle uygun bir kapasite düzeyine ulaşmaları ve bu kapasiteyi en etkin şekilde kullanmaları önem kazanmaktadır (INTOSAI CBC, 2008a: 8). Bunun için de Sayıştaylarda;

- Mevcut kapasite düzeylerinin, güçlü ve zayıf yönlerini ortaya çıkaracak şekilde ve sistematik olarak değerlendirilmesi,
- Mevcut kapasitenin artırılmasında ne tür engeller, sınırlılıklar ya da tehditlerle karşı karşıya olunduğunun tespiti,
- Kapasite artırımı için yapılması gerekenlerin neler olduğu, ne tür ilave kaynaklara ihtiyaç duyulduğu ve hangi sonuçlara ulaşılması gerektiğinin belirlenmesi,
- İhtiyaç duyulan ilave kapasitenin inşası için izlenecek stratejilerin geliştirilmesi ve uygulamaya geçirilmesi,
- Bu süreçlerin periyodik olarak tekrarlanması yoluyla kapasite inşasının sürekli kılınması gerekmektedir.

Bu değerlendirmelerin yapılması suretiyle değişim ihtiyacının ortaya konması ve bu ihtiyacın sürdürülebilir bir tarzda karşılanmasını sağlayacak etkin stratejilerin geliştirilmesinde temel güdüleyici ve yol gösterici araç ise, kuşkusuz denetim kurumları için de bağımsız dış denetimdir.

Denetimde kalite güvencesi, uluslararası meslek kuruluşlarının ve denetim kurumlarının giderek artan ölçüde önem verdikleri konuların başında gelmektedir. Uluslararası denetim standartlarında olduğu gibi, uluslararası kuruluşlarca hazırlanan rehberlerde ve ulusal düzeydeki standart ve rehberlerde kalite güvencesi kilit unsurlardan birisini oluşturmakta ve çeşitli mekanizmalarla uygulamaya geçirmeye çalışılmaktadır. Bu mekanizmalardan birisi de, görece yeni olan, ancak son yıllarda özellikle gelişmiş ülke yüksek denetim kurumlarınca yaygın olarak uygulanmaya başlayan ve Sayıştayların bir çeşit dış denetimi niteliğinde olan meslektaş incelemeleridir.

INTOSAI Denetim Standartlarında (INTOSAI, 1992), kalite sağlayıcı unsurlara sürekli vurgu yapılmış ve Sayıştay denetimlerinin kalitesinin, kendi bünyesindeki gözden geçirme faaliyetlerinin güçlendirilmesinin yanı sıra, çıktılarının bağımsız bir şekilde değerlendirilmesinin sağlanması ile geliştirilebileceği ifade edilmiştir. Sayıştayların kurumsal politika ve prosedürlerinin

verimlilik ve etkinliğinin değerlendirilmesinin önemine ilişkin standartlar da, bağımsız dış değerlendirmelere duyulan ihtiyacı ortaya koymaktadır.

## **2.2. Sayıştay Denetimini Kimler Denetlemeli?**

Sayıştayların dış denetime tabi olmaları gerektiği açık olmakla birlikte, bu denetimin yöntemi ve kimler tarafından yapılacağı konusunda aynı açıklık bulunmamaktadır. Ancak yaklaşık 10 yıllık bir süreçte oluşan deneyimler, bu konuda metodolojik bir çerçevenin oluşmasına önemli katkılar yapmıştır.

1990'lı yılların sonlarından itibaren başlayan bu alandaki uygulamalar ülkeden ülkeye farklılık göstermekle birlikte, denetimin kimler tarafından yürütülebileceği konusunda birkaç yöntemin ön plana çıktığı söylenebilir. Bu yöntemler, denetimin başka bir ülke Sayıştayınca ya da birden fazla Sayıştayı temsilen oluşturulacak uluslararası bir ekip tarafından veya ulusal denetim kurumlarından görevlendirilen kişilerce yürütülmesi şeklinde sınıflandırılabilir. Özellikle mali denetimler için profesyonel denetim şirketlerinden yararlanılması da diğer bir yöntem olarak sayılabilir.

Bu yöntemler arasında en gelişkin ve sonuçları açısından en etkin olanı, uluslararası meslektaş incelemeleridir. Yöntem seçimi ve metodoloji oluşturmada Kanada Sayıştayının uluslararası düzeyde gerçekleştirdiği etkinlikler ve edindiği deneyimler, bu alanda ciddi bir altyapının oluşmasına katkı sağlamıştır. 1999 yılında mali denetim uygulamalarını dış denetime açan Kanada Sayıştayı, benzer bir çalışmayı performans denetimi uygulamaları için de yaptırmayı kararlaştırmış, yapılan kapsamlı araştırma ve değerlendirmelerden sonra uluslararası meslektaş incelemesinin en iyi yöntem olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Kanada Sayıştayı birkaç nedenle, performans denetimi uygulamalarının dış değerlendirmesinde uluslararası denetim topluluğundan yararlanmayı ve bunu meslektaş incelemesi modeli ile gerçekleştirmeyi uygun görmüştür (Ferguson and Rafuse, 2004: 12): Öncelikle, inceleme ekibinin herhangi bir çıkar çatışmasından ya da bağımsızlığı zayıflatan diğer etkenlerden uzak olması kritik bir husus olarak göz önünde bulundurulmuştur. Bu nedenle ücret karşılığı yapılacak bir görevlendirme (örneğin yerli bir danışmanlık ya da muhasebe firması ile sözleşme yapılması) tercih edilmemiştir. Kanada'nın Eyalet Sayıştaylarının denetçilerinden yararlanılması alternatifi de, bunlardan bir bölümünün Sayıştayın kimi çalışmalarına (gözden geçirme uygulamaları dahil) katılmaları nedeniyle seçenekler arasından çıkarılmıştır.

İkinci olarak, inceleme ile görevlendirileceklerin gerekli çalışmayı yürütecek yetkinlikte olması gerekmektedir. Sayıştaylar, ulusal düzeydeki yasama adına denetimin tüm mekanizmalarını kavrayan ve bu tür bir çalışmanın gerektirdiği bilgi, deneyim ve kapasiteye sahip kurumlardır. Son olarak tercih edilen bu yaklaşımın, en çok anlaşılabilir ve güvenilir bir yaklaşım olarak algılanması da önemlidir.

Uluslararası meslektaş incelemeleri, incelenen Sayıştayların benzer kurumlardaki uygulamalar ve yeni yaklaşımlar konusunda kıyaslamalara izin vermesi açısından da avantajları olan bir yöntemdir (Walker, 2006: 5).

Meslektaş incelemelerini gerçekleştirecek ekiplerin kimlerden oluşturulacağı da, kritik önem taşıyan bir husustur. Çünkü sağlıklı bir değerlendirme yapılabilmesi için, inceleme ekinde görev alan Sayıştaylarla, incelenecek Sayıştayın birbirine benzer yapı ve işlevlere sahip olmaları önem taşımaktadır. Örneğin yargı yetkisini haiz bulunmayan bir Sayıştayın bu yetkiye sahip ve yargısal faaliyetlere büyük ağırlık veren bir Sayıştayı sağlıklı bir şekilde değerlendirip, daha da gelişmesini sağlayacak alanları belirlemesi ve buna yönelik öneriler getirmesi çok zordur. Ancak inceleme ekibini geniş tutan Sayıştaylar, farklı deneyimlerden yararlanabilmek amacıyla, ekipte farklı nitelikteki Sayıştaylara da yer vermeyi tercih etmektedirler.

Meslektaş incelemelerinde iki ayrı organizasyonun ağırlıkları da göze çarpmaktadır. Bunlardan ilki SIGMA olup, bu çatı altında özellikle AB adaylığı sürecinde Merkezi ve Doğu Avrupa Sayıştaylarının AB üyesi bir ya da birkaç ülke Sayıştayınca denetlenerek, geliştirilmesi gereken yönlerinin tespiti ve yapılması gerekenlere ilişkin öneriler getirilmesi ve bu şekilde söz konusu ülkenin AB uyum sürecinin desteklenmesi amaçlanmaktadır.

Diğer bir organizasyon, bilgi paylaşımı amacıyla 2003'te kurulan gayri-resmi bir platform olan "Küresel Çalışma Grubu"dur. Çoğunluğu gelişmiş ülke Sayıştaylarından oluşan 18 üyeli bu forum, uluslararası meslektaş incelemeleri için bir sistem kurma girişimini başlatmış; ABD, Kanada, Norveç ve Hollanda Sayıştaylarının dış denetimi, bu Grubun üyeleri arasından seçilen Sayıştaylar tarafından gerçekleştirilmiştir (Global Working Group, 2008).

Esasen bu konuda birinci derecede rol oynaması gereken kurum INTOSAI olup, INTOSAI Stratejik Planı (2005-2010)'nda bu tür bağımsız dış incelemeler, Sayıştayların "kurumsal kapasite inşası"nın önemli bir unsuru olarak ele alınmıştır (INTOSAI, 2005: 10). Gönüllü meslektaş incelemeleri aracılığıyla iyi uygulama örneklerinin ve kalite güvencesinin geliştirilmesi

amacıyla da, INTOSAI Kapasite İnşası Komitesinin Üçüncü Alt Çalışma Komitesi ihdas edilmiştir. Alt Komitenin görevleri ise şu şekilde belirlenmiştir (INTOSAI CBC, 2008b):

- INTOSAI topluluğunda gerçekleştirilmiş olan meslektaş incelemesi uygulamalarını değerlendirmek ve dokümente etmek,

- Bu tür gönüllü meslektaş incelemelerinin, hem bu incelemeye tabi olacak hem de bu incelemeleri gerçekleştirmek üzere seçilecek Sayıştaylar için yararlı olduğunu gösterecek bir ortamın oluşmasını desteklemek,

- Gönüllü meslektaş incelemelerinin nasıl gerçekleştirileceğine dair rehberler geliştirmek ve iyi uygulama örneklerini sağlamak; bu incelemeleri başlatacak global ve bölgesel mekanizmalar oluşturmak,

- Meslektaş incelemelerinin sonuçlarını, uygun şekilde ve ilgili Sayıştaylarla mutabık kalınarak yaymak.

### **2.3. Sayıştay Denetimi Nasıl Denetlenmeli?**

Günümüzde Sayıştayların dış denetiminde en yaygın olarak başvuru ve en çok değer katan yöntem, kuşkusuz uluslararası bir ekip aracılığıyla gerçekleştirilen meslektaş incelemeleridir. Bir Sayıştayın diğer ülke Sayıştaylarından eşdeğer statüdeki kişiler tarafından bağımsız bir değerlendirmesinin yapılması ve eğer gerekiyorsa, değişim için öneriler sunulması (NAOD, 2008) şeklinde tanımlanan meslektaş incelemeleri için metodoloji geliştirmek amacıyla Kanada Sayıştayının 2000’li yılların başında yaşadığı deneyim, önemli bir kaynak niteliği taşımaktadır.

Daha önce de değinildiği üzere performans denetimi uygulamalarının uluslararası bir ekip tarafından incelenmesine karar veren Kanada Sayıştayı, 2001 yılında başlattığı planlama ve hazırlık çalışmalarından sonra, bu faaliyeti yürütmek için gönüllü Sayıştayları belirlemek amacıyla Şubat 2003’te INTOSAI üyelerine duyuru yapmıştır. İlgi duyduğunu açıklayan Sayıştaylar, bir Sayıştay için “meslektaş incelemesi”nin nasıl yürütülebileceği konusunu tartışmak üzere toplantıya çağırılmıştır. Başlangıçtaki tartışmalar Sayıştayların incelenmesine dair ilke ve değerler üzerine odaklanmış ve Sayıştayların incelenmesinde ortak bir yaklaşımın belirlenmesi temelinde yürütülmüştür. Katılımcılar, bağımsızlık, objektiflik ve güvenilirlik üzerine odaklanan ilke-bazlı bir yaklaşımın meslektaş incelemesi yaptırmak isteyen tüm Sayıştaylarca kabul edilmesi gerektiği konusunda görüş birliğine varmışlardır. Bu prensiplerin de ötesinde, Sayıştayların kendi ülkelerinde uygulanan mesleki

uygulama standartlarına göre değerlendirilmesi ve meslektaş incelemesinin INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları ve Denetim Standartları ile uyumlu genel kabul görmüş denetim ilkelerine göre yürütülmesi gerektiği konusunda uzlaşma sağlanmıştır. Ayrıca Sayıştayların, eğer isterlerse, kendileri hakkında yapılacak meslektaş incelemeleri için ilave kriterler belirleme özgürlüğüne sahip olmaları gerektiğinde birleşilmiştir.

Meslektaş incelemelerinde yapılacak çalışmaların düzeyi, liderlik, metodoloji, amaçlar, kapsam ve kriterler gibi uygulamaya ilişkin hususlar üzerinde tartışmalar sürdürülmüş olup katılımcılar, yapılacak çalışmaların yoğunluğu ve mali kaynak gereksiniminin hem inceleyenlere ve hem de incelenen Sayıştaya gereksiz bir külfet getirmemesi için, meslektaş incelemelerinin odaklanmış ve profesyonel bir anlayışla yürütülmesinin oldukça önemli olduğunda birleşmişlerdir. Yine kendi öz-değerlendirmelerinin, Sayıştayın denetim uygulamaları ve organizasyon itibarıyla incelenmeye hazır olduğunu göstermesi durumunda, bir Sayıştayın meslektaş incelemesi talebinde bulunması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Katılımcılar, incelemeyi yapacak ekibin bilgiye erişme hakkının ve inceleme kapsamının, yönetim süreçleri de dahil olmak üzere geniş tutulması gereğine de vurgu yapmışlardır. Sürprizlere yer vermemek için iki taraf arasında açık ve şeffaf bir iletişimin sürdürülmesi gereği de ifade edilmiştir.

Uygulama örneklerine ve deneyimlere rağmen, Sayıştayların dış denetimi konusunda genel kabul gören ortak bir metodoloji henüz oluşturulabilmiş değildir. Esasen INTOSAI'nin sözü edilen Alt Çalışma Komitesi, bu alandaki ihtiyacı karşılama misyonunu da üstlenmiş olmakla birlikte, henüz ilgili rehber ve diğer dokümanları tamamlayabilmiş değildir. Önümüzdeki dönem için bu komitenin, hazırlayacağı uygulama rehberi, iyi uygulama örneklerine ilişkin rehber vb. dokümanlar çerçevesinde bu alanda daha aktif rol alması beklenmektedir.

### **3. ABD SAYIŞTAYININ BAĞIMSIZ DIŞ DENETİMİ**

ABD Sayıştayı (General Accountability Office-GAO), hem mali denetim, hem de performans denetimi uygulamalarını ayrı ayrı ikişer kez dış denetime tabi tutmuştur. Özellikle performans denetimi uygulamaları hakkında hazırlanan kapsamlı ve yapıcı raporlar, içerdiği gözlem ve değerlendirmeler, iyi uygulama örnekleri ve geliştirdiği öneriler itibarıyla alanındaki en gelişkin rapor olup, diğer Sayıştayların kendilerini geliştirme çabalarında yararlı olacak önemli ipuçları taşımaktadır.



### **3.1. ABD Devlet Denetim Standartları ve Denetim Kurumlarının Bağımsız Dış Denetimi**

Uluslararası Denetim Standartlarının yanı sıra, ülkelerin ulusal denetim standartları da kalite güvencesi amacıyla dış gözden geçirmeleri zorunlu kılabilir. Bu konuda en çarpıcı örnek, Amerika Birleşik Devletlerinde 2003 yılında kabul edilerek uygulamaya geçirilen ve 2007 yılında kısmen revize edilen Devlet Denetim Standartlarıdır. Sadece Sayıştay için değil, ülkedeki tüm denetim kurumları (Eyalet Sayıştayları dahil) için bağlayıcılığı olan bu standartların “Kalite Kontrolü ve Güvencesi” başlıklı bölümünde yer alan (2007 revizyonu ile geliştirilen) 3.55-3.63 no.lu paragraflar, bağımsız dış değerlendirme niteliğindeki meslektaş incelemesinin gereklerini ve temel unsurlarını ortaya koymaktadır (GAO, 2007: 59-63).

Bu standartlara göre bağımsız dış değerlendirme (ya da meslektaş incelemesi), en az üç yılda bir kez olmak üzere denetim kurumundan bağımsız kişiler tarafından yapılmalıdır. Bağımsız dış değerlendirmede, incelenen kurumun yeterli bir iç kalite kontrol sistemine sahip olup olmadığı ve ilgili mesleki standartların uygulandığı konusunda makul güvence sağlamak amacıyla bu sisteme uyup uymadığı belirlenmelidir.

Meslektaş incelemelerinin kapsamını, bu incelemeyi yapacak ekibin sahip olması gereken koşulları, inceleme sonucunda düzenlenecek rapor ya da raporlarda yer alması gereken hususları da belirleyen bu standartlar, inceleme sonuçlarının kamuya açık hale getirilmesini de öngörmektedir.

Bu standartların gereği olarak ABD Sayıştayı (GAO), mali denetim ve performans denetimi uygulamaları hakkında üçer yıllık dönemler için “meslektaş incelemesi (peer review)” yöntemiyle bağımsız dış denetim yaptırmaktadır.

### **3.2. ABD Sayıştayı Mali Denetim Uygulamalarının Dış Denetimi**

ABD Sayıştayı'nın mali denetim uygulamaları, ilki 2004, ikincisi 2007 yılında olmak üzere iki kez bağımsız dış değerlendirmeye tabi tutulmuştur. Merkezi İsviçre'de bulunan uluslararası bir denetim şirketi olan KPMG LLP tarafından gerçekleştirilen her iki incelemede, Sayıştayın Mali Yönetim ve Güvence Ekibinin (GAO FMA – United States Government Accountability Office Financial Management and Assurance Team) 2004 ve 2007 yılları için 31 Aralık itibarıyla sona eren bir yıllık dönem bazında muhasebe ve denetim uygulamalarına yönelik kalite güvence sistemi incelenmiştir (KPMG, 2005; KPMG, 2008; GAO, 2008).

İncelemeler Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Kurumu Meslektaş İncelemesi Kurulu tarafından oluşturulmuş standartlara ve Devlet Denetim Standartlarına göre gerçekleştirilmiştir. İnceleme süresince ilgili birime (GAO FMA) ait seçilmiş dosyalar incelenmiş, bu birimin personeli ile mülakatlar yapılmış, GAO FMA'nın muhasebe ve denetim uygulamalarının doğası ve GAO FMA'nın kalite kontrol sisteminin tasarımıının uygulamada görünmeyen riskleri değerlendirme yetkinliğine sahip olup olmadığı kavranmaya çalışılmıştır. Mesleki standartlara uygunluğun ve GAO FMA'nın kalite kontrol sistemi ile uyumluluğun test edilmesi amacıyla seçilmiş denetimler ve idari dosyalar değerlendirmelere esas alınmıştır.

Sonuçta incelemenin yapıldığı yıllar için GAO FMA'nın muhasebe ve denetim uygulamalarına yönelik kalite kontrol sisteminin, AICPA ve Devlet Denetim Standartlarının bu uygulamalar için getirdiği kontrol standartlarının gereklerini karşılayacak Şekilde tasarlandığı kanaatine varılmış ve GAO FMA için mesleki standartlara uygun olarak bu yıllar için makul güvence verilmiştir.

İlk meslektaş incelemesinde, raporda belirtilen denetim görüşünü etkileyebilecek önemde olmadığı dşnlen bazı değerlendirmeler, raporla aynı tarihi taşıyan bir mektupla yönetime bildirilmiştir. Bu mektupta, çalışma kağıtlarına, iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirmesine ilişkin olarak önceki yıla ait bilgiler dahil edildiği halde, mevcut yıla ait bilgilerin (GAO FMA'nın politika ve prosedürlerinin öngörmesine rağmen) dahil edilmediği ifade edilmiştir. Aynı Şekilde risk değerlendirmeleri ve izleme kontrol unsurlarına ait dokümanlara yer verilmediği tespit edilmiştir. İncelenen bazı denetimlerde, denetlenen kurumun kontrollerini destekleyen risk değerlendirmeleri yerine, denetim riski değerlendirmelerine ilişkin belgelere yer verildiği görülmüştür. Denetlenen kurumların raporları incelendiği halde, bunlara ilişkin çalışma kağıtlarının incelenmemesi vb. hususlarda da eleştiriler getirilmiş ve bu eksikliklerin telafisi amacıyla çeşitli öneriler sunulmuştur. Bu neriler arasında, iç kontrol testlerine ilişkin çalışmaların dokümantasyonunda tutarlı bir yaklaşımın geliştirilmesi için ilave eğitimler verilmesi ya da politikaların daha da netleştirilmesinin değerlendirilmesi gibi hususlara yer verilmiştir.

Sayıştay cevabi yazısında, raporda yapılan önerilerin kendi i teftiş programının sonuçları ile paralel olduğunu ve halihazırda bu konularda gerekli adımların atılmaya başlandığını bildirmiş, yapılmakta olan ve yapılacak çalışmalar kısaca belirtmiştir.

Son incelemeye ilişkin (2008 tarihli) raporda ise, ilkinden farklı olarak herhangi bir öneriye yer verilmemiştir.

### **3.3. ABD Sayıştayının Performans Denetimi Uygulamalarının Denetimi**

Denetimlerinin çok 6nemli bir b6l6m6n6 Kongre'nin 6zel talepleri doğrultusunda gerçekleştiren GAO, Kongreye g6zetim, politika geliştirme ve 6denek tahsisi kararlarında yardımcı olmak amacıyla çok sayıda çalışma yapmakta ve çok çeşitli sorunlar hakkında Kongreye bilgi ve analizler sunmaktadır. 2007 yılında 554 yeni performans denetimi çalışması başlatmış olan GAO, bu denetimlerin sonuçlarına ilişkin olarak 1,038 adet rapor yayınlamıştır (alışmalardan bir b6l6m6n6n sonuçları birden fazla rapora konu olmuş, bazı raporlar da 6nceki yıllarda başlayan çalışmaların sonuçlarına ilişkin olarak hazırlanmıştır) (GAO Peer Review Team, 2008: 3).

GAO'nun performans denetimi uygulamaları hakkında yapılan ilk inceleme, 2004 yılında gerçekleştirilmiş ve sonuçları hakkında d6zenlenen rapor 2005 yılında yayımlanmıştır (GAO Peer Review Team, 2005).

İkinci inceleme ise 6 yıl sonra, 2007 yılında gerçekleştirilmiş ve raporu 2008 yılında yayımlanmıştır. İlk incelemede olduğu gibi, ikinci incelemede de temel odak noktasını GAO'nun kalite g6vence sisteminin unsurları oluşturmuştur. Bu erevede GAO'nun performans denetimi politikaları ve s6re kontrolleri incelenmiş, 2007 yılındaki denetim dosyaları ve raporlarını temsil eden bir 6rneklem k6mesi g6zden geçirilmiş ve gerekli g6r6ld6ę6nde, seçilmiş 6rneklerin sorumlu y6neticileri ve çalışanları ile m6lakatlar yapılmıştır. Ayrıca GAO'nun teftiş programının tasarımı ve aynı zamanda 2007 yılında teftiş ekibinin gerçekleştirdiği incelemelere ait dok6manlar da incelenmiştir (GAO Peer Review Team, 2008).

Uluslararası inceleme ekibi arasında bağımsızlık, tarafsızlık ve g6venilirliğin, performans denetimlerinin inandırıcılığının ve etkinliğinin g6vencesi olduğu konusunda bir uzlaşma olduğu için, bu ilkeler temelinde yapılan kontrollere 6zel 6nem verilmiştir. Ayrıca GAO'nun performans denetçilerinin yetkinliğine ilişkin unsurlara odaklanılmıştır.

Her iki inceleme sonucunda da uluslararası ekipler, GAO'nun kalite g6vence sisteminin, performans denetimi uygulamalarına ABD Devlet Denetim Standartları çerçevesinde makul g6vence sağlamak için uygun bir şekilde tasarlandığı ve bu sistemin etkin bir şekilde işletildiği sonucuna ulaşmışlardır.

Sonuçta GAO'nun kalite g6vence sistemi ve uygulaması hakkındaki g6zlemleri; aynı zamanda performans denetimi uygulamalarını geliştirmek için

dikkate alınmasında yarar görülen iyi uygulama örneklerini ve önerileri içeren bir rapor hazırlanmıştır.

### **3.3.1. İncelemenin Niteliği, Amacı ve Metodolojisi**

2004 yılına ait performans denetimi uygulamalarına yönelik ilk meslektaş incelemesi, 7 ayrı ülke Sayıştayından 14 kıdemli meslek mensubundan oluşan bir ekip tarafından gerçekleştirilmiştir. Ekip, Kanada Sayıştayından 3, Avustralya, Hollanda, Norveç, Güney Afrika ve İsveç Sayıştaylarından 2'şer ve Meksika Sayıştayından 1 temsilcinin katılımı ile oluşturulmuştur.

2007 yılında gerçekleştirilen ikinci inceleme ise, Kanada Sayıştayından 5, Avustralya, Hollanda ve İngiltere Sayıştaylarından 2'şer denetçiden teşkil ettirilen uluslararası bir ekip tarafından yürütülmüştür.

İncelemelerin amacı, incelenen dönem için GAO'nun performans denetimi uygulamalarının uygun bir şekilde tasarlandığı, etkin bir şekilde yürütüldüğü ve Devlet Denetim Standartları ile uyumlu olduğu konusunda makul güvence sağlamaktır. İncelemeler, Devlet Denetim Standartlarının gereklerine ve INTOSAI'nin Mesleki Ahlak Standartları ve Denetim Standartlarına göre yürütülmüştür.

Ekip, bu görev çerçevesinde GAO'nun performans denetimi uygulamaları için oluşturduğu kalite güvence sistemini incelemiştir. GAO'nun kalite güvence sistemi, Devlet Denetim Standartlarına uygunluk konusunda makul güvence sağlamak için oluşturulmuş örgütsel yapı ile politika ve prosedürleri kapsamaktadır. Kalite güvence sistemini değerlendirmek amacıyla kullanılan kriterler ise, GAO'ya ilişkin yasal düzenlemeler, 2007 yılında kısmen revize edilen 2003 tarihli Devlet Denetim Standartları ve GAO'nun performans denetimi rehberinden oluşturulmuştur.

Ekip, GAO'nun yazılı politika ve prosedürlerini ve ilgili mesleki standartları gözden geçirmiş, ilgili yıllarda gerçekleştirilmiş performans denetimlerinden seçilmiş temsili örneklerle ait dokümanları incelemiş, meslek mensupları ve yöneticilerle görüşmeler yapmıştır. GAO'nun kendi teftiş faaliyetlerinin performansı da ayrıca inceleme konusu yapılmıştır.

### **3.4.2. İncelemenin Kapsamı**

GAO'nun performans denetimi uygulamalarına yönelik bu incelemeler, Devlet Denetim Standartlarının gereklerine ve INTOSAI tarafından belirlenmiş denetim ve mesleki ahlak standartlarına göre yürütülmüş olup, ilk incelemenin yürütme aşamasında üç, ikinci incelemenin yürütme aşamasında

ise dört ana görev üzerinde yoğunlaşmıştır. İlk üç ana görev her iki incelemede aynı olup, bunlar tasarımın, uygulamanın ve teftiş sisteminin değerlendirilmesine ilişkindi. İkinci incelemede bu görevlere, ilk inceleme sonuçlarının izlenmesi de eklenmiştir.

Her iki meslektaş incelemesinin bu görev alanları çerçevesinde şekillenen uygulama safhasının kapsamı, aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

• **Tasarımın Değerlendirilmesi:** İncelemenin bu bölümünün amacı, kalite güvence sisteminin tasarlandığı gibi işletilip işletilmediği ve Devlet Denetim Standartlarına uygunluk konusunda makul güvence sağlayıp sağlamadığının belirlenmesidir. Tasarımın değerlendirilmesi için ilk incelemede ekip, GAO denetçilerine sağlanan rehberliğin, Devlet Denetim Standartlarında yer alan performans denetimi gereklerini yeterince yansıtmayı yansıtmadığını belirlemek için, politika rehberi ve kalite yönetim sistemi de dahil olmak üzere kalite güvence sistemini incelemiştir. İkinci incelemede ise ekip, GAO'nun kalite güvence sistemi ve ilgili politikalarının 2004 yılında yapılan inceleme sonrasında istikrarlı bir yapıya sahip olduğu konusunda güvence veren (GAO yönetimince verilen) bir yönetim mektubu ile işe başlamıştır. İncelemede, özellikle bu süreç içerisinde değişen unsurlara odaklanılmıştır.

• **Uygulamanın Değerlendirilmesi:** İncelemelerin bu bölümünün amacı, kalite yönetimi çerçevesinin Devlet Denetim Standartlarına uygunluk konusunda makul güvence sağlamak amacıyla, uygulamada etkin bir şekilde işletilip işletilmediğinin belirlenmesidir. Sistemin işleyişinin değerlendirilmesi için, GAO'nun ilgili yıllarda tamamladığı performans denetimleri arasından seçilmiş örnekler (2007 yılında 40 adet performans denetimi) incelenmiştir.

Ekip, kalite güvence sistemi ile uyumluluğu değerlendirmek üzere denetim raporlarının yanı sıra, GAO'nun bağımsızlığını, objektifliğini ve denetim sonuçlarına ulaşılmasında kullanılan bilgilerin güvenilirliğini destekleyen belgeler de dahil olmak üzere, ilgili çalışma kağıtlarını incelemiştir. Ekip ayrıca kalite güvence sistemi ve temel unsurları hakkındaki bilgi ve algılamalarını değerlendirmek amacıyla, çok çeşitli bölümlerden üst düzey yönetici ve personel ile mülakatlar gerçekleştirmiştir.

İnceleme ekibi ayrıca, performans denetimlerinin yetkinlik standartlarını karşıladığından emin olmak için, insan kaynakları yönetim sisteminin üst düzey bir incelemesini yapmıştır. Bu amaçla belge incelemesi yapılmış, yönetici ve personel ile mülakatlar gerçekleştirilmiş ve seçilen sistemlerin değerlendirilmesi yoluna gidilmiştir. Özellikle GAO'nun işe alım, personelin

her bir denetim için görevlendirilmesi ve mesleki gelişim için uyguladığı süreçler değerlendirilmiştir.

• ***Teftiş Sisteminin Değerlendirilmesi:*** Meslektaş incelemesinin bu bölümünde, performans denetimi uygulamalarını gözden geçirmek için GAO'nun uygun şekilde tasarlanmış ve etkin şekilde işleyen bir teftiş sisteminin kurulmuş olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanmıştır. Tasarımın değerlendirilmesi için organizasyon yapısı, kalite güvence politika ve prosedürleri ve teftiş örneklem metodolojisi incelenmiştir.

Teftiş programının etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığını değerlendirmek için teftiş görevlilerinin yetkinliği ve bağımsızlığı incelenmiş ve müfettişlere verilen eğitim amaçlı kurslar ile teftiş toplantıları gözlemlenmiştir. Ayrıca ilk incelemede GAO'nun 2004 yılında yürüttüğü 25 adet, ikinci incelemede de 2007 yılı içerisinde yürüttüğü 57 adet teftiş çalışmasında düzenlenen teftiş dokümanları incelenmiştir.

• ***İlk İncelemenin Sonuçlarının İzlenmesi:*** Sistemin geliştirilmesi için ilk incelemede yapılan önerilerin izlenmesi de, ikinci meslektaş incelemesinin görev alanlarından birisini oluşturmuştur. İnceleme ekibi bu amaçla ilk inceleme sonucunda yapılan öneriler üzerine bir izleme çalışması gerçekleştirmiştir. Çalışmaya GAO yönetiminin 2005 önerilerine ilişkin cevabi mektubu ile başlanmış, yönetimin beyanlarını doğrulamak amacıyla doküman incelemesi yapılmış ve personel ile mülakatlar yapılmıştır. Son olarak söz konusu öneriler karşısında kaydedilen gelişmeler değerlendirilmiştir.

### **3.3.3. Kanıt Kaynakları**

Meslektaş incelemesi sırasında başvuru alan temel kanıt kaynaklarını;

- GAO'nun strateji dokümanları, rehberleri, kalite güvence sistemi ve Devlet Denetim Standartları;
- Performans denetimi uygulamalarının seçilmiş temsili örneklerine ait çalışma kağıtları;
- GAO'nun gerçekleştirdiği (kendi faaliyetlerine yönelik) teftişlerden seçilmiş örneklere ait dokümanların tamamı;
- Denetim elemanları, bölüm yöneticileri ve üst düzey yöneticiler ile yapılan mülakatlar;
- Denetim elemanları ile yapılan odak gruplar (ilk inceleme için); oluşturmuştur.

### **3.3.4. Kalite Güvence Sistemi Üzerine Gözlemler**

Her iki inceleme raporunda da GAO'nun, Devlet Denetim Standartlarına uygunluğu makul düzeyde güvence altına alınmasının yanı sıra, kurumun ve çalışmalarının bağımsızlığını, objektifliğini, güvenilirliğini ve yetkinliğini destekleyen oldukça gelişkin ve dinamik bir kalite güvence sistemine sahip olduğu sonucuna ulaşmıştır. GAO'nun bu ilkeler karşısındaki konumuna ilişkin olarak her iki raporda da ortak olarak yer alan değerlendirmeler şu şekildedir (GAO Peer Review Team, 2008: 6-9):

**Bağımsızlık:** Devlet Denetim Standartları, bağımsızlığı üç ayrı perspektiften ele almaktadır: Kişisel, dışsal ve örgütsel. Bunlardan herhangi birisinin eksik olması, denetçinin çalışmalarını yürütmesi ve raporlaması süreçlerinde objektif ve tarafsız hareket edebilme yeteneğini olumsuz etkileyebilecek ya da bu şekilde algılanmasına yol açabilecektir.

Standartların bir gereği olarak GAO, denetimlerini gerçekleştirirken yürütme organlarından tamamen bağımsızdır. Ayrıca kalite güvence sistemi de bağımsızlığı zayıflatan kişisel ve dışsal faktörlerin belirlenmesine yönelik politika ve prosedürleri içermektedir.

Kişisel düzeyde GAO denetçileri bağımsızlıklarını, bağımsızlığı Devlet Denetim Standartlarında tanımlandığı gibi algıladıklarına ve kişisel ve dışsal zaafaların bulunmadığına dair yıllık bir beyanname imzalamak suretiyle teyit ederler. Ayrıca ekip üyelerinin, gözetim görevlerinin ve danışmanların her bir denetim çalışması için de bağımsızlık beyanında bulunmaları gerekmektedir. Bağımsızlığı etkileyebilecek hususların oluşması durumunda da denetçiler yönetime bilgi sunmakla yükümlüdür.

İnceleme ekipleri, her bir denetim çalışması için bu tür bir beyanın imzalanmasını, bir iyi uygulama örneği olarak değerlendirmiştir.

Bununla birlikte GAO, performans denetimi konularının seçimine yasama erkinin müdahil olması nedeniyle, diğer Sayıştaylara göre çok farklı bir özelliğe sahip bulunmaktadır. Ancak Kongrenin taleplerinin karşılanmasında GAO, yapılacak çalışmanın kapsamını ve metodolojisini, zamanlamasını, denetimi yürütecek ekibi, üretilecek çıktının içeriğini ve çalışmanın yönetim yapısını kendisi belirlemektedir. GAO, Kongre'nin taleplerini karşılama yükümlülüğü ile tarafsız kalmak ve Amerikan halkının uzun vadeli çıkarlarını gözetmek arasında denge kurmak için uygulamada başka araçlara da başvurmaktadır. Raporda, bu uygulamalardan kayda değer bulunan iki tanesi şu şekilde not edilmiştir:

• Stratejik planlama sürecine, kilit konuların ve hükümetçe iyi yönetilmesine ihtiyaç duyulan yüksek riskli alanların belirlenmesi amacıyla, Kongre ve diğer ilgili taraflar da dahil edilmektedir. Yüksek riskli alanlara ilişkin raporlar, dikkatleri önemli yolsuzluk, israf, suiistimal ve kötü yönetim riski içeren hükümet programlarına odaklandırır.

• Taleplerin kabulü sürecinde yönetimin dikkatleri, her bir talebin içerdiği risklere ve bu risklerin nasıl yönetileceğine odaklanmaktadır ki, bu riskler arasında bağımsızlığa ilişkin riskler de yer almaktadır.

GAO personeli, stratejik plandaki temel riskli alanlar ile Kongre'nin talepleri arasında uygun bir denge sağlamak için, Kongre'nin komiteleri ve bunların üyeleri ile aktif bir şekilde birlikte çalışmaktadır. GAO'nun altı yıllık stratejik planı, Kongre ile yapılan müzakereler çerçevesinde periyodik olarak güncellenmektedir.

GAO'nun stratejik planlama süreci ve Kongre ile yakın çalışma ilişkisi, tümüyle en önemli konulara odaklanılması için katkı sağlamaktadır.

Sonuç olarak inceleme ekibi, GAO'nun bağımsızlıkla ilgili olarak tüm standartları karşıladığı kanaatine ulaşmıştır.

**Objektiflik:** Rapora göre GAO performans denetimlerini objektif, yansız ve dengeli bir anlayışla yürütmeye çalışmaktadır. Objektifliği artırmak amacıyla kalite kontrol mekanizmalarını ve iyi uygulama örneklerini belirlemiştir. Örneğin, birlikte çalışmaya ilişkin olarak Kongre ve denetlenen kurumlarla protokoller yapılmıştır.

Federal kurum ve kuruluşlarla yapılan GAO protokolleri, GAO personelinin çalışmalarında izleyecekleri politika ve uygulamaları ortaya koymaktadır. Protokoller denetlenen kurumların GAO'dan, GAO'nun da denetlenen kurumlardan beklentilerini belirlemektedir. Amacı, denetim ekiplerinin kurumları denetlerken objektif ve tutarlı bir yaklaşım sergilemelerini sağlamaktır.

Kongre ile birlikte çalışmaya ilişkin GAO protokolleri de, açıkça tanımlanmış, şeffaf bir politika ve uygulama çerçevesi ortaya koymaktadır. Protokoller, GAO'nun denetim yetkisini, önceliklerini, Kongrenin taleplerini kabul ederken dikkate alacağı faktörleri tanımlar. Aynı zamanda GAO'nun Kongre'ye karşı yükümlülüklerinden dolayı hesap vermesinin bir aracıdır ve GAO'nun Kongre'nin tüm komiteleri ve üyeleri ile sürekli bir iş ilişkisi içerisinde olmasını sağlamak için tasarlanmıştır.

Sonuçta GAO raporlarının tarafsız bir tarzda kaleme alındığı ve denetim bulgularının dengeli, objektif bir yaklaşımla sunulduğu kanaatine varılmıştır.



**Güvenilirlik:** Devlet Denetim Standartları, performans denetimleri için güvenilirliğin gereklerini ortaya koymaktadır. Bunlar bir denetimin planlanması, personelin gözetlenmesi, yeterli, nitelikli ve uygun kanıtların elde edilmesi, dokümanite edilmesi ve raporlanmasına ilişkin standartları içerir.

GAO'nun, güvenilirliğini güvence altına almak amacıyla performans denetimi için oluşturduğu standartları bulunmaktadır. Ayrıca metodoloji ve analitik konularda danışmanlık ve destek hizmeti veren çok sayıda uzman ve bilirkişisi bulunmaktadır. Yaygın uzman ve bilirkişi kullanımı aracılığıyla GAO, özenli ve güvenilir çıktuların üretilmesini amaçlayan yöntem ve yaklaşımların kullanılmasına imkan sağlamaktadır. Bu uzman ve bilirkişilerin çoğu, Uygulamalı Araştırma ve Metotlar ekibinin bir parçasıdır ve metodolojistler, istatistikçiler, ekonomistler, aktüerler (sigorta uzmanları) ve muhasebecilerden oluşmaktadır. İlk meslektaş incelemesinde, GAO'ya karmaşık sorunların analizi için yenilikçi metot ve yaklaşımların uygulanmasına fırsat sağlayan uzman kullanımı, iyi uygulama örneği olarak değerlendirilmiştir.

Bu ve benzeri uygulamalar çerçevesinde, GAO'nun performans denetimleri için güvenilirlik standartlarını karşıladığı tespit edilmiştir.

**Yetkinlik:** İlk meslektaş incelemesi, GAO'nun bağımsızlığı ve raporlarının güvenilirlik ve objektifliğinin değerlendirilmesi ile sınırlandırılmıştı. İkinci inceleme ise, insan kaynaklarını da kapsayacak şekilde geniş tutulmuş ve bu kapsamda “yetkinlik” değerlendirmesi yapılmıştır.

Standartlar, performans denetimlerinde görevlendirilen personelin, ekip olarak görevin gerektirdiği mesleki yetkinliğe sahip olmasını şart koşturmaktadır. Bir başka deyişle denetim kurumu, her bir denetimin kolektif olarak bu görev için gerekli bilgi, yetenek ve tecrübeye sahip personel tarafından yapıldığını güvence altına almakla yükümlüdür. Ayrıca Standartlar, her bir denetçinin her yıl içerisinde en az 20 saat, iki yıllık süre içerisinde de en az 80 saatlik mesleki eğitimi tamamlamasını gerektirmektedir.

GAO, yeni işe aldığı personelin çoğunu, üniversite istihdam programı aracılığıyla tespit eder. GAO, akademik camia ile güçlü ve etkin çalışma ilişkileri geliştirmiştir. Bu ilişki, GAO üst yönetiminin üniversitelerin programlarında görev almasını ve ABD'nin en iyi akademik kuruluşlarının dekanlarının üyesi bulunduğu akademik danışma heyetini de kapsar.

GAO, personelini projelere verimli ve etkin bir tarzda yerleştirmek için sistemler oluşturmuştur. Her bir projenin ihtiyacı değerlendirilmekte ve

yöneticiler, kullandıkları kaynaklardan dolayı doğrudan sorumlu tutulmaktadır. Personelin değişik görev alanlarına ilişkin tercihleri de dikkate alınmaktadır.

GAO ayrıca çok sıkı mesleki gelişim programlarına sahiptir. Yeni denetçiler için iyi tasarlanmış bir mesleki gelişim programı ve deneyimli denetçiler için de katılabilecekleri geniş bir kurs listesi bulunmaktadır. Denetçiler, Standartlarda belirtilen süre kadar eğitim almak zorundadır ve bu eğitim yükümlülüğünü tamamlamayan denetçilerin performans denetiminde çalışmalarına izin verilmemektedir.

Bu çerçevede gerçekleştirilen incelemeler sonucunda, GAO'nun yetkinlik standartlarını karşıladığı belirlenmiştir.

**İzleme:** Devlet Denetim Standartları, denetim kurumlarının performans denetimlerini uygun bir kalite kontrol sistemi çerçevesinde yürütmesini gerektirmektedir. Bu sistem, standartlarda yer alan politika ve prosedürlerin uygun bir şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının izlenmesine ilişkin süreçleri içermelidir.

GAO'nun her takvim yılı içinde tamamlanan, seçilmiş bir dizi performans denetiminin incelenmesini kapsayan bir teftiş programı bulunmaktadır. Teftiş programı, kalite güvence sisteminin takip edilip edilmediği ve etkin bir şekilde uygulanıp uygulanmadığının değerlendirilmesini amaçlamaktadır.

Teftiş programının, Standartların gerekleri doğrultusunda uygun bir şekilde tasarlandığı ve etkin bir şekilde uygulamaya geçirildiği tespit edilmiştir.

Sonuç olarak incelenen standartlar, erişilen dokümanlar, teftiş raporları ve personel ile yapılan mülakatlar temelinde, GAO'nun kalite güvence sisteminin, Devlet Denetim Standartlarının bağımsızlık, objektiflik, güvenilirlik ve yetkinlik alanındaki gereklerini karşılayacak şekilde tasarlandığı ve etkin şekilde işletildiği kanaatine varılmıştır.

### **3.3.5. İlk İncelemede GAO'ya Yapılan Önerilerin İzlenmesi**

İlk incelemede yapılan önerilerin izleme sonuçlarına da 2008 tarihli raporda yer verilmiştir. Bu incelemede, Sayıştayın performans denetimi uygulamalarını sürekli geliştirmeye yönelik çabalarında, üzerinde durması gerektiğine inanılan beş alan olduğu tespit edilmişti. Bu öneriler saydamlığın ve kalite güvence sistem ve politikalarının verimliliğinin artırılmasına ilişkindi.

Yapılan incelemede, Sayıştayın bu öneriler temelinde uygulamalarını geliştirmek ve her bir önerinin hayata geçirilmesini sağlamak için eyleme geçtiği tespit edilmiştir.

Söz konusu öneriler ve izleme sonuçları şu şekilde özetlenebilir (GAO Peer Review Team, 2008: 9-10):

***Denetim ve denetim dışı hizmetler arasında ayırım yapılması:*** Bu öneri doğrultusunda Devlet Denetim Standartlarında 2007 yılında yapılan revizyonla, denetim dışı hizmetler için yeni standartlar uygulamaya konulmuştur. Bu revizyonda bağımsızlık standardı da yeniden ele alınmış ve revize standartlar, denetim ve denetim dışı hizmetler arasında ayırım yapılmasını, ayrıca bu ayırımın nasıl yapılacağına dair rehber geliştirilmesini gerektirmektedir. Bu değişimin bir sonucu olarak GAO artık çalışmalarının önemli bir bölümünü, Kongrenin bütçe yapım sürecini desteklemeye yönelik denetim dışı işler olarak tasnif etmektedir. Dolayısıyla izleme sonucunda, GAO'nun yeni standartları uyguladığı teyit edilmiştir.

***Raporlamanın güçlendirilmesi:*** Kritik bilgilerin kaynağı konusunda daha detaylı bilgi verilmesi ve denetimin kapsamı ve metodolojik tercihlere yer verilmesi önerilmişti. Bu çerçevede GAO, elde ettiği kaynakların dokümantasyonu ve metodolojik yaklaşımlar konusunda personeline ilave rehberler sağlamak ve eğitimler vermektedir. Veri güvenilirliğinin değerlendirilmesi konusunda da yeni araçlar geliştirilmiştir.

***Verimlilik artışı sağlamak için kalite güvence sisteminin gözden geçirilmesi:*** Denetim kalitesine önemli bir katkı sağlamayacak hususların belirlenmesi için tüm şartların gözden geçirilmesi önerilmişti. GAO, kalite güvence sisteminin gereklerini gözden geçirmiş ve bir tanesi dışında hepsinin gerekli olduğu sonucuna varmıştır. Niyet Beyanı mektubunun ise bir ihtiyaç olmaktan çıktığına karar vermiştir. GAO, kalite güvence sisteminin daha etkin uygulanması amacıyla da bazı önlemler almıştır. Dolayısıyla GAO'nun, yapılan önerinin gereklerini yerine getirdiği tespit edilmiştir.

***Dokümantasyon koşullarının uygun hale getirilmesi:*** 2006'da, GAO denetim dokümanlarının azaltılması için pilot testler gerçekleştirmiş ve bu arayışını 2007'de de sürdürmüştür. 2008'de çalışma ile doğrudan bağlantılı olmayan belge düzenine ilişkin isterler ortadan kaldırılmıştır.

***Teftiş programının daha etkin kılınması:*** Teftiş programında, performans denetimlerinde karşılaşılan kilit risklerin yönetimine odaklanılması önerilmişti. Sonraki süreçte GAO, her yıl incelenecek alanları dönüşümlü bir şekilde belirleyerek, pratik ise, mali ve performans denetimi teftişlerini birleştirerek ve diğer verimlilik artırıcı yöntemleri uygulamaya koyarak teftiş sürecini kontrol altına almıştır.

### **3.3.6. Tespit Edilen İyi Uygulama Örnekleri**

İnceleme ekibi, diğer Sayıştayları da ilgilendirebilecek ve GAO'nun performans denetimi uygulamalarını geliştirmeyi sürdürmek için göz önünde bulundurması gereken bazı iyi uygulama örnekleri üzerinde durmuştur.

İlk incelemeye ilişkin 2005 tarihli raporda yer alan iyi uygulama örnekleri, stratejik planlama (dikkatlerin önemli konulara ve yönetim güçlüklerine odaklanması ve yolsuzluk, israf, suiistimal ve kötü yönetim risklerinin yüksek olduğu kamu programlarının seçilmesi), denetim risklerinin değerlendirilmesi, kurumlarla protokol yapılması, yeni metot ve yaklaşımların uygulanmasında ve karmaşık analizlerin gerçekleştirilmesinde uzman kullanılması, uygulamacılara (denetçi ve diğerlerine) elektronik rehberlik desteği sunulması, raporların farklı ilgi düzeyine sahip okuyucuların ihtiyaçlarını karşılayacak nitelikte tasarlanması (GAO Peer Review Team, 2005: 8-9) şeklinde sıralanabilir.

2008 tarihli son incelemede tespit edilen iyi uygulama örnekleri ise şu şekilde özetlenebilir (GAO Peer Review Team, 2008: 10-12):

#### ***Denetimler için ihtiyaç duyulunun ötesinde bilgi toplanması:***

Performans denetimi çalışmalarının yürütülmesi sürecinde denetçiler, denetlenen kurum hakkında önemli bilgiler toplarlar ve genellikle güvenilir denetim sonuçlarına ulaşmak için ihtiyaç duyulunun ötesinde bir derinliğe ulaşırlar. GAO elde ettiği bilgileri yenilikçi (inovatif) bir tarzda kullanmakta ve bu bilgilerden, geleceğe dair problemlerin öngörülmesinde yarar sağlayacak formel bir risk modelinin geliştirilmesinde yararlanmaktadır. Bu yolla Kongre'ye projelerin (özellikle savunma projelerinin) risklerinin değerlendirilmesi sürecinde katkıda bulunmaktadır.

#### ***Kalitatif verilerin toplanmasında yapılandırılmış bir yaklaşım:***

Bazı denetimlerde GAO, mülakat aracılığıyla kanıt toplanması ve bunların sentezlenmesinde yapılandırılmış bir yaklaşım kullanmaktadır. Mülakatlardan elde edilen kanıtların dokümantasyonunda, yapılandırılmış mülakatların açık ve ayrıntılı şekilde kayıtlara geçirilmesinde GAO'nun mükemmel bir düzeyde olduğu kanaatine varılmıştır. Bazı denetimlerde mülakatlardan elde edilen kanıtlardan ortak nitelikte olanların ve çok sık tekrarlananların ayrı bir dokümanda sentezlendiği ve orijinal mülakat kayıtlarına referans verildiği görülmüştür.

***Bağımsızlık taahhüdü bildirimleri:*** GAO personeli, her bir denetim görevi için bağımsızlık taahhüdünde bulunmaktadır. Birçok Sayıştay, denetçilerinden yılda bir kez bağımsızlık taahhüdü alınmasını yeterli görürken,

GAO bunun ötesine geçerek, her bir denetim görevlendirmesi için kişisel taahhüt istemektedir.

**Üniversite istihdam programı:** GAO, akademik toplumla bağlarını güçlendirmek için birtakım önlemler geliştirmiştir. Mezunlarının eleman olarak GAO'ya katıldığı her bir üniversite için kıdemli bir GAO yöneticisinin görevlendirildiği geniş tabanlı bir işe alma programı oluşturulmuştur. GAO'nun hiç eleman alımı yapmadığı (ancak eleman alımının mümkün olduğu) üniversitelerin de kariyer günlerine katılmaktadır. Videolar vb. destekleyici araçlarla da tanıtım yapılmaktadır. GAO'nun mezunların kariyer seçimlerinde önemli ölçüde artan bir ilgi görmesi ile GAO'nun saygınlığı arasında doğrudan bir ilişki söz konusudur.

GAO ayrıca bir Eğitimciler Danışma Heyeti oluşturmuştur. Bu heyet (panel), ABD'nin büyük üniversitelerinin muhasebe, kamu politikası ve işletme gibi bilim dallarının temsilcisi 30 dekindan oluşmaktadır. İşe alma ile ilgili olarak bu heyet, eğitim ve öğrenci eğilimleri konusunda GAO'ya tavsiyelerde bulunur. Heyet ayrıca akademik kuruluşlara, mezunlarını GAO'da kariyer için nasıl hazırlayabilecekleri ve programlarında ne tür değişiklikler yapmaları gerektiği konusunda geribildirim sağlamaktadır.

**Kıdemli personelin eğitimlerde görevlendirilmesi:** GAO, kendi personeline ve diğer kurumların personeline eğitim vermek için tecrübeli personeline imkan tanımak ve onların çabalarını takdir etmek için önlemler geliştirmiştir. Tüm potansiyel eğitimciler, yöneticileri tarafından önerilmekte ve denetim eğitimine başlamadan önce, yetişkin profesyonellere nasıl eğitim verecekleri konusunda eğitime tabi tutulmaktadır. Eğitim vermeye başlamadan önce her eğitici, eğitimcilerin eğitimi programını tamamlamak zorundadır. Eğitimciler düzenli olarak geri bildirim almakta ve verdikleri eğitimler yıllık değerlendirmelerinde dikkate alınmaktadır.

GAO, sadece yüksek kalitedeki personelini eğitim programlarına tahsis etmekte; bu yolla eğitim programlarının tüm kurum nezdindeki etkisi artmaktadır. İnceleme ekibi, eğitimcilerini eğitmeye önem vermesinden ve eğitim vermeyi prestijli bir görev haline getirmek için sağladığı teşviklerden dolayı GAO'yu takdir etmiştir.

### **3.3.7. GAO'ya Yapılan Öneriler**

Her iki inceleme sonucunda da, GAO'nun performans denetimi uygulamalarını sürekli geliştirmek için dikkate alması gereken hususlar belirlenmiş ve öneriler getirilmiştir. İlk raporda yer verilen önerilere yukarıda,

bu önerilerin izleme sonuçlarına ilişkin 3.4.5. no.lu başlık altında değinilmişti. İkinci incelemeye ilişkin 2008 tarihli raporda yer alan öneriler ise, kriterlere, veri güvenilirliğine, denetimin dokümantasyonuna ve raporlarda atıf yapılan üçüncü tarafların görüşlerinin işlenmesine ilişkin olup, özetle aşağıdaki hususları içermektedir (GAO Peer Review Team, 2008: 12-14):

***Daha açık kriterlerin geliştirilmesi:*** İncelenen örnekler arasında, denetim bulgularını ortaya koymak için kullanılan kriterlerin olabildiğince açık olmadığı ya da kriterin denetimin çıktısı ile ilişkisinin bulunmadığı durumlar tespit edilmiştir. Bu nedenle ileriye dönük olarak, GAO'nun performans denetimlerinde kriterlerin açık bir şekilde belirlendiğinden ve faaliyetlerinin performans denetimi ya da denetim dışı hizmetler şeklinde tasnif edilmiş olduğundan emin olmak için dikkatlerini yoğunlaştırması tavsiyesinde bulunulmuştur.

***Veri güvenilirliği kitinin kullanılmasının zorunlu hale getirilmesi:*** GAO'nun birçok performans denetiminde, denetlenen kurum yönetiminin verileri kullanılmaktadır. Standartlar; kanıtların denetim bulguları ile sonuçlarını ve önerilerini güçlü bir şekilde destekleyecek ölçüde yeterli, tam ve ilgili olmasını ve ayrıca denetçilerin, bulguları açısından öneminin büyük olması durumunda, bilgisayarda işlenmiş verilerin geçerliliği ve güvenilirliği konusunda da kanıt toplaması gerektiğini belirtmektedir.

Bazı durumlarda denetim ekiplerinin kendi verilerinin güvenilirliğini belgelemek için *Veri Güvenilirliğinin Değerlendirilmesi Belgesi* şablonunu kullandığı tespit edilmiştir. Bu şablon, denetim ekiplerinin denetim sonuçlarını desteklemek amacıyla kullandıkları verilerin güvenilirliğine ilişkin değerlendirmeleri belgelemektedir. Bu nedenle GAO'ya, söz konusu şablonunun önemli ölçüde dışsal veri kaynaklarına dayanan tüm denetimlerde kullanılmasını zorunlu hale getirmesi önerilmiştir.

Ayrıca geçerliliği kanıtlanmamış verilerin rapora alınması durumlarında özel itina gösterilmesi önemli olup, bu çerçevede GAO raporlarının geçerliliği kanıtlanmamış verilerden sonuç çıkarmaktan kaçınması ve verilerin geçerliliğinin kanıtlanmadığı durumları açıkça beyan etmesi tavsiye edilmiştir.

***Dokümantasyonun (Belge Düzeninin) Geliştirilmesi:*** Devlet Denetim Standartları, bir denetçinin denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süreçlerinde uyması gereken dokümantasyon standartlarını ana hatlarıyla ortaya koymaktadır. Buna göre dokümantasyon, daha önce söz konusu denetimle herhangi bir bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçinin,

denetimde kullanılan metodolojiyi ve denetim bulgu ve sonuçlarını destekleyen kanıtları anlamasını sağlayacak yeterlilikte olmak zorundadır.

Örnek olarak incelenen denetimlerden bir kısmı için yeterli ve uygun kanıtlar bulunmasına rağmen, dokümantasyonun, denetim kanıtları ile denetim bulgu ve sonuçları arasında her zaman açık bir bağ kurmadığı ve dokümanların her an ulaşılabilir şekilde hazır durumda ve kolaylıkla erişilebilir nitelikte bulunmadığı gözlemlenmiştir.

Bu nedenle GAO'ya, denetim dokümanlarının kullanıma hazır ve erişilebilir kılınması amacıyla uygun tarzda organize edilmesinin önemi konusunda, eğitim ve rehberler aracılığıyla personelini takviye etmesi önerilmiştir.

***Üçüncü taraf görüşlerinin değerlendirilmesine ilişkin politikaların belirginleştirilmesi:*** Performans denetimi raporları bazen denetlenmeyen kurumlara ya da üçüncü taraf organizasyonlarına ilişkin olgulara ya da değerlendirmelere yer verebilir. Bu tür yorum ya da değerlendirmeler, üçüncü tarafların itibarını etkileyebilir. Devlet Denetim Standartları, incelenmesi ve hakkında görüş bildirilmesi amacıyla, taslak raporun denetlenen kurumun ve diğer kurumların yetkililerine sunulması ve onların görüşlerinin rapora dahil edilmesinin, denetçilerin adil, eksiksiz ve objektif bir rapor üretmelerine yardımcı olacağını ifade etmekte; bununla birlikte standartlar bunu zorunlu tutmamaktadır. GAO'nun politikası da, raporun yayımlanmasından önce denetçilerin sorumlu kurum personeline ve diğer doğrudan etkilenen taraflara inceleme ve görüş bildirme fırsatı tanımalarını gerektirmektedir.

Buna rağmen incelenen bazı örneklerde, üçüncü tarafların taslak rapor hakkındaki görüşlerinin alınıp alınmadığı ve rapora yansıtılıp yansıtılmadığı konusunda bir açıklık bulunmadığı görülmüştür. Bu nedenle GAO'nun üçüncü taraf görüşlerine ilişkin mevcut politikasını daha açık hale getirmesi önerilmiştir. Bu bağlamda bir denetim raporunda üçüncü taraflara ilişkin bilgilere ya da onların kendi çalışmalarına doğrudan yer verilmesinin gerektiği durumlarda, üçüncü taraf görüşlerinin elde edilmesi ve dokümantasyonunda uyulması gereken kuralları denetim elemanlarına bildirmesi tavsiye edilmiştir.

## **4. KANADA SAYIŐTAYINDA DIŞ DENETİM**

### **4.1. Dış Denetimin Amacı ve Kapsamı**

Temel amacı federal kamu kurum ve kuruluşlarında iyi yönetim uygulamalarını geliştirmek olan Kanada Sayıştayı (Office of the Auditor General of Canada – OAG), kendi uygulamalarında da iyi yönetim taahhüdünün bir

gereği olarak 1999 yılında mali denetim uygulamalarını dış denetime tabi tutmuştur. Performans denetimleri için ise 2002-2003 döneminde uluslararası bir ekibe inceleme yaptıırma taahhüdünde bulunmuştur. Bu incelemenin amacı ise, OAG'nin performans denetimi uygulamalarının mesleki standartlarla ne denli uyumlu olduğunun ve Kanada Parlamentosunun hükümetin performansını incelerken ve onu hesaba çekerken yaslanabileceği bağımsız, objektif ve destekleyici bilgiler üretme amacı doğrultusunda ne denli etkin yürütüldüğünün değerlendirilmesi idi (Ferguson and Rafuse, 2004: 10).

## **4.2. Performans Denetimi Uygulamalarının Dış Denetimi**

### **4.2.1. Denetimin Metodolojisi**

Performans denetimi uygulamaları hakkındaki meslektaş incelemesinin planlama çalışmalarına 2001 yılında başlayan Kanada Sayıştayı, öncelikle kendi iç gözden geçirme faaliyetlerinin sonuçlarını değerlendirmiş; incelemenin kapsamı ve izlenecek yöntemler konusunda bir ön çalışma yapmıştır. Sayıştay Yürütme Kurulu, incelemenin kalite yönetim sisteminin tasarımı ve işleyişi ile performans denetimi uygulamalarını yönlendiren politika ve prosedürlerin değerlendirilmesine odaklanması konusunda karara varmıştır.

şubat 2003'te Sayıştay INTOSAI üyelerine, performans denetimi uygulamaları için yaptırılacak meslektaş incelemesine katılma konusundaki düşüncelerini sormuş ve ilgisini açıklayan Sayıştayları, bu tür bir incelemenin metodolojisini, amaç ve kapsamını, kriterlerini ve temel ilkelerini müzakere etmek üzere bir araya getirmiştir. Tartışmalar sonucunda katılımcılar, bağımsızlık, objektiflik ve güvenilirlik üzerine odaklanan ilke-bazlı bir yaklaşım çerçevesinde ve ulusal mesleki uygulama standartları, INTOSAI Mesleki Ahlak Kuralları ve Denetim Standartları ile uyumlu genel kabul görmüş denetim ilkelerine göre yürütülmesi gerektiği konusunda görüş birliğine varmışlardır.

Her bir katılımcı Sayıştayca görevlendirilen kıdemli performans denetçilerinden oluşturulan inceleme ekibi, Mayıs 2003'te Kanada Sayıştayı ile bir mutabakat zaptı imzalamak suretiyle süreci resmen başlatmıştır. Kanada Sayıştayı, ekibin seyahat ve ikamet masraflarını kendi uygulamaları ve mevzuatı çerçevesinde karşılamayı kararlaştırmıştır.

İnceleme, INTOSAI'nin Mesleki Ahlak Standartları ve Denetim Standartları ile uyumlu genel kabul görmüş denetim prensiplerine uygun olarak gerçekleştirilmiştir. Sayıştayın performans denetimi uygulamalarını değerlendirmek için kullanılan kriterler, Sayıştayın Performans Denetimi



Rehberinde öngörölen politikalara dayandırılmıştır. Bu politikalar, 1995 tarihli Sayıştay Kanunundan ve Kanada Sertifikalı Muhasebeciler Enstitüsü'nün ilgili denetim standartlarından oluşturulmuştur (bu politikalara raporun ekleri arasında (Ek A) yer verilmiştir).

İngiltere (3 kişi), Fransa (2), Norveç (2) ve Hollanda (3) Sayıştaylarından oluşan 10 kişilik uluslararası inceleme ekibi, bir yılı aşkın bir süre içerisinde incelemeyi tamamlamıştır. ABD Sayıştayı (GAO) ise gözlemci sıfatı ile çalışmalara katılmış ve süreçten çıkarılan derslere ilişkin bir rapor hazırlamıştır.

Sayıştay uygulamalarının değerlendirilmesi süresince inceleme ekibi, notlarını karşılaştırmak ve ön bulgu ve önerilerini tartışmak amacıyla birkaç kez bir araya gelmiştir. Kasım 2003'te inceleme ekibi, performans denetimi yapan denetçilerle, grup liderleriyle, konu uzmanlarıyla ve üst düzey yöneticilerle mülakatlar yapmak ve odak grup toplantıları gerçekleştirmek amacıyla iki hafta süreyle Sayıştayın Ottawa'daki merkezinde çalışmalarını sürdürmüştür.

Ekip, 2003 Kasım sonu itibariyle ilk bulgularını Sayıştayın Yürütme Komitesine sunmuş ve şubat 2004'te raporunu tamamlamıştır. Raporda özetle, Sayıştayın performans denetimi uygulamalarının, amaçlarına etkin bir şekilde ulaşmasını sağlayacak şekilde tasarlandığı ve yürütöldüğü sonucuna ulaşmıştır. Ancak hazırlanan raporda, Sayıştayın performans denetimi politikalarının ve uygulamalarının kalitesini yükseltmek için değerlendirilmesi gerektiği düşünölen potansiyel fırsatlara dikkat çekilmiştir.

#### **4.2.2. Tespit Edilen İyi Uygulama Örnekleri**

Raporda inceleme ekibinin gözlemlediği ve performans denetimi çıktılarının etkisini artırdığını düşündüğü iyi uygulama örneklerine de yer verilmiştir. Bunların başlıcaları, kalite yönetimi çerçevesinin etkin bir şekilde işletilmesi, kalite güvencesi mekanizmalarının yetkinliği, kalite kontrol faaliyetlerinin gereği gibi yürütölmesi ve raporların kalitesinin artırılmasında etkin bir işlev üstlenmesi, karma (ok disiplinli) personel yapısı, ürün çeşitliliği (denetim notlarından izleme raporlarına kadar değişen denetim ıktıları), güncel konulara ilişkin denetim yapılması, önerilerin uygulanması konusunda iyi bir izlemenin yapılması şeklinde sıralanabilir.

Sayıştayın temel paydaşlardan geribildirim almak amacıyla geliştirdiği mekanizmalar da raporda işlenmiş ve Parlamento üyeleri ve denetlenen kurumların personeli ile anket yapılması şeklindeki uygulamalara değinilmiştir.

### 4.2.3. Sayıştay İçin Geliştirilen Öneriler

Raporda, performans denetiminin geliştirilmesi amacıyla geliştirilen öneriler şu şekilde özetlenebilir:

***Bazı denetimler için kapsamın daha kesif belirlenmesi:*** Bazı denetimlerde denetim kapsamının denetimin amaçlarını karşılayabilecek uygunlukta olmasını temin için, daha başlangıç aşamalarında ya da planlama safhasında kapsam hakkında daha derinlemesine bir inceleme yapılmalıdır. Örneğin denetim sorularının, kriterlerinin, metodolojilerinin, kanıt kaynaklarının ve öneri geliştirilebilecek muhtemel alanların belirlenmesine, denetimin planlanması aşamasında daha fazla önem verilebilir. Bu aynı zamanda dış uzman ihtiyacının, teknik alanlarda ve konu bazında içeriden istihdam edilecek uzmanların belirlenmesine yardımcı olacaktır.

***Performans denetiminde kanıt toplama ve analizi için rutin olarak kullanılan denetim metodolojilerinin gözden geçirilmesi:*** Performans denetimlerinde kullanılan metodolojiler güçlü ve yetkin olmakla birlikte, karşılaştırmalı analizlerin ve daha fazla kantitatif ve kalitatif tekniklerin (odak gruplar ve anket gibi) kullanılması için fırsatlar bulunmakta; bir başka deyişle daha geniş bir teknikler dizisinin kullanılması önerilmektedir. Bu, denetim bulgularının daha etkili bir tarzda sunulmasına fırsat sağlayacaktır. Daha zengin bir teknikler setinin kullanılması, denetçi ve denetlenen için maliyet-etkinliği artırabilir ve yararlı değişikliklere, verimlilik ve tasarrufta artışlara yol açacak daha fazla önerinin geliştirilmesine imkan sağlayabilir. Ayrıca denetimlere derinlik katabilir ve daha karmaşık denetim alanları ile başa çıkmada kullanılabilecek denetim kaynaklarından tasarruf edilmesini sağlayabilir.

***Performans denetiminde görevli denetçilere yönelik eğitim ve rehberliğin artırılması:*** Özellikle denetim metodolojileri ve raporda veri sunumu konusundaki eğitim ve rehberlik faaliyetleri artırılmalıdır. Bu faaliyetler, daha güçlü önerilerin geliştirilmesi ve denetim raporlarında yer alan temel bulguları desteklemek için daha fazla şekil, grafik ve örnek olay kullanılması suretiyle raporların sunum kalitesinin geliştirilmesine yönelik olabilir.

Performans denetiminde daha geniş bir teknikler setinin kullanılması önerisinin de, eğitimle desteklenmesi durumunda daha yararlı olacağı ifade edilmiştir. Bu bağlamda performans denetiminde görevli denetçilere verilen eğitimin kapsamının, denetim tekniklerinin nasıl kullanılacağına dair örneklerle daha da genişletilmesi önerilmiştir. Mevcut eğitim programı, yeni istihdam edilenlere yönelik on kurstan oluşmakta ve bunlardan ikisi

performans denetimi tekniklerine ilişkin bulunmaktadır. Bu programın kapsamının, daha yararlı olacak şekilde geliştirilebileceği ifade edilmiştir.

***Önerilerin spesifik ve eylem-odaklı olması:*** Denetim sürecinin erken aşamalarından itibaren denetim ekibi, yararlı olacak değişiklik önerilerine odaklanmalı ve bunları ilgili birimlerle müzakere etmelidir.

Etkinlik arayışında Sayıştay, denetlenen kurumun faaliyet sonuçlarını ve program etkinliğini ölçmek için prosedürler geliştirip geliştirmediğine odaklanmaktadır. Daha iyi sonuçlara daha iyi bir yönetimle ulaşılabileceğini keşfetmekte ve bu yüzden de denetim önerileri çoğunlukla hesap verme sorumluluğu ve prosedürlere ilişkin (denetlenen kurumun daha açık performans ölçüleri belirlemesini, yönetim bilgisinin geliştirilmesini, sorumlulukların açıklığa kavuşturulmasını istemek gibi) hususlara odaklanmak eğilimindedir. Oysa ki denetim, kurumlarca ulaşılan sonuçlara ve bunların nasıl geliştirilebileceğine odaklanmak suretiyle, performans sorunlarına ilişkin daha güçlü, daha spesifik ve eylem odaklı öneriler aracılığıyla katkı sağlar. Ayrıca önerilere karşılık denetlenen kurum yanıtlarından, hangi eylemleri gerçekleştirmeye niyetli oldukları her zaman açık değildir.

***Raporların sunumunun (prezantasyonunun) geliştirilmesi:*** Rapo-run değişik bölümlerini canlı bir görünüme kavuşturmak amacıyla karmaşık sayısal ve finansal verilerin sunulmasında hem grafik ve hem de tabloların kullanılması önerilmiştir. İncelenen raporlardan bir bölümü, bulguların grafik ve tablolar aracılığıyla daha etkin sunulması açısından iyi uygulama örneği olarak değerlendirilmiş ise de, diğer bazı raporlarda karmaşık sayısal verilerin ve diğer bilgilerin sunumunda daha fazla grafik ve resimlerden yararlanılabileceği belirtilmiştir. Sayıştayın raporlamanın hangi alanlarında dış uzman ve danışmanların kullanılacağı ve bu yolla denetim bulgularının ağırlığının artırılacağı hususlarına da daha fazla önem vermesi gerektiği ifade edilmiştir.

***Performans denetimlerinin bir fark oluşturduğunu göstermek için daha fazla çaba harcamak:*** Sayıştay, kendi etkisini ölçmek için çeşitli mekanizmalar oluşturmuş ise de, önerilerinin uygulanması aracılığıyla problemlerin çözülüp çözülmediğini ve performansın yükselip yükselmediğini değerlendirmek suretiyle performans denetimlerinin sağladığı pozitif katkıyı ortaya çıkarabilir. Bu bağlamda, örneğin izleme faaliyetleri sadece önerilerin nerelerde uygulandığını değil, önerilerin uygulanması sonucunda ne tür performans artışlarının gerçekleştiğini de araştırmalıdır.

***Mukayeseli maliyet analizleri yoluyla denetim maliyetlerinin izlenmesi:*** İyi bir performans denetimi uygulaması, hem kendi işleyişinde, hem de denetlediği kurumlar için verimliliği artırmaya çalışmalıdır. Sayıştayın değişik denetim çıktıları bulunmakta ve bunlar tam performans denetimleri, denetim notları, izleme raporları ve çevre ve sürdürülebilir kalkınma konularını içeren raporlardan oluşmaktadır. Denetim başına harcanan ortalama süre izleme denetimlerinde yaklaşık 5.000 saat, normal performans denetimlerinde 9.000 saat ve tüm yönetimin değerlendirildiği denetimlerde 10.000 saat olup, 2003 yılındaki normal performans denetimlerinin ortalama maliyeti 1.100.000 Doları aşmaktadır.

Denetime tahsis edilen kaynakların denetimin ihtiyaçlarını yansıtıp yansıtmadığını değerlendirmek için, tekil denetimler bazında maliyet unsurlarının iyi analiz edilmesi gerekmektedir. Maliyet, denetimde kullanılan metotlar ve denetim ekibinin büyüklüğü ile yakından ilgilidir. Denetim ekiplerinin üye sayıları, denetimin belirli aşamalarında fazla gelebilir. Tüm ekibin denetimin her safhasında tam zamanlı çalıştırılması mümkün olmadığından, personelin denetimlere tahsisinde bazı esneklikler getirilebilir. İnsan kaynakları genellikle önceki deneyimlere göre denetimlere tahsis edilmekte olup, denetimin çeşitli aşamalarında yeniden değerlendirme yapılarak, gerektiğinde görevlendirmede değişikliğe gidilebilir. Keza Sayıştay, yeni metodolojileri test etmek, personelinin eğitmek, kaynaklarını daha iyi kullanmak ve iyi uygulamaları ortaya çıkarmak amacıyla küçük ölçekli performans denetimlerinden yararlanabilir.

### **4.3. Raporun Parlamentoda Görüşülmesi**

Meslektaş incelemesi sonucunda hazırlanan rapor ve bu raporla getirilen önerilerin karşılanması amacıyla Sayıştay tarafından hazırlanan eylem planı, Kanada Parlamentosu Kamu Hesapları Komitesinin 11 Mart 2004 tarihli toplantısında müzakere edilmiştir. Sayıştay Başkanı, raporda yer alan öneriler için birkaç ay içerisinde gerekli girişimlerde bulunulacağını ifade etmiştir (Fraser, 2004).

## **5. SIGMA ARACILIĞIYLA YAPILAN DIŞ DEĞERLENDİRMELER**

Avrupa Birliği ve OECD'nin ortak bir kuruluşu olan SIGMA, AB adayı statüsündeki ülkelerde yönetimi geliştirme alanında yaptığı çalışmalarda, Sayıştaylara da ağırlıklı bir yer vermiştir. Bu çerçevede, 1998 sonrası dönemde

AB adayı Merkezi ve Doğu Avrupa Ülkeleri Sayıştaylarında çok sayıda meslektaş incelemesine öncülük yapmıştır (SIGMA, 2002: 3).

SIGMA, kendisine gelen talep üzerine üstlendiği bu incelemeler için özellikle İngiltere, Almanya, İsveç, Fransa, Danimarka ve Hollanda Sayıştaylarından ve hatta ABD Sayıştayından yararlanmıştır. Daha çok mülakat tekniğinin kullanılması suretiyle yasal yapı, görev ve yetkiler, parlamento ve hükümetle ilişkiler, organizasyon yapısı ve sorumlulukların dağılımı, stratejik planlama, denetim planlaması, denetim türleri ve denetimin kapsamı, denetim bulgularının raporlanması ve izleme, denetimlerin verimliliğinin değerlendirilmesi, insan kaynakları yönetimi, eğitim, metodoloji ve denetim rehberlerinin geliştirilmesi, uluslararası işbirliği ve kalite kontrol prosedürleri gibi alanlarda inceleme yapılmaktadır. İncelemelerde ayrıca prosedürlerin ve denetimlerin kalitesinin Avrupa denetim standartları, metotları ve raporlama uygulamaları ile kıyaslanması suretiyle analizi ve değerlendirilmesi için seçilen denetim dosyaları üzerinde de çalışılmaktadır. Elde edilen bulgular ve geliştirilen öneriler, öncelikle Sayıştay Başkanı ve danışmanları ile müzakere edilmekte ve bu müzakereler ışığında nihai rapor kaleme alınarak, gizlilik ilkesi çerçevesinde sadece Sayıştaya sunulmaktadır (Tren, 1999: 4, 9).

Bu tür inceleme örnekleri için Estonya ve Litvanya Sayıştaylarının deneyimleri şu şekilde özetlenebilir:

### **5.1. Estonya Sayıştayı**

1990 yılında kurulan Estonya Sayıştayı, diğer nedenlerle birlikte, özellikle Estonya'nın AB üyeliği için hazırlık yapılması amacıyla Kasım 1998'de SIGMA'dan faaliyetlerini değerlendirmesi için talepte bulunmuştur. SIGMA, Hollanda, Almanya ve Danimarka Sayıştayından üç deneyimli denetim uzmanından oluşan bir komisyon suretiyle bu değerlendirmenin gerçeleştirilmesine katkı sağlamıştır (SIGMA, 1999: 3).

Değerlendirme sonucunda, Estonya Sayıştayının kısa sürede aldığı mesafe takdir edilmiş, güçlü ve zayıf yönleri belirlenmiş ve geliştirilmesi gereken alanlar için çeşitli önerilerde bulunulmuştur. Bu değerlendirme kapsamında yapılan çalışmalar, elde edilen bulgular ve geliştirilen öneriler, yasal yapı, denetim metodolojisi ve standartları, yeni denetim alanları ve türleri, planlama ve kalite kontrolü, denetim bulgularının kullanılması, yönetim ve organizasyon ve eğitim ana başlıkları altında ele alınmış ve bu çerçevede hazırlanan rapor (SIGMA, 1999), 29 Temmuz 1999'da Sayıştaya sunulmuştur.

## **5.2. Litvanya Sayıştayı**

Litvanya Sayıştayının ilk meslektaş incelemesi, 2000-2001 döneminde SIGMA tarafından, Danimarka, Avrupa Birliği ve Fransa Sayıştaylarından denetçiler aracılığıyla gerçekleştirilmiştir. İkinci inceleme ise, 2005-2006 döneminde Danimarka, İskoçya, İrlanda ve Almanya Sayıştaylarından oluşturulan SIGMA ekibi tarafından gerçekleştirilmiştir.

Mart 2006'da yayımlanan ikinci raporda, genel olarak yasal yapının güçlendirilmesi, mesleki eğitimin yaygınlaştırılması, yönetim kapasitesinin geliştirilmesi, IT denetimi kapasitesinin artırılması, denetim raporlarının kalitesinin yükseltilmesi ve Parlamentonun Denetim Komitesi ile ilişkilerin geliştirilmesi alanlarında bulgu ve önerilere yer verilmiştir (SIGMA, 2006).

## **6. DİĞER SAYIŞTAYLARDAN ÖRNEKLER**

### **6.1. Hollanda Sayıştayı**

Hollanda Sayıştayı, performans denetimlerinin kalite ve etkinliğini değerlendirmek, geliştirilecek alanların ve iyi uygulamaların belirlenmesi için 2005 yılında Norveç, Güney Afrika, İngiltere ve Yeni Zelanda Sayıştaylarından inceleme talebinde bulunmuştur.

2006 yılında yürütülen ve performans denetimi raporlarının kalitesi ve etkilerine odaklanan bu çalışmada, 2005-2006 döneminde yayımlanmış 6 performans denetimi ve 2 etki değerlendirme raporu incelenmiş; denetçiler, Genel Kurul üyeleri, milletvekilleri, bakanlık görevlileri ve ilgili paydaşlarla çok sayıda mülakat yapılmıştır.

Sonuçta Sayıştayın performans denetimi uygulamasının yetkinliği ve parlamentoya sunduğu bilgilerin kalitesi hakkında güvence veren inceleme ekibi, raporunda bazı iyi uygulama örneklerine değinmiş ve kendisini daha da geliştirmek için sahip olduğu potansiyel nedeniyle Sayıştaya bazı önerilerde bulunmuştur.

Raporda Sayıştayın denetim uygulamaları ve raporları hakkındaki olumlu değerlendirmeler şu ana başlıklar altında ele alınmıştır (NCA, 2007: 8-10): Sayıştayın stratejisi ile denetim konularının seçimi arasında yakın bir ilişki olması, denetim ekibi ile denetlenenler arasındaki ilişkinin profesyonel ve yapıcı olması, raporların bir mantık örgüsü çerçevesinde yapılandırılmış olması ve temel mesajlarının açık bir şekilde ortaya konulması, sebep ve sonuç analizlerine odaklanılması, Sayıştayın uygulamalarını gözden geçiriyor olması, kriter geliştirmede bir veri tabanının olması.

Performans denetimi raporlarının geliştirilmesinde dikkate alınacak hususlar başlığı altında da, “metodoloji ve bilgilerin toplanması ve sunumu”, “planlama” ve “kalite güvencesi” alanlarında ayrıntılı önerilerde bulunulmuştur (NCA, 2007: 12-17).

## **6.2. Polonya Sayıştayı**

Polonya Sayıştayı, “kendisini geliştirmek” amacıyla 2005 yılında denetim uygulamalarını dış denetime açma kararı almış ve bu amaçla Danimarka Sayıştayından meslektaş incelemesi talebinde bulunmuştur. Meslektaş incelemesinin temel amacı ise, “Sayıştay denetimlerinin yüksek kalitede olup olmadığı ve denetim raporlarının kamunun faaliyetleri hakkında açık, objektif ve yararlı bilgiler sunup sunmadığı konusunda Parlamento ve halka görüş bildirmek” (Najwyszsa Izba Kontroli, 2007) şeklinde belirlenmiştir.

Danimarka Sayıştayınca görevlendirilen ekip, incelemenin kapsamını, Sayıştayın denetimlerini yürütürken yüksek bir kalite düzeyine ulaşmış olup olmadığı, insan kaynakları yönetiminin denetimleri yeterli düzeyde destekleyip desteklemediği ve iç denetimin standartlara uygun olup olmadığına araştırılması ile sınırlandırmıştır (Najwyszsa Izba Kontroli, 2007: 5):

Sonuçta hazırlanan raporda, söz konusu kapsam dahilinde elde edilen bulgular ve kalitenin artırılması için yapılması gerekenlere ilişkin öneriler ortaya konulmuştur. Ekip, denetim kalitesinin daha da geliştirilmesi için denetim rehberinin, denetimde izlenecek adımlara yönelik ilave bilgilerle genişletilmesi; bilişim sistemleri denetimi rehberinin geliştirilmesi; denetim raporlarının odaklanmış ve kısa olmasını sağlamaya yönelik ilerlemenin sürdürülmesi ve denetlenenlerle iyi bir diyalogun sürekli kılınması, denetlenen her bir kurumun, büyük çoğunluğu konusunda eyleme geçmekten kaçınmayacağı nitelikteki öneriler üzerinde durulması önerilerinde bulunmuştur. İnsan kaynakları yönetimi ve iç denetim hakkında da, bulgulara ve iyi uygulamalara yer verilmiş ve gelişmeyi sağlayacak öneriler getirilmiştir.

Raporun sonunda, SIGMA tarafından 2000 yılında gerçekleştirilen meslektaş incelemesinde yapılan öneriler hakkında da bir değerlendirme yapılmıştır. 2000 yılındaki incelemede yasal yapı, denetim standartlarının uygulanması, Sayıştayın yönetimi, raporlama ve denetim önerilerinin uygulanması konuları üzerinde durulmuş; SIGMA, 6’sı öncelikler listesinin üst sıralarında yer alan 74 adet öneri geliştirmiştir. Söz konusu 6 öneriden 4’ünün tamamen, birinin kısmen uygulandığı; geriye kalan 68 öneriden de 45’inin tümüyle, 8’inin kısmen uygulandığı Sayıştayın kendi beyanlarından anlaşıl-

mıştır. Bu önerilerden 15'i de, yasal değişiklik gerektirdiği ve bunun da kendi yetkisinin dışında olduğu gibi gerekçelerle Sayıştay tarafından reddedilmiştir.

İnceleme ekibi, SIGMA önerilerinden tam olarak uygulanmayan ve uygulanabilecek nitelikteki 6 adet öneriyi tekrar vurgulama gereği duymuştur. Bunlardan ilki, dört denetim kriterini (yasallık, ekonomik ihtimam, etkinlik ve dürüstlük) ayrı ayrı değerlendirmesi ve düzenlilik denetimleri ile performans denetimlerini birbirinden ayırması şeklindeki öneridir.

SIGMA'nın ikinci önerisi, aykırılıkların tespiti ve yargı süreci ile başlayan, Parlamento ve Hükümetin denetim bulgu ve önerileri hakkında gerekli önlemleri almasını sağlamayı amaçlayan izleme faaliyeti ile sona eren raporlama döngüsünün yeniden gözden geçirilmesi gereğine; üçüncü önerisi, Sayıştayın tüm personel için bir rotasyon politikası belirlenmesi ve uygulamasına; dördüncü önerisi, planlanmamış denetimler için tutulan rezerv (işgücü) büyüklüğünün yeniden değerlendirilmesine; beşincisi, ilgili tarafların denetim sürecindeki beklentileri hakkında daha geniş bir anket yapılmasına ve altıncısı, raporlama sürecindeki üç ayrı resmi prosedürün birleştirilmesi, en azından denetim protokolü ile denetim sonrası beyanın birleştirilmesine ilişkin olup, bu önerilerin uygulanması, Danimarka Sayıştay uzmanlarınca da önemli addedilmiştir (Najwyzsza Izba Kontroli, 2007: 21-22).

Sonuç olarak Sayıştayın niyet ve amacının SIGMA önerilerini uygulamak olduğu, bunlardan bir bölümünü de uygulama sürecine koyduğu; ayrıca Sayıştayın genel olarak denetim uygulamalarını uluslararası standartlar doğrultusunda geliştirdiği ifade edilmiştir.

### **6.3. Yeni Zelanda Sayıştay**

Yeni Zelanda Sayıştayının uluslararası bağımsız meslektaş incelemeleri sadece denetim faaliyetlerine yönelik değildir. Standart bir modül olarak bu inceleme, Sayıştayın kendi performans göstergelerini, genel kalite kontrollerini, mali denetim çalışmalarını, performans denetimlerini ve genel yönetim uygulamalarını kapsamaktadır (CAG, 2008: Appendix 3). Ancak incelemenin kapsamına her yıl belirli alanlar ilave edilebilmektedir. Örneğin 2007/08 yıllık planında ilave alanlar, stratejik denetim planlaması, yıllık denetim ücretlerinin belirlenmesi ve ücretlendirme uygulamasının izlenmesi, sorgular, yıllık denetimlere kaynak tahsisi modeli olarak tespit edilmiştir (CAG, 2008: Appendix 4).

1993 yılında kurulan Güneydoğu Asya Adaları (Australasian) Sayıştayları Konseyi, bölgede kamu sektörü denetiminin gelişmesini desteklemeyi ve teşvik etmeyi amaçlamakta olup, üye kurumlarda meslektaş incelemelerini



teşvik etmek de amaçları arasında yer almaktadır. Bu kuruluşun önderliğinde Yeni Zelanda Sayıştayının ilk meslektaş incelemesi, 2001 yılında uluslararası bir ekip tarafından gerçekleştirilmiştir (CAG, 2001).

2007-2008 mali yılı (01.07.2007-30.06.2008 dönemi) için de yine uluslararası bir ekip tarafından meslektaş incelemesi gerçekleştirilmiştir. Bu incelemede Sayıştayın genel olarak görevini başarıyla yerine getirdiği sonucuna varılmış, ancak kamu yönetimine daha çok katkı yapmasını sağlayacak bazı önerilerde de bulunulmuştur (CAG, 2008).

#### **6.4. Norveç Sayıştayı**

Norveç Sayıştayı da gerçekleştirdiği denetim çalışmalarını denetim türleri bazında bağımsız dış değerlendirmeye tabi tutan yüksek denetim kurumlarındanır. Norveç Sayıştayının performans denetimi uygulamaları için uluslararası bir ekibe yaptırdığı inceleme, bir yılı aşkın bir sürede tamamlanmış ve raporu 22 Kasım 2007 tarihinde Sayıştaya sunulmuştur. İncelemenin kapsamı, performans denetimi çalışmalarının Norveç Parlamentosunun kamu idareleri üzerindeki kontrolüne ve kamu iarelerinin kendilerini geliştirmelerine katkı yapıp yapmadığını ve denetim uygulamalarının ilgili ulusal ve uluslararası standartlara uygun olup olmadığını değerlendirmeyi içermekte idi.

İnceleme sonucunda uluslararası inceleme ekibi Norveç Parlamentosuna, kamu idarelerine ve halka, Sayıştayın performans denetimi uygulamalarının uygun bir şekilde tasarlandığı ve etkin bir şekilde yürütüldüğü; performans denetimlerinin yüksek kaliteyi haiz olduğu konusunda makul güvence sunmuştur. Ekip, Sayıştayın “öğrenen bir organizasyon” olduğunu ve Sayıştay mensuplarının aktif olarak ortaya yeni fikirler ve iyi uygulama örnekleri koyabildiklerini vurgulamıştır.

Sayıştay hakkındaki bu pozitif değerlendirmenin yanında ekip, performans denetiminin geliştirilmesi için bazı önerilerde de bulunmuştur. Bunlar;

- Parlamentoya sunulan raporlardaki bilgi ve analizlerin mümkün olabildiğince güncel olabilmesi için performans denetiminin daha çok zamanlı (zamana duyarlı) bir şekilde yürütülmesi,

- Sayıştayın yüksek kalitedeki denetim ve raporlarının kamu idareleri üzerindeki etkilerinin artırılması,

- Sayıştayın kurum içi iletişimleri ile Parlamento ve bakanlıklarla olan iletişiminin geliştirilmesi (OAG, 2008) ana başlıklarından oluşmaktadır.

## **6.5. Danimarka Sayıştayı**

Diğer Sayıştayların dış denetiminde rol alan Danimarka Sayıştayı, benzer bir incelemeyi de kendisi hakkında talep etmiştir.

Bu incelemenin amacı, Danimarka Sayıştayının denetim uygulamalarının bağımsız ve en uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve Danimarka Parlamentosuna (Folketing) kamu idareleri hakkında tarafsız bilgi sunmak amacıyla Sayıştayın etkin bir şekilde faaliyetlerini yurütüp yurütmediğinin belirlenmesini iğerlemektedir.

Bu inceleme, Polonya, Kanada, İşveç ve Norveç Sayıştaylarından oluşturulan uluslararası bir ekip tarafından gerçekteşirilmiiştir. Danca ve İngilizce olarak iki dilde kaleme alınan rapor, Kasım 2006'da yayımlanmış ve Sayıştayın internet sitesine de eklenmiştir (NAOD, 2008).

## **6.6. Makedonya Sayıştayı**

Makedonya Sayıştayının yurüttüğü faaliyetlerin dış değerlendirmesi, Alman Sayıştayı tarafından gerçekteşirilmiiştir. Makedonya Sayıştayının, “modern, bağımsız ve etkin bir yüksek denetim kurumu haline gelme çabalarının sürdürülmesine bir temel teşkil etmek amacıyla” (SAO, 2008) Mart 2007'de yaptığı talep üzerine gerçekteşen bu çalışmanın odağını, Sayıştayın yasal ve kurumsal çevresi, iç organizasyon yapısı ve süreçleri, üçüncü taraflarla ilişkileri ve özellikle Avrupa Birliği fonlarının kullanımı bağlamında denetim yetkisinin artırılması oluşturmuştur.

Alman Sayıştayınca görevlendirilen beş kişilik ekip, Makedonya Sayıştayının personeli, Parlamento ve Hükümet temsilcileri ve denetime tabi çeşitli kurumlarla görüşmeler yapmış; Sayıştay raporlarını, ilgili literatürü, iç düzenlemeleri, tutanakları vb. incelemiiş; gerekli gördüğü diğer tüm bilgi ve belgelerden yararlanmıştır. İncelemelerde, Sayıştaylar için uluslararası düzeyde geliştirilmiiş ve norm haline getirilmiiş (başta Lima Deklarasyonu hükümleri olmak üzere) kriterler esas alınmıştır (Bundesrechnungshof, 2007: 3).

İnceleme sonucunda genel olarak Avrupa standartlarına uyum ve geçiş sürecinin özel koşulları ile birlikte değerlendirildiğinde, Sayıştayın birçok görevi etkin ve profesyonel bir şekilde yerine getiren bir yüksek denetim kurumu vizyonuna sahip olduğu belirtilmiş; kısa sürede önemli gelişmeler kaydettiği ve şeffaflık ve üretkenliği ile halk nezdinde yüksek bir itibar kazandığı ifade edilmiştir. Kendisini geliştirmesi için de, özellikle bağımsızlığını korumayı sürdürmesi, Parlamento ile yakın çalışma ilişkisi ve gelişmeyi

sağlayacak maddi kaynak temini konularında geniş bir politik desteğe ihtiyacı olduğu belirtilmiştir. Bununla birlikte kendi imkanları dahilinde de, gelirlerin denetimi, Avrupa fonlarının kullanılması, IT gibi bazı denetim alanlarında, ilave kaynak tahsisini beklemeksizin uzmanlığını artırabileceği değerlendirilmiştir.

Sonuç olarak donanımlı, ufku açık ve iyi motive edilmiş personelin Sayıştayın daha fazla gelişmesi için çok önemli bir faktör olduğu ve bu incelemenin, Sayıştayın bu tür personele sahip olduğunu ortaya koyduğu ifade edilmiştir (Bundesrechnungshuf, 2007: 56-57).

## **7. DENETİM SONUÇLARINDAN ÇIKARILACAK DERSLER VE TÜRK SAYIŞTAYI AÇISINDAN DEĞERLENDİRİLMESİ**

Sayıştayların dış denetimine ilişkin olarak bugüne dek yapılan uygulamalar ve ulaşılan sonuçlar, sadece incelenen Sayıştaylar için değil, tüm Sayıştaylar için çok yararlı öneriler ve iyi uygulama örnekleri içermektedir. Ana başlıkları ile değinmek gerekirse düzenlenen raporlarda, denetimde rol alan her düzeydeki personelin düzenli ve sürekli eğitimi, denetim rehberlerinin ve denetimde rehberliğin güçlendirilmesi, yeni denetim metodolojilerinin yaygınlaştırılması, kısmi denetimlere ağırlık verilmesi, denetimlerde daha geniş kanıt toplama ve analiz tekniklerinin kullanılması, denetim bulgu ve sonuçlarının etkin bir şekilde raporlarda sunulması, denetim önerilerinin daha spesifik ve eylem odaklı olması, izleme faaliyetlerine önem verilmesi ve Sayıştaya geri bildirim sağlayacak izleme araçlarına da başvurulması, parlamento ile ilişkilerin geliştirilmesi, denetlenen kurumlarla ilişkilere önem verilmesi, üçüncü taraflarla ilişkilerin bunların görüşlerinden yararlanmanın bir sisteme bağlanması, kalite kontrollerine ve kalite güvencesine önem verilmesi gibi birçok alanda yararlı önerilere ya da mevcut iyi uygulama örneklerine yer verilmiştir. Bu başlıklara ilişkin değerlendirme ve analizler, bu çalışmanın kapsamını aşmakta ve ayrı bir çalışmada ele alınması gereken içerik ve öneme sahiptir.

Bu öneriler ve iyi uygulama örnekleri, doğal olarak Türk Sayıştayı tarafından da dikkate alınması ve uygulamaya geçirilmesi gereken önemli hususları ortaya koymaktadır. Türk Sayıştayı açısından bu alandaki uygulamalar ve kazanılan deneyimler irdelendiğinde, Sayıştaya yönelik mevcut dış denetim uygulamasının kapsamı, metodolojisi ve uygulanan yöntemler itibarıyla gözden geçirilmesi gereği açıkça ortaya çıkmaktadır.

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun “Sayıştayın denetlenmesi” başlıklı 69. maddesinde; “Sayıştayın denetlenmesi, her yıl Türkiye Büyük Millet Meclisi adına Türkiye Büyük Millet Meclisi Başkanlık Divanı tarafından görevlendirilen ve gerekli mesleki niteliklere sahip denetim elemanlarından oluşan bir komisyon tarafından, hesaplar ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak yapılır” hükmü getirilmiştir.

Esasen bu düzenleme, uluslararası bir ekip tarafından yapılacak denetime engel teşkil etmemektedir. Ancak yapılacak denetimlerin kapsamı oldukça dar tutulmuş olup, sadece hesapların ve ilgili belgelerin incelenmesine indirgenmiştir. Bu kapsamda bir denetimin, uluslararası standartların Sayıştaylar için öngördüğü bir kalite güvencesi aracı olarak değerlendirilmesi mümkün değildir.

Son birkaç yıldır yürürlükte olan bu düzenlemenin gereği, Bakanlık Teftiş Kurulu mensupları arasından görevlendirilen kişilerce yürütülen denetimlerle yerine getirilmektedir. Bu tür bir denetimin, Sayıştay denetimine tabi bir kurumun denetim elemanlarınca yapılmasının –bu denetim elemanları kişisel olarak ne denli yetkin olursa olsun– bu tür bir denetimin doğasına uygun olmadığı ortadadır. Tümüyle farklı bir kapsamda, farklı metodolojilerle, farklı örgütsel yapılarda ve yürütme adına denetim yapan denetim elemanlarının Sayıştay için sağlıklı denetim sonuçlarına ulaşmaları ve Sayıştayın, özellikle de Sayıştay denetiminin geliştirilmesi konusunda ciddi anlamda katkı sağlamaları beklenemez. Sayıştayın tüm faaliyetlerinin ve amaçlarına ulaşma derecesinin değerlendirilmediği, sadece hesap ve belgeler üzerinden yürütülen bir incelemenin de, Sayıştayın Parlamenteoya, denetlenen kurumlara ve Türk Halkına karşı sorumluluklarını gereği gibi yerine getirip getirmediğini ortaya koyması ve dolayısıyla uluslararası standartlar çerçevesinde bir kalite güvencesi oluşturması düşünülemez.

Dolayısıyla Sayıştayın dış denetiminin, Sayıştayın (özellikle de denetim uygulamalarının) daha da geliştirilmesine, çıktılarının sayı ve kalitesinin artırılmasına, kamu yönetimi ve toplumdaki rolünün sürekli güçlendirilmesine katkı yapacak bir şekilde yeniden tasarlanması büyük önem taşımaktadır.

## **8. SONUÇ**

Kalite güvencesi, günümüzde yüksek denetim kurumlarının kamuoyu ve parlamento nezdindeki güvenilirliğinin, denetlenen kurumlara etki etme ve onlara değer katma potansiyelinin, prestijin ve özgüvenin anahtarı haline

gelmiştir. Özellikle özel sektörde denetim şirketlerinin kötü şöhrete sahip olmalarını sağlayan olaylar, denetimin kalite boyutunu öne çıkarmış ve denetim mesleğinde güçlü bir kalite güvence sisteminin oluşturulması ihtiyacı evrensel düzeyde yeni arayışlara konu olmuştur.

Sayıştayların; çıktılarının kalitesinin geliştirilmesi, hesap verme sorumluluklarının güçlendirilmesi, zayıf ve güçlü yönlerinin ortaya konulması ve yapılması gereken iyileştirmeler konusunda rehberlik yapılması için ihtiyaç duydukları şey, yine dış denetimdir.

Ülke uygulamaları karşılaştırmalı olarak incelendiğinde, Sayıştay denetiminin denetlenmesinde birbirinden çok farklı yöntemler izlendiği görülmektedir. Uluslararası denetim topluluğunun en saygın üyelerince başvuru ve giderek yaygınlaşan yöntem, uluslararası meslektaş incelemesi yöntemidir. Bu yöntem, çoğunlukla birden fazla ülke Sayıştayından kıdemli meslek mensuplarından teşekkül ettirilen ekipler tarafından bir dış gözden geçirme ya da değerlendirme yapılmasının sağlanması şeklinde yürütülmektedir. Makedonya ve Polonya örneklerinde olduğu gibi, bir ülke Sayıştayının bir başka ülke Sayıştayı tarafından denetlenmesi şeklindeki uygulamalar da bulunmaktadır. Keza ABD Sayıştayı (GAO) mali denetim uygulamalarının dış denetiminde olduğu gibi, uluslararası denetim firmalarından yararlanmak da bir alternatif olarak karşımıza çıkmaktadır. Ülkemizde ise 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanununun 69. maddesi, Sayıştayın denetim mesleğinde yetkin bir komisyon tarafından denetlenmesini öngörmektedir.

Uluslararası meslektaş incelemesi uygulaması, bu alanda en çok başvuru yöntem olduğu gibi, en uygun yöntem olarak da öne çıkmaktadır. Zira bir Sayıştayın faaliyetlerine en aşına olan ve bu faaliyetleri bağımsız bir şekilde değerlendirebilecek profesyonel birikime sahip olan kurum, ancak başka bir ülkenin Sayıştayı olabilir. Ulusal düzeyde yegane yüksek denetim kurumu olan Sayıştayların, ülke içinden başka bir kuruma ya da kurumun mensubuna denetlettirilmesi, özellikle de Sayıştay denetimine tabi bir kurumun mensuplarınca Sayıştayın denetlenmesi yöntemi, isabetli olmaktan uzaktır.

Uluslararası meslektaş incelemesi yöntemi, birçok avantajı daha Sayıştaylara sunmaktadır. Her şeyden önce uluslararası ekibin üyeleri, inceleme kriterlerini uluslararası standartlardan ve genel kabul gören diğer ilke ve uygulamalardan almakta; dolayısıyla inceledikleri Sayıştaya, uluslararası standartlara ve iyi uygulama modellerine göre olması gereken yapı ve uygulamaları önermekte, dolayısıyla evrensel düzeyde bir kalite güvencesinin koşullarını

oluşturmaya çalışmaktadır. Bu, denetim mesleğinde ve denetim uygulamalarında uluslararası bir standardizasyona da zemin hazırlamaktadır. İkinci olarak farklı ve doğal olarak gelişkin bir modele sahip Sayıştaylardan oluşturulan ekip üyelerinin sahip oldukları farklı deneyimler, incelenen Sayıştaya değer katmak için paha biçilemez fırsatlar sunabilmektedir. İncelenen Sayıştayın iyi uygulama örnekleri ve incelemeden çıkarılan diğer dersler, incelemeye katılan Sayıştayların kendilerini geliştirmeleri için de değerli bir kaynak oluşturmaktadır. Hazırlanan raporların internette yayımlanması ise, tüm Sayıştaylara kendilerini geliştirmek için ihtiyaç duydukları değerli bir kaynak sunmaktadır. Bu yöntemle ayrıca Sayıştayın denetim faaliyetlerinin etkinliği ve bu faaliyetler sonucunda üretilen raporların kalitesi konusunda kamuoyu ve parlamentoya daha bağımsız, objektif ve yetkin bir bilgi sunulmuş olmaktadır.

Bu nedenledir ki bağımsız dış değerlendirmeler, özellikle gelişmiş ülke Sayıştayları için kalite güvence sisteminin önemli bir halkasını oluşturmakta ve gerek Parlamento, gerekse halk nezdindeki itibarlarını artırıcı bir işlev görmektedir.

Türk Sayıştayının dış denetimi açısından değerlendirildiğinde, uluslararası meslektaş incelemesi yönteminin uygulanması yönünde bir düzenleme olmamakla birlikte, bunun için herhangi bir engel de bulunmamaktadır. Zira 5018 sayılı Kanunun, Sayıştayın denetim mesleğinde yetkin bir komisyon tarafından denetlenmesini öngören düzenlemesi, TBMM Başkanlık Divanı'nın bu tür bir tercihte bulunmasına engel değildir. Bu tür bir denetimin, Sayıştay denetimine tabi bir kurumun denetim elemanlarınca yapılmasının –bu denetim elemanları kişisel bazda ne denli yetkin olursa olsun- bu tür bir denetimin doğasına uygun olmadığı ortadadır. Tümüyle farklı bir kapsamda, farklı metodolojilerle, farklı örgütsel yapılarda ve yürütme adına denetim yapan denetim elemanlarının Sayıştay için sağlıklı denetim sonuçlarına ulaşmaları ve Sayıştayın, özellikle de Sayıştay denetiminin geliştirilmesi konusunda ciddi anlamda katkı sağlamaları beklenemez.

## **KAYNAKÇA**

- Bundesrechnungshof (2007), Peer Review Concerning the Macedonian State Audit Office, 3 August, Bonn.
- CAG (2008), Annual Report 2007-2008, Controller and Auditor General of New Zeland, [www.oag.govt.nz/annual-report/2007-08/appendix3.htm](http://www.oag.govt.nz/annual-report/2007-08/appendix3.htm)
- CAG (2001), Peer Review of the New Zeland Audit Office, Report of the Australasian Council of Auditors, August.
- Ferguson, Andrew and Bill Rafuse (2004), *Who Audits the Auditor? The International Peer Review of the Office of the Auditor General of Canada*, International Journal of Auditing, October.
- Fraser, Sheila (2004), Opening Statement to the Standing Committee on Public Accounts, 11 March, [bvg.gc.ca/internet/English/osh\\_20040311\\_e\\_23408.html](http://bvg.gc.ca/internet/English/osh_20040311_e_23408.html)
- GAO (2007), Government Auditing Standards, July 2007 Revision, Comptrller General of the United States, Washington.
- GAO (2008), Independent Peer Review Teams Give GAO a ‘‘Clean Opinion,’’ Cite Best Practices, Press Release, 30 June. [http://www.gao.gov/press/peerreview\\_cleanopinion.pdf](http://www.gao.gov/press/peerreview_cleanopinion.pdf)
- GAO Peer Review Team (2005), International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office (Peer Review Report), April.
- GAO Peer Review Team (2008), International Peer Review of the Performance Audit Practice of the United States Government Accountability Office (Peer Review Report), May.
- Global Working Group (2008), New Age of Knowledge Sharing, <http://www.agnet2.org/gwg/default.asp>, Erişim: 11.08.2008
- INTOSAI (1992), INTOSAI Auditing Standards, Washington.
- INTOSAI (2005), INTOSAI Strategic Plan (2005-2010), <http://www.intosai.org/blueline/upload/13estratplan.pdf>
- INTOSAI CBC (2008a), Development of INTOSAI Capacity Building Committee, INTOSAI Capacity Building Committee Subcommittee 2 Meeting, Lima (Peru), 19-20 June.

- INTOSAI CBC (2008b), Promote Best Practices and Quality Assurance Through Voluntary Peer Reviews <http://www.intosai.org/>, Erişim Tarihi: 22.09.2008
- OAG (2008), Good Marks for Performance Auditing at the Office of the Auditor General, [http://www.riksrevisjonen.no/en/WhatsNew/NewsArchive/News\\_Good\\_marks\\_for\\_performance\\_auditing+at\\_the\\_Office\\_of\\_the\\_Auditor\\_General.htm](http://www.riksrevisjonen.no/en/WhatsNew/NewsArchive/News_Good_marks_for_performance_auditing+at_the_Office_of_the_Auditor_General.htm). Erişim Tarihi: 12.09.2008
- International Peer Review of the Value for Money Audit Practice of the Office of the Auditor General of Canada, [http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc\\_rpt\\_e\\_10221.html#hd3a](http://www.oag-bvg.gc.ca/internet/English/acc_rpt_e_10221.html#hd3a)
- KPMG (2005), Peer Review Report, 29 April. <http://www.gao.gov/special.pubs/kpmgpeerreviewrpt2004.pdf>
- KPMG (2008), Peer Review Report, 05 May. <http://www.gao.gov/about/review.html>.
- NAOD (2008), Peer Review of the National Audit Office of Denmark, [http://www.riksrevisjonen.no/en/WhatsNew/NewsArchive/News\\_Peer\\_review\\_of\\_the\\_National\\_Audit\\_Office\\_of\\_Denmark.htm](http://www.riksrevisjonen.no/en/WhatsNew/NewsArchive/News_Peer_review_of_the_National_Audit_Office_of_Denmark.htm), Erişim Tarihi: 23.09.2008
- Najwyzsza Izba Kontroli (2007), Peer Review Report, [http://www.nik.gov.pl/docs/final\\_peer-review\\_report070118\\_en.pdf](http://www.nik.gov.pl/docs/final_peer-review_report070118_en.pdf)
- NCA (2007), Peer Review of the Netherlands Court of Audit, 29.03.2007, [http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/p408\\_peerreview\\_en.pdf?layout](http://www.rekenkamer.nl/9282000/d/p408_peerreview_en.pdf?layout)
- SAO (2008), Peer Review of the State Audit Office of Republic of Macedonia, [www.dzr.gov.mk/en/](http://www.dzr.gov.mk/en/) Erişim: 17.09.2008
- SIGMA (1999), Peer Review of the State Audit Office of Estonia, Paris, 24 July 1999. <http://www.oecd.org/puma/sigmaweb>.
- SIGMA (2002), Newsletter, March.
- SIGMA (2006), SIGMA Peer Assistance Review of the Lithuanian National Audit Office, SIGMA Summary Report, March, [http://www.vkontrolė.lt/en/docs/SIGMA\\_Summary\\_Report.pdf](http://www.vkontrolė.lt/en/docs/SIGMA_Summary_Report.pdf)
- Treen, Nick (1999), Peer Review Identifies Ways to Strengthen External Audit, Public Management Forum, Vol. V, No: 5, September/October.
- Walker, David M. (2006), Enhancing Public Confidence: The GAO's Peer Review Experience – Even auditors need to be audited, Journal of Accountancy, July.