

YÜKSEK DENETİM DÜNYASINDAN HABERLER

**YENİ ÇERÇEVESİ İLE YÜKSEK
DENETİMİN ULUSLARARASI STANDARTLARI**

YENİ ÇERÇEVESİ İLE YÜKSEK DENETİMİN ULUSLARARASI STANDARTLARI

Dr. H. Ömer KÖSE*

SUNUŞ

Kuruluşundan itibaren yeni denetim metodolojilerinin geliştirilmesi ve denetimin evrensel standartlarının belirlenmesi amacıyla yoğun çaba harcayan INTOSAI, kamusal denetim alanında prestijli bir uluslararası kuruluş olarak tanınmaktadır. Özel sektör açısından da aynı düzeyde itibarlı bir uluslararası kuruluş olan IFAC¹ tarafından oluşturulan muhasebe ve denetim alanındaki uluslararası standartlar, temel mesleki dokümanlar olarak tüm dünyaca kabul görmektedir.

Standart oluşturma alanında önemli deneyimlere ve büyük prestije sahip bu iki örgütün işbirliğine gitmesi, uluslararası denetim standartlarının hem küresel, hem de sektörel düzlemde uyumlaştırılmasına zemin hazırlayarak denetim mesleğinin güçlendirilmesi için yeni fırsatlar sunduğu gibi, bu alanda çok sayıda ulusal ve uluslararası kuruluş arasında uluslararası düzeyde bir yönetim ağının tesis edilmesine de kaynaklık etmiştir.

2004 INTOSAI Kongresinde tüm standart ve rehberlerin yeni bir kodifikasyonla hiyerarşik bir çerçeveye kavuşturulmasına karar verilmesi ve bu alandaki tüm çalışmaları koordine etmek üzere INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesinin oluşturulması, INTOSAI'nin standart geliştirme işlevinin daha sistematik şekilde ve sürekli bir yapı içerisinde yürütülmesini sağlamıştır. INTOSAI Stratejik Planında (2005-2010) da 1 no.lu amaç altında yer alan, "INTOSAI'nin, üyelerinin ihtiyaçlarına uygun güncel bir mesleki standartlar çerçevesi ortaya koyması" hedefi de, standart ve rehber geliştirme

* Sayıştay Uzman Denetçisi

¹ 1977 yılında kurulan ve merkezi New York'ta bulunan IFAC (International Federation of Accountants – Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu), 122 ülkeden denetim ve muhasebe alanında faaliyet gösteren 157 meslek kuruluşunun üyesi bulunduğu, 2.5 milyondan fazla meslek mensubunu temsil eden bir uluslararası kuruluş olup, amacı muhasebe ve denetim alanındaki uygulamaların kalitesini yükseltmek suretiyle kamunun çıkarlarını korumaktır (IFAC, 2008).

çalışmalarının artan bir yoğunlukla ele alınmasına zemin hazırlamıştır. Bu çerçevede günümüze dek birçok Sayıştaydan ve IFAC'ten deneyimli uzmanın ortak çalışması ile önemli sayıda standart ve rehber üretilmiş; bunlardan bir bölümü tüm aşamalardan geçirilerek onaylanmış, bir bölümü taslak halinde olup uzmanların görüşüne açılmış, bir bölümü üzerinde de 2009 yılı içerisinde çalışılacak olup 2010 yılındaki INTOSAI Kongresine kadar tüm çalışmaların tamamlanarak onaya sunulması hedeflenmektedir.

INTOSAI'NİN DENETİM STANDARTLARI VE REHBER GELİŞTİRME İŞLEVİ

Kurulduğu 1953 yılından itibaren denetim mesleğinin geliştirilmesi ve yüksek denetim kurumlarının güçlendirilmesi amacıyla çaba gösteren INTOSAI, 1977 yılında yayımladığı Lima Deklarasyonu ile yüksek denetim alanında dönüm noktası olacak bir adım atmıştır. Yüksek denetimin anayasası olarak nitelendirilen, yüksek denetim kurumları ile yüksek denetim görevini yürüten denetçilerin sahip olması gereken temel standartları ortaya koyan bu deklarasyonu, 1987 yılında yayımlanan ve 1992 yılında yargı yetkisini haiz yüksek denetim kurumlarının ihtiyaçlarını da karşılayacak şekilde revize edilen INTOSAI Denetim Standartları izlemiştir. 1998 yılında da INTOSAI, Mesleki Etik Standartlarını onaylayarak, uluslararası denetim standartlarına yeni bir halka eklemiştir. Birleşmiş Milletler, Avrupa Birliği gibi örgütlerce de tanınan ve uygulamaya geçirilmesi teşvik edilen bu standartlar, yüksek denetimin evrensel düzeyde ortak değerler çerçevesinde yürütülmesi ve sürekli geliştirilmesinde önemli katkılar sağlamıştır.

Denetim standartlarının geliştirilmesi kadar, bu standartların uygulamaya geçirilmesini sağlayacak daha alt düzeyde rehberlere de ihtiyaç duyulmuştur. Nitekim 1995 tarihli 8. INTOSAI Kongresinde, katılımcı yüksek denetim kurumlarından birçoğu mevcut INTOSAI Denetim Standartlarından daha detaylı denetim rehberlerine olan ihtiyacı dile getirmiş ve bu ihtiyaç 1998 yılındaki Kongrede de sıkça tekrarlanmıştır. Bunun üzerine Kongre tarafından INTOSAI Denetim Standartları Komitesine mali denetim rehberleri ihtiyacının en iyi şekilde nasıl karşılanacağını kararlaştırma görevi, 2001 Seul Kongresinde ise Denetim Rehberleri hazırlama görevi verilmiştir.

Komite bu görev için çalışmaları başlatırken, standart geliştirmede dünya çapında saygın bir kuruluş olan Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) ile işbirliği yapma yoluna gitmiştir. IFAC, Dünya Bankası ile birlikte ve ABD Sayıştay (GAO) aracılığıyla 2001 yılı sonlarında

Komite ile temasa geçmiştir. Resmi ve resmi olmayan birtakım görüşme ve toplantılardan sonra INTOSAI Denetim Standartları Komitesi, IFAC ile işbirliğinin ve IFAC'ın uluslararası kabul görmüş standartları üzerinde çalışmanın, mali denetim rehberlerinin geliştirilmesinde en etkili yol olduğu sonucuna ulaşmıştır.

Mart 2002'de Lizbon'da gerçekleştirilen toplantıda, Mali Denetim Rehberleri geliştirmek için IFAC'ın Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) ile işbirliği yapma teklifini müzakere eden Denetim Standartları Komitesi, INTOSAI uzmanlarının IAASB ve oluşturduğu özel görevli birimleri tarafından yapılan çalışmalara katılmasını öngören bir anlaşma imzalamıştır. Bu toplantı sırasında, Mali Denetim Rehberleri geliştirmek için INTOSAI Denetim Standartları Komitesi bünyesinde özel görevli bir çalışma grubu oluşturulmuştur. Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu Avusturya, Kanada, Kamerun, Namibiya, Norveç, İngiltere, ABD, Tunus ve İsveç'ten (Başkan) oluşturulmuştur.

Denetim Standartları Komitesi, komite üyesi olan ve olmayan yüksek denetim kurumlarından uzmanların desteği ile IAASB ve onun özel görevli birimlerince yürütülecek Uluslararası Denetim Standartları (ISA) ve Uygulama Notlarının (IAPS) geliştirilmesi çabalarına katkıda bulunacaktır. Bu katkının amacı, IAASB ve onun özel görevli birimlerince üretilen denetim standartlarını ve açıklamalarını, mümkün olan en geniş ölçüde, kamu sektörü mali denetimlerinin spesifik koşullarına uyumlu hale getirmektir.

Bu şekilde uluslararası denetim standartlarının oluşturulması ve geliştirilmesinde uluslarüstü bir yönetim ağını meydana getiren INTOSAI, uluslararası denetim standartlarının hem küresel, hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasında lider bir rol oynamış; ayrıca bu standartların denetimin işlevselliğini ve kalitesini artıracak daha alt düzey rehberlerle desteklenmesini sağlayacak kapsamlı bir projeyi hayata geçirmiştir.

INTOSAI STANDARTLARININ YENİ ÇERÇEVESİ VE HİYERARŞİK SINIFLANDIRMASI

INTOSAI Stratejik Planında yer alan hedef doğrultusunda Mesleki Standartlar Komitesi, mevcut ve yeni INTOSAI standart ve rehberlerini aynı çerçeve altında bir araya getirmeyi kararlaştırmıştır. Bu tür bir çabanın amacı, standart geliştirme sürecinin geliştirilmesi, standart ve rehberlerin daha çok tanıtılması, INTOSAI camiası ve diğer ilgili taraflar için ortak bir algılama ve

bakış açısının geliştirilmesi, INTOSAI camiasında ve genel olarak kamu yönetiminde uygulamaya geçirilmesinin sağlanması, standartlara daha çok odaklanılması ve önem atfedilmesinin sağlanmasıdır.

Tüm standart ve rehberleri kapsayan bu çerçeve, “Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları” (International Standards of Supreme Audit Institution – ISSAI) olarak adlandırılmakta ve aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan dört düzeyden oluşmaktadır. Bu çerçeve altında tüm standart ve rehberlere bir numara verilmektedir. ISSAI ifadesinden sonra ilk düzey için tek haneli, ikinci düzey için çift, üçüncü düzey için üç ve dördüncü düzey için dört haneli bir kod sistemi uygulanmaktadır.

İlk düzey “Kuruluş İlkeleri” başlığını taşımakta ve Lima Deklarasyonu ISSAI 1 kodu ile bu başlık altında yer almaktadır. İkinci düzey olarak “Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişine İlişkin Ön Koşullar” başlığı altında ISSAI 10 kodu ile Bağımsızlığa İlişkin Meksika Deklarasyonu (2007 tarihli 19. Kongrede kararlaştırılan), ISSAI 20 kodu ile Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri (planlama aşamasında ve 2010 tarihli Kongrede kararlaştırılacak), ISSAI 30 kodu ile Mesleki Etik Standartları (mevcut), ISSAI 40 kodu ile Denetim Kalitesi (planlama aşamasında) yer almaktadır. Bu düzeyde yer alacak belgelerin üst düzey açıklama ve ilkeleri içermesi ve çok sık değişikliğe konu edilmemesi gerekmektedir (INTOSAI Professional Standards Committee, 2008a: 3).

“Temel Denetim İlkeleri” başlıklı üçüncü düzey ise, INTOSAI Denetim Standartlarını içermekte ve şu bölümlerden oluşmaktadır:

ISSAI 100 Temel Önermeler

ISSAI 200 Genel Standartlar

ISSAI 300 Çalışma Standartları

ISSAI 400 Raporlama Standartları

Dördüncü düzey olarak da denetim rehberlerine yer verilmektedir. Bu düzey altında ISSAI 1000-2999 arası kodlarda Mali Denetim Rehberleri, ISSAI 3000-3999 arası kodlarda Performans Denetimi Rehberleri (mevcut ve gelecekte hazırlanacak olanlar), ISSAI 4000-4999 arası kodlarda Uygunluk Denetimi Rehberleri, ISSAI 5000-5999 arası kodlarda spesifik konulara ilişkin rehberlere (mevcut ve planlananlar) yer verilmiş; ISSAI 6000-6999 ve sonrası kod grupları ise ileride hazırlanacak rehberlere tahsis edilmiştir (INTOSAI Professional Standards Committee, 2008).

Bu standartların dışında yer alan INTOSAI İyi Yönetişim Rehberleri (INTOSAI Guidance for Good Governance – INTOSAI GOV), ayrı bir kategori olarak tasarlanmıştır. Zira INTOSAI'nin mesleki standartlarının kapsamı sadece denetime yönelik standart ve rehberler oluşturmamaktadır. INTOSAI aynı zamanda iç kontrol ve muhasebe gibi alanlarda kamu yönetiminin yararlanacağı değerli bir rehber kaynağıdır (INTOSAI Professional Standards Committee, 2008a: 4). INTOSAI Denetim Standartlarından bağımsız olan bu belgelere 9000-9999 arası kodlar tahsis edilmiştir.

MALİ DENETİM REHBERLERİ GELİŞTİRME PROJESİ KAPSAMINDA BUGÜNE DEK YÜRÜTÜLEN ÇALIŞMALAR

INTOSAI'nin IFAC ile işbirliği içerisinde yürüttüğü Mali Denetim Rehberleri Geliştirme Projesi, 70 ülke Sayıştay tarafından aday gösterilen 150 kadar deneyimli meslek mensubunun oluşturduğu uzman heyeti arasından görevlendirilen denetçilerce, İsveç Sayıştayında oluşturulan Proje Sekreteryasının liderliğinde yürütülmektedir. Türk Sayıştayından da dört kişilik bir uzman ekibin (Uzman Denetçiler Azmi Es, İbrahim Uzunöz, Davut Özkul ve Dr. H. Ömer Köse) dahil olduğu bu grup üyeleri arasından oluşturulan çalışma ekipleri, IFAC IAASB tarafından geliştirilen Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA) benzer alanlardaki birkaç tanesi üzerinde çalışarak, hem bu standartların kamu sektörü açısından da geçerli olmasını sağlayacak şekilde uyarlanmasına çalışmakta, hem de her standart için kamu denetçilerine ilave rehberlik sağlayacak uygulama notlarını hazırlamaktadır.

Hazırlanan standart ve rehberlerin yargı yetkisini haiz Sayıştaylarca da uygulanabilirliğini güvence altına almak amacıyla 5 ayrı ülke Sayıştayından uzmanların yer aldığı bir "Yargı Yetkisine Sahip Sayıştaylar Grubu" oluşturulmuştur. Türk Sayıştayından da bir temsilcinin (Dr. H. Ömer Köse) bulunduğu bu grup, üretilen çıktıların yargı yetkisini haiz Sayıştaylarca da uygulanabilir olup olmadığını değerlendirmekte ve önerilerde bulunmaktadır.

IFAC Standartlarının kamu sektörü için yeniden uyarlanması çalışmaları sadece mevcut standartlar üzerinden yapılmamakta, ihtiyaç duyulan alanlarda yeni standartların ihdas edilmesi yoluna gidilmektedir. Bu çerçevede geliştirilmesine ya da yeniden ihdasına ihtiyaç duyulan standartların kararlaştırılması sürecinde kamu sektörüne ilişkin hususların dikkate alınmasını sağlamak amacıyla Çalışma Grubu tarafından Hindistan, İngiltere ve İsveç'li uzmanlardan meydana gelen üç kişilik bir odak grup oluşturulmuştur (sonradan Güney Afrika'dan yeni bir üye dahil edilmiştir). Bu

odak grup, IFAC IAASB'in proje kapsamındaki standart geliştirme çalışmalarına katkıda bulunmaktadır (INTOSAI, 2004: 22).

Çalışma metodolojisi olarak INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesi bünyesinde yer alan Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesi, görevlendirdiği mali denetim uzmanlarını zaman zaman toplantıya çağırarak suretiyle yapılacak işleri planlamakta, işbölümü yapmakta ve taslak çalışmaların gözden geçirilmesini sağlamakta; bazen oluşturduğu odak grupları toplantıya çağırarak suretiyle yapılan çalışmaları ve izlenen stratejileri tartışmaya açmakta; bazen de tele-konferans yöntemi ile farklı coğrafyalardan uzmanların ortak görüş ve değerlendirmelerine başvurabilmektedir.

Çalışma Grubu, uzmanlar ve proje sekreteryaşının yardımı ile hazırladığı taslak rehberleri ve diğer ilgili dokümanları önce kendi içinde tartışmaya açmakta, IFAC uzmanlarının da katıldığı toplantılarda olgunlaştırmakta ve sonuçta INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesine (2004 yılında oluşturulan bu Komite, INTOSAI Denetim Standartları Komitesinin yerini almıştır) sunmaktadır. Komite yaptığı düzenli toplantılarda bu çalışmaları değerlendirmekte, IFAC Standartları (ISA) ile INTOSAI Denetim Standartları arasındaki farklılıkları ve bu farklılıkları gidermek için yapılması gerekenleri tartışmakta, INTOSAI üyelerine mümkün olan en eksiksiz mali denetim rehberlerini sunmaya çalışmaktadır (INTOSAI, 2005: 24). Hazırlanan taslak dokümanlar bu şekilde olgunlaştırıldıktan sonra INTOSAI Yönetim Kurulu'na sunulmakta ve INTOSAI Kongresince de onaylandıktan sonra nihai şeklini almaktadır.

Çok sayıda Sayıştayın dahil olduğu, özel ve kamu sektörü denetçilerinin küresel bir ekseninde bir araya geldikleri (Anerud, 2004: 20) bu proje kapsamında, günümüze kadar çok sayıda standart üzerinde yeniden çalışılmış, revize edilen standartların bir bölümü uzmanların ve tüm INTOSAI camiasının görüşüne de başvurularak olgunlaştırılmış; uygulama notları da hazırlanarak INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesine sunulmuş; bu standart ve uygulama notlarının onay süreci tamamlanmıştır. Standartların bir bölümü üzerindeki çalışmalar halen sürdürülmekte; bir bölümü üzerinde ise henüz çalışma başlatılmamıştır. 2010 yılında tamamlanması hedeflenen bu proje kapsamında üretilen tüm belgelerin, aynı yıl içerisinde yapılacak INTOSAI Kongresinde onaylanması amaçlanmaktadır.

INTOSAI Standartlarının Yeni Çerçevesi

Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları (ISSAI)

Düzye 1 – Kuruluş İlkeleri

ISSAI 1 Lima Deklarasyonu

Düzye 2 – Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişine İlişkin Ön Koşullar

ISSAI 10 Bağımsızlığa Dair Meksika Deklarasyonu [INCOSAI 2007]

ISSAI 11 Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Rehber ve İyi Uygulama Örnekleri [INCOSAI 2007]

ISSAI 20 Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri [planlandı]

ISSAI 30 Mesleki Etik Standartları [mevcut]

ISSAI 40 Denetim Kalitesi [planlandı]

ISSAI 50 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]

ISSAI 60 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]

ISSAI 70 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]

ISSAI 80 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]

ISSAI 90 [Gelecekteki ön koşullar için ayrıldı]

Düzye 3 – Temel Denetim İlkeleri

ISSAI 100 Temel Önergeler [mevcut INTOSAI Denetim Standartları]

ISSAI 200 Genel Standartlar [mevcut INTOSAI Denetim Standartları]

ISSAI 300 Çalışma Standartları [mevcut INTOSAI Denetim Standartları]

ISSAI 400 Raporlama Standartları [mevcut INTOSAI Denetim Standartları]

ISSAI 500 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]

ISSAI 600 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]

ISSAI 700 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]

ISSAI 800 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]

ISSAI 900 [Gelecekteki ilkeler için ayrıldı]

Düzyey 4 – Denetim Rehberleri

ISSAI 1000 – 2999	Mali Denetim Rehberleri [Çalışması sürüyor]
ISSAI 3000 – 3999	Performans Denetimi Rehberleri [mevcut ve gelecekteki]
ISSAI 4000 – 4999	Uygunluk Denetimi Rehberi [planlandı]
ISSAI 5000 – 5999	Spesifik Konular Hakkındaki Rehberler [mevcut ve planlanan]
ISSAI 6000 – 6999	[Gelecekteki rehberler için ayrıldı]
ISSAI 7000 – 7999	[Gelecekteki rehberler için ayrıldı]
ISSAI 8000 – 8999	[Gelecekteki rehberler için ayrıldı]

INTOSAI İyi Yönetişim Rehberleri (INTOSAI GOV)

INTOSAI GOV 9100-9199 – İç Kontrol

INTOSAI GOV 9100	Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi
INTOSAI GOV 9110	İç Kontrollerin Etkinliğinin Raporlanması Hakkında Rehber: İç Kontrollerin Uygulanması ve Değerlendirilmesi Konusunda Yüksek Denetim Kurumlarının Deneyimleri
INTOSAI GOV 9120	İç Kontrol: Yönetimde Hesap Verme Sorumluluğu İçin Bir Kurum Oluşturma
INTOSAI GOV 9130	Kurumsal Risk Yönetimi İçin İlave Bilgiler (2007’de onaylandı)
INTOSAI GOV 9140	Kamu Sektöründe İç Denetçi Bağımsızlığı (2010 için planlandı)
INTOSAI GOV 9150	Kamu Sektöründe İç Denetçiler ve Yüksek Denetim Kurumları Arasında İşbirliği ve Koordinasyon (2010 için planlandı)

INTOSAI GOV 9200-9299 – Muhasebe Standartları

INTOSAI GOV 9200	Muhasebe Standartları Çerçevesi
INTOSAI GOV 9210	Muhasebe Standartları Çerçevesi Uygulama Rehberi: İdareler ve Devlet Bazında Raporlama
INTOSAI GOV 9220	Muhasebe Standartları Çerçevesi Yüksek Denetim Kurumları Uygulama Rehberi: Yönetim Müzakereleri ve Mali, Performans ve Diğer Bilgilerin Analizi

Kaynak: INTOSAI Professional Standards Committee, 2008b

YARARLANILAN KAYNAKLAR

- Anerud, Kelly (2004), Developing International Auditing Standards: Cooperation between INTOSAI and the International Federation of Accountants, International Journal of Government Auditing (October).
- IFAC (2008), About IFAC, <http://www.ifac.org/About/>, E. Tarihi: 29.12.2008
- INTOSAI (2004), Auditing Standards Committee Update on the Development of Financial Audit Guidelines, International Journal of Government Auditing (July).
- INTOSAI (2005), Auditing Standards Committee: Development of Financial Audit Guidelines, International Journal of Government Auditing (July).
- INTOSAI Professional Standards Committee (2008a), International Standards of Supreme Audit Institutions – INTOSAI’s Framework of Professional Standards, www.issai.org/composite-185.htm, E. Tarihi: 21.11.2008.
- INTOSAI Professional Standards Committee (2008b), INTOSAI Guidances for Good Governance (INTOSAI GOV), <http://www.issai.org/composite-194.htm>, E. Tarihi: 08.12.2008.