DOI: 10.47899/ijss.1497909

Dünyada Kamu Denetim Kurumları: İngiltere, Rusya, Almanya, Hindistan, Çin, Amerika Birleşik Devletleri ve Brezilya Örneği*

Public Audit Institutions Worldwide: Examples from The United Kingdom, Russia, Germany, India, China, The United States, And Brazil

Bilge Kaan ALTUNOĞLU[1], Muhammet DAMAR[2], Ahmet ÖZEN[3]

Öz

Denetim, genel olarak belirlenen standartlara, yasal düzenlemelere veya belirlenmiş prosedürlere uygunluğun değerlendirilmesi ve bu standartların, yasaların veya prosedürlerin gerektirdiği şekilde hareket edilip edilmediğinin kontrol edilmesi sürecidir. Bu süreç, finansal raporlama, iç kontrol sistemleri, yasal uyumluluk, risk yönetimi, operasyonel etkinlik ve verimlilik gibi çeşitli alanlarda gerçekleştirilebilir. Denetimin iki boyutu olup bunlardan özel sektör firmalarının denetimi ve kamu kurumlarının denetimidir. Kamu denetim kurumları kamu harcamalarının denetlenmesinde merkezi bir rol oynamakta ve hükümetin kamu fonlarını nasıl topladığını, yönettiğini ve harcadığını denetlemektedir. Bu tür denetim kamu sektöründe hesap verebilirlik süreci açısından hayati önem taşımakta ve kamu harcamalarının değerlendirilmesi için ölçütler ve izlenmesi için de düzenli bir araç sağlamaktadır. Elbette her ülkenin kendi yapısına özgü kamu denetim kurumları bulunmakta olup diğer ülke kurumlarıyla benzer veya farklılıklara sahip olabilmektedir. Nitekim bu çalışmada küresel alanda gerek ekonomik gerekse coğrafi nitelikleri itibariyle yedi ülke (Çin, İngiltere, Rusya, Almanya, Hindistan, Brezilya ve Amerika Birleşik Devletleri) belirlenmiş ve bu ülkelerin kamu denetimlerinin genel görünümü incelenmiştir. Genel olarak, kamu denetimi her ülkede önemli bir rol oynamakla birlikte her ülkede farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte tüm ülkelerde temel denetim değerleri olarak bağımsızlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Sonuç olarak her ülkenin kendi siyasi ve idari yapılanmasına özgü denetim kurumları mevcut olabilse de denetim hedefleri küresel çapta ortak değerler olarak dikkat çekmektedir..

Anahtar Kelimeler: Denetim, Denetim Kurumları, Kamu Denetimi, Çin'de Kamu Denetimi, İngiltere'de Kamu Denetimi, ABD'de Kamu Denetimi

Abstract

Audit is the process of evaluating compliance with established standards, legal regulations, or prescribed procedures, and verifying whether actions are taken in accordance with these standards, laws, or procedures as required. This process can be conducted across various domains such as financial reporting, internal control systems, legal compliance, risk management, operational effectiveness, and efficiency. Audit encompasses two dimensions: private sector firms' audit and public sector entities' audit. Public audit institutions play a central role in auditing public expenditures, overseeing how the government collects, manages, and spends public funds. Such audits are vital for accountability processes in the public sector and provide a structured mechanism for evaluating and monitoring public spending. Public audit institutions vary from country to country, each having its own unique structure, and may share similarities or differences with those of other countries. In this study, considering both economic and geographical characteristics, seven countries (China, the United Kingdom, Russia, Germany, India, Brazil, and the United States) have been selected to examine the general overview of their public audits. Overall, public audit plays a significant

* *Bu makalede bilimsel araştırma ve yayın etiği ilkelerine uyulmuştur. / In this article, the principles of scientific research and publication ethics were followed.*

[1] **Bilge Kaan ALTUNOĞLU**
ORCID ID: 0000-0001-5093-5056
Dokuz Eylül Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İzmir, Türkiye, bilgekaan.altunoglu@deu.edu.tr
Dokuz Eylül University, Graduate School of Social Sciences, İzmir, Türkiye, bilgekaan.altunoglu@deu.edu.tr

[2] **Muhammet DAMAR**
ORCID ID : 0000-0002-3985-3073
Doç.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İzmir, Türkiye, muhammet.damar@deu.edu.tr
Assoc. Prof. Dr., Dokuz Eylül University, İzmir, Türkiye, muhammet.damar@deu.edu.tr

[2] **Ahmet ÖZEN**
ORCID ID : 0000-0002-9635-5134
Prof.Dr., Dokuz Eylül Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, İzmir, Türkiye. ahmet.ozen@deu.edu.tr
Prof.Dr., Dokuz Eylül University, Faculty of Economics and Administrative Sciences, Public Finance, İzmir, Türkiye. ahmet.ozen@deu.edu.tr

Geliş Tarihi/*Received* : 08.06.2024
Kabul Tarihi/*Accepted* : 28.11.2024
Çevrimiçi Yayın/*Published* : 01.12.2024

Makale Atıf Önerisi /Citation (APA):
Altunoğlu, B.K, Damar, M., Özen, A. (2024). Dünyada Kamu Denetim Kurumları: İngiltere, Rusya, Almanya, Hindistan, Çin, Amerika Birleşik Devletleri ve Brezilya Örneği. *İzmir Sosyal Bilimler Dergisi*, 6(2), 75-89. DOI:10.47899/ijss.1497909

Overall, public audit plays a significant role in every country, albeit with variations. However, fundamental audit values such as independence, transparency, and accountability must be considered universally. Regardless of the political and administrative structure of each country, audit objectives highlight common global values.
Keywords: Audit, Audit Institutions, Public Audit, Public Audit in China, Public Audit in the United Kingdom, Public Audit in the United States

1. GİRİŞ

Denetim, genel olarak belirlenen standartlara, yasal düzenlemelere veya belirlenmiş prosedürlere uygunluğun değerlendirilmesi ve bu standartların, yasaların veya prosedürlerin gerektirdiği şekilde hareket edilip edilmediğinin kontrol edilme sürecidir. Bu süreç, finansal raporlama, iç kontrol sistemleri, yasal uyumluluk, risk yönetimi, operasyonel etkinlik ve verimlilik gibi çeşitli boyutlarla gerçekleştirilebilir. Süreç; özel sektör açısından işletmelerin ve kuruluşların etkili bir şekilde yönetilmesine, finansal raporların doğruluğunun sağlanmasına ve yasal düzenlemelere uyumun sağlanmasına yardımcı olmaktadır. Kamu denetimi açısından ise kamu kurumlarında hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi amacıyla kamu kaynak kullanımında performansın tesisi edilmesini desteklemektedir.

Kamu denetim kurumları dünyanın farklı ülkelerinde hükümetin ve kamu kurumlarının faaliyetlerini denetlemek ve hesap vermelerini sağlamakla görevli kurumlardır. Bu kurumlar genellikle yasalarla belirlenmekte ve bağımsızlıklarını korumak için çeşitli mekanizmalarla korunabilmektedir. Bu bağlamda Bağımsız Denetim Kuruluşları, Bağımsız Mali Denetim Kurulları, İç Denetim Birimleri, Yargı Denetimi ve Kamu Hesap Verebilirlik Ofisleri gibi pek çok farklı kurum ve kuruluşlar tarafından dünya üzerinde kamu kurumları için denetim olgusu sürdürülmektedir. Bu tür kurumlar, demokratik süreçlerin ve iyi yönetişimin önemli bir parçasıdır ve halkın güvenini artırmak için kamu kaynaklarının etkili ve şeffaf bir şekilde yönetilmesine katkıda bulunmaktadırlar. Araştırmamız bu kapsamda dünyada ekonomik büyüklüğü, nüfusu ve coğrafya olarak konumları dikkate alınarak yedi farklı ülkedeki kamu denetim unsurları mercek altına alınmaktadır. Sırasıyla, İngiltere, Rusya, Hindistan, Amerika Birleşik Devletleri, Almanya, Çin ve Brezilya bu kapsamda değerendirilmektedir.

2. İNGİLTERE'DE DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

Birleşik Krallık, yetkinin yürütme organı içinde merkezileştirildiği hiyerarşik bir yasama yapısına sahiptir. Bu düzenleme, hiçbir yönetimin halefinin haklarını kısıtlayamamasını sağlayan parlamenter egemenlik ilkesini ortaya koymaktadır. Birleşik Krallık, sabit bir yazılı anayasaya sahip değildir (Norton ve Smith, 2008: 922). Anglo-Saxon ülkelerinde uzun süredir var olan bir kurum olan Parlamento, kamu sektörü için performans yönetiminde önemli bir rol oynamaktadır. Parlamento aracılığıyla yürütme organı hükümetini sorumlu tutabilmektedir. Hükümet reformları, değişen bağlamları ve rasyonaliteyi yansıtmakta ve muhasebeyi anayasal hesap verilebilirlikle yeniden düzenlemektedir (Rana ve diğerleri,2023: 406).

İngiliz kamu denetim sistemi 150 yıl önce kurulmuştur ve Bakanlıkların harcamaları kullanılan kaynaklarla karşılaştırabilmesi için yıllık hesapların hazırlamasını ve bunları Kamu Hesapları Komitesine sunmasını içermektedir (Mazur, 2020: 30-31). Kamu denetim kurumları yasama organına karşı sorumludur ve onlara rapor vermektedir (Heald, 2018: 330). Birleşik Krallık'ta Ulusal Denetim Ofisi'nin 1983 yılında kurulmasıyla, Yüksek Denetim Kurumları ile ilgili olarak özerkliğin çağdaş başlangıcı sağlandığı söylenebilir (Ferry ve Midgley, 2022: 413-414). Ulusal Denetim Ofisi, İngiliz hükümetinin yönetiminin verimliliğini ve etkinliğini değerlendirmek ve raporlamak amacıyla Ulusal Denetim Yasası (1983) uyarınca kurulmuştur (Morin ve Hazgui, 2016: 569-572).

Kamu Hizmetinden bağımsız olarak faaliyet gösteren Ulusal Denetim Ofisi, kendi personelini işe alma ve eğitme yetkisine sahiptir. Bu kişiler, yeminli enstitülerden alınan diplomalara sahiptir ve Ulusal Denetim Ofisi'nin iç eğitim programı aracılığıyla eğitilirler (McEldowney, 1991: 935). Ofis, Parlamento'ya karşı sorumlu olan Genel Denetçinin gözetimi altında Merkezi Hükümet için denetim yürütmektedir. Ofisin soruşturma yetkisi mevzuatın 6(2) bölümü ile sınırlandırılmıştır ve mali kaynakları Parlamento tarafından sağlanarak özerkliği ve gözetimi güvence altına alınmıştır (Norton ve Smith, 2008: 924). Ofis, simülasyon yöntemleri ve çok kriterli karar analizi gibi yöneylem araştırması tekniklerini denetim çalışmalarına dahil etmektedir (Bechberger ve diğerleri, 2011: 366).

Kamu Hesapları Komitesi (PAC), Yeni Seçilmiş Komite ve Genel Denetçi 1861'den bu yana Parlamentonun temsilcileri olarak görev yapmakta, hesapları incelemekte ve harcamaların düzenli olmasını sağlamaktadır. Bu incelemeler genellikle genel denetçinin tasdik denetiminin bir parçası olarak yürütülmektedir (McEldowney, 1991: 931-934). Kamu Hesapları Komitesi'nin her işlemi incelemesini gerektiren 1866 tarihli Kanundan bu yana değişiklikler yapılmıştır. 1921 tarihli Kanun, seçilmiş işlemlerin doğrulanmasına ve bakanlıkların kendi kontrol mekanizmalarını kullanmalarına izin vermiştir. İkinci Dünya

Savaşı'ndan sonra Kamu Hesapları Komitesi, yönetim faaliyetlerini ekonomi, verimlilik ve etkinlik açısından denetlemeye başlamıştır (Mazur, 2020: 30-31).

Kamu Hesapları Komitesi'nin temel faydası kamu fonlarının tahsisinden sorumlu olanların eylemlerini ortaya çıkarma kabiliyetidir (Roberts ve Pollitt, 1994: 531). Kamu Hesapları Komitesi, kamu fonlarını kullanan idarelerin ve diğer kuruluşların hesaplarını ve faaliyetlerini inceleyerek ve sonuçları Kamu Hesapları Komitesine sunarak denetim faaliyetini yönetir (Mazur, 2020: 31-34).

Ülkedeki yüksek denetim kurumları 1980'lerden bu yana yetkilerini ve amaçlarını genişleterek para için değer (VfM: Value for Money) ya da performans denetimlerini de kapsar hale gelmişlerdir. Paranın Değeri (VfM), kamuoyunun performans algısıyla doğrudan ilişkilidir ve zaman zaman "en iyi değer" (BV: Best Value) olarak da anılır (Benamraoui ve diğerleri, 2022: 129). Bu denetim türü, hükümet programlarının verimliliğini, etkinliğini, ekonomikliğini ve kalitesini değerlendirmektedir (Hazgui ve diğerleri, 2022: 1376). Value for Money (VfM) sınavları 1983 tarihli Ulusal Denetim Yasasının 6. bölümü uyarınca oluşturulan bir denetim türüdür. Genel Denetçi bu incelemeleri yapma yetkisine sahiptir ve bu incelemeler devlet kurumlarını ve teftiş ya da denetim için yasal hakları olan kamu kuruluşlarını kapsar. VfM denetimleri kamulaştırılmış endüstrileri kapsamamaktadır. Kamu Hesapları Komitesi, Genel Denetçiyi gereksiz harcama örneklerini ortaya çıkarmak için devlet dairelerindeki harcamaları ve gelirleri incelemeye çağırmıştır (McEldowney, 1991: 937).

Birleşik Krallık'taki toplam kamu harcamalarının %29'undan sorumlu olan yerel yönetim düzeyinde kamu sektörü denetim prosedürlerinin ve düzenleyici çerçevelerin geliştirilmesine ihtiyaç vardır (Ferry ve Ahrens, 2022: 380). Birleşik Krallık'ta ulusal denetim standartlarına dayanan performans denetimi, 2005 yılından bu yana İngiliz yerel yönetimlerinde azaltılmıştır. Bu azalma, paydaşların denetimlerin etkinliğini nasıl algıladıklarını değiştirme potansiyeline sahiptir (De Widt ve diğerleri, 2022: 32). Yerel Denetim Hesap Verebilirlik Yasası 2014, alt kademelerden başlayan ve sadece ürettikleri sonuçların kalitesinden ziyade kamu kurumları tarafından sağlanan kaynakların kalitesinin değerlendirilmesini vurgulayan bir hesap verebilirlik yöntemini uygulamaya koymuştur (Benamraoui ve diğerleri, 2022: 128).

3. RUSYA'DA DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

Rusya'da denetim faaliyetinin gelişimi; temel kriterler arasında mevzuattaki büyük değişiklikler, standardizasyondaki gelişmeler, denetim tekniklerindeki değişiklikler, bağımsızlık ilkesinin gelişimi, etik standartların getirilmesi, uluslararası sisteme entegrasyon, denetim raporu formlarındaki değişiklikler, piyasa durumu, denetim iş faaliyetleri türleri ve denetim teorisi ve uygulamasının akademik kapsamı ifade edilebilir. Her faktörün kendi gelişim kronolojisi vardır (Guzov, 2016: 257-258). Rusya'da ilk olarak denetim enstitüsü Büyük Petro tarafından askeri yönetim bağlamında kurulmuştur. 1698 Adam Weide'nin tüzüğü yeni bir eyalet ve askeri sistemde denetimden bahsetmiştir. 1701'de Büyük Petro, Askeri İşler Düzenini yayınlayarak onu Askeri Ofis olarak yeniden adlandırdı. 1719'da, kayıtların yönetimi ve katı kanunların uygulanmasından sorumlu olan Askeri Ofis kurulunun bir parçası olarak denetim departmanı oluşturulmuştur (Bolgova ve diğerleri, 2017: 173).

Sovyet Sosyalist Cumhuriyetler Birliği (SSCB) Bolşevik devriminden sonra kurulmuş ve resmi anayasası 1923 yılında kabul edilmiştir. Bu anayasa SSCB resmen dağılana kadar devletin esasını şekillendirmiştir (Sweetman ve diğerleri, 2000: 97). SSCB döneminde ülkede bağımsız dış denetim geçmişi yoktu. Bu, kurumsal yönetimin mali raporlamasına güvenilirlik kazandırmak için bağımsız bir dış denetimin gerekli olmadığı anlamına geliyordu. Devlet, şube revizyonları gibi çeşitli kontroller yoluyla işletme yönetimini kontrol ediyordu. Vadesi gelen vergiyi hesaplamak için kurumsal mali tablolar kullanılmaktadır (Sucher ve Bychkova, 2001: 827).

Günümüz Rusya'sında denetimin gelişimi, 1987 yılında SSCB Bakanlar Kurulu'nun denetim hizmetlerine yönelik bir şirket olan Inaudit'i kuran kararının kabul edilmesiyle başlamıştır. Denetim üzerindeki düzenleyici kontrol başlangıçta kanun tasarıları aracılığıyla geliştirilmiş ve 1991-1993 döneminde gönüllü denetim dönemi başlatılmıştır. 2296 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, denetçi belgelendirme ve lisanslama sistemini kuran denetim faaliyetinin ilk kurallarını getirmiştir. İlk nesil denetim standartları ortaya çıkmış ve 2001 tarihli 119-FZ sayılı ilk Federal Kanun, denetçi sertifikasyonu ve lisanslamasına ilişkin yasal çerçeveyi güçlendirmiştir. 2008 yılında, 307-FZ sayılı yeni bir yasa, denetim faaliyetinin kendi kendini düzenlemesini ve tek bir denetçi yeterlilik sertifikasını getirerek, denetçilere yönelik altı öz düzenleyici kuruluşun kurulmasına yol açmıştır (Guzov, 2016: 258). Denetim kavramlarındaki bu tür gelişmeler Rus devletinin ekonomik ve siyasi süreçlerini, özellikle de kendiliğinden gelişen bir ekonomiden kısmen Batılı yaklaşımları taklit eden liberal bir modele ve devlet kontrollü bir modele geçişi yansıtmaktadır (Batashova ve diğerleri, 2023: 1-2). Ayrıca Rusya Hesap Odası, 1995 yılında INTOSAI'ye katılmış ve 1977 yılında Lima Kontrol Bildirgesi Kılavuzlarında sunulan Yüksek Denetim Kurumlarının

Uluslararası Standartlarını (ISSAI) geliştirmiştir. Bu ilkeler, Rusya Federasyonu da dahil olmak üzere tüm INTOSAI üye ülkelerinde tanınmaktadır. En önemli uluslararası denetim standardı, doğruluk ve performans denetimlerini içeren ISSAI 100'dür (Devlet Denetiminde Temel İlkeler) (Isaev ve diğerleri, 2021: 3).

Rus denetim standartları Uluslararası Denetim Standartlarına benzemekle birlikte farklılıklar da barındırmaktadır. Bu farkın çeşitli nedenleri vardır. Bu nedenler arasında 1999 tarihli Uluslararası Denetim Standartları cildinin Rusçaya çevrilmesi ve bu cilt yayınlandıktan sonra yapılan değişiklikleri otomatik olarak içermemesi yer almaktadır. Ek olarak Rusya, Uluslararası Denetim Standartlarında yer almayan ve Rus denetim sisteminin belirli özelliklerini içeren en az altı ek denetim kuralı benimsemiştir. Bu kurallar, ilgili hizmetlerin tanımını ve gerekliliklerini, denetim firmalarının iç standartlarının gerekliliklerini, denetim firmaları ve denetlenen kuruluşların hak ve yükümlülüklerini, denetim sözleşmesi yapma prosedürlerini, denetçi tarafından yönetime sağlanan denetim sonuçlarına ilişkin yazılı bilgileri içerir (McGee ve Preobragenskaya, 2005: 45).

Rusya'da iki tür denetim standardı bulunmaktadır. Bunlar, hükümet tarafından yürürlüğe konulan federal standartlar ve denetim firmalarının ve meslek örgütlerinin iç standartlarıdır. Bu standartlar federal standartlarla çelişemez ve onların altında olmamalıdır. 2002 yılında, denetim faaliyeti için altı standarttan oluşan ilk federal kurallar paketi onaylanmıştır: "Finansal tabloların denetiminin amacı ve temel ilkeleri", "Denetim dokümantasyonu", "Denetim planlaması", "Denetimde önem", "Denetim kanıtları" ve "Finansal tablolara ilişkin denetim raporu". Bu standartlar uluslararası denetim standartlarına uygun olarak geliştirilmiştir (Khatkhokhu, 2019: 166). Ayrıca Rusya Federasyonu'nun 204 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, kaynak kullanımını en üst düzeye çıkararak sosyo-ekonomik kalkınmanın sağlanmasını amaçlamaktadır. Kararnamede belirtildiği gibi, devletin mali kontrol organları kamu kaynaklarının üretimi, dağıtımı ve kullanımında yasallığın ve verimliliğin sağlanmasında önemli bir rol oynamaktadır (Isaev ve diğerleri, 2021: 3).

İç denetim, denetlenen kuruluş içindeki iç denetim hizmeti tarafından gerçekleştirilen kontrol faaliyeti olarak tanımlanmaktadır. Rusya'da "iç denetim" terimi ilk kez resmi olarak "İç denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi" başlıklı 29 sayılı denetim faaliyetine ilişkin federal kuralda (standart) tanımlanmıştır. Bu kural, Rusya Federasyonu Hükümeti tarafından 25 Ağustos 2006 tarihinde 523 sayı ile onaylanmıştır. Bu tanıma göre iç denetim, denetlenen kurum bünyesinde, iç denetim servisi tarafından yürütülen kontrol faaliyetini ifade etmektedir (Taran ve diğerleri, 2020: 198). İç denetimde dış denetim yaklaşımlarının uygulanmasının gerekliliği, öncelikle Uluslararası Denetim Standartlarının (ISA'lar) Rusya Federasyonu'nda zorunlu olarak uygulanmasından kaynaklanmaktadır. Ancak iç denetimde böyle bir durum söz konusu değildir. Bunun nedeni, iç denetçilerin yönetim sistemi risklerini, kurumsal yönetimi, varlık güvenliğini, bilgi doğruluğunu ve mevzuata uygunluğu izlemekten sorumlu olmasıdır. Yerel standart aynı zamanda Rusya Federasyonu Çalışma Bakanlığı tarafından onaylanan "İç Denetçi" mesleki standardını da içermektedir. Bu nedenle iç denetçiler ayrı ekonomik varlıklar olarak kabul edilir ve görevleri dış denetimlerden farklıdır (Taran ve diğerleri, 2020: 205).

1993 yılındaki Denetime İlişkin Geçici Kurallar, Rusya Denetçiler Birliği, Moskova Denetim Odası, Rusya Denetim Odası, Profesyonel Denetim Kuruluşları Birliği ve Muhasebe Uzmanları Enstitüsü gibi yeni özel meslek birliklerinin kurulmasını teşvik etmiştir. Bu birlikler, denetçilerin ve firmaların faaliyetleri koordine etmek ve mesleki çıkarları korumak için konsorsiyumlar ve ittifaklar kurmalarına olanak tanımıştır. Yeni kurulan denetim firmaları bu birliklerin oluşumunda ve işleyişinde önemli rol oynamıştır (Alon ve diğerleri, 2019: 1225). Rusya Kurumsal Yönetim Kanunu, denetçilere gözetim işlevleri için gereken bağımsızlığı sağlamada denetim komitesinin önemini vurgulamaktadır. Yönetim kurulunun genel yapısı, yabancı denetçilerle sözleşme yapılması, yabancı yatırımcılara sahip olunması ve bir iş grubuna bağlı olunması gibi faktörler denetçi bağımsızlığına katkıda bulunmaktadır. Ancak, geçiş ekonomilerindeki sosyal, kültürel ve ekonomik koşullar denetçi bağımsızlığının uygulanabilirliğini değiştirebilir (Scalan, 2017: 2).

Rusya'da gelişmekte olan bağımsız denetim mesleği, herhangi bir biçimde bağımsız denetimin varlığı, denetçilerin yetkilendirilmesi ve uygunluğu, denetimin niteliği, görevin yerine getirilme şekli, denetim işlevinin yerine getirildiği yer, denetim işlevinin iş zaman çizelgesindeki zamanlamaları ve denetim işlevini yerine getiren kişiler ile karakterize edilir (Sweetman ve diğerleri, 2000: 99). 1993 yılında Rusya hükümeti, denetim gözetimini ve mesleğe yeni girenler için etkili sertifikasyon ve lisanslama prosedürlerine duyulan ihtiyacı ele alan denetimin geçici kurallarını onaylamıştır. Başkanlık Kararnamesi 2263 numaralı bu kuralları onaylamıştır. 1994 yılında, denetim firması lisanslarının ve denetim uygulayıcıları için mesleki sertifikaların verilmesini ve geri alınmasını denetlemek üzere iki devlet kurumunun Merkezi Sertifikasyon Komisyonları ve Lisanslama Denetim Komisyonları olmak üzere kurulmuştur. Yeni lisanslama kurumları, denetim lisansı almak için gereken eğitim

saatlerini ve iş deneyimini belirlemiş, ancak bunların içeriğini belirlememiştir (Alon ve diğerleri, 2019: 1225).

Rusya'da tam bağımsız denetim yapılmasının fizibilitesi, ülkenin ekonominin %70'ini oluşturan kayıt dışı ekonomisi nedeniyle zorluk teşkil etmektedir. Rus denetim firmaları ve işletmeleri, kayıt dışı veya karanlık ekonomiyi açıklamadan, vergi makamları için resmi mali tabloları sıklıkla kontrol etmektedir. Bu durum Rusya'da tam bağımsız denetim yapılmasını zorlaştırmaktadır. Bağımsız dış denetimler, muhasebe bilgilerinin denetlenebilmesini gerektirir ve mali tablolarda veya dış referanslarda işletmenin mali işlerinin tam olarak temsil edilmemesi durumunda, bağımsız bir denetimin gerçekleştirilmesi olası değildir (Sucher ve Bychkova, 2001: 828-829).

4. HİNDİSTAN'DA DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

Doğu Hindistan Şirketi 1858 yılında Genel Muhasebeci pozisyonunu oluşturmuş ve bu pozisyon daha sonra denetim işlevlerini de içerecek şekilde genişletilmiştir. Daha sonra 1858 yılında Hindistan Hükümeti Genel Muhasebecisi, 1860 yılında Hindistan Genel Denetçisi, 1866 yılında Muhasebat Genel Denetçisi, 1884 yılında Muhasebat Genel Denetçisi, 1939 yılında Hindistan Genel Denetçisi ve 1935 yılında Hindistan Genel Denetçisi olarak yeniden adlandırılmıştır. Hindistan Hükümeti Yasası (1935), Hindistan Genel Denetçisini (AGI) Federasyon ve Eyaletlerin hesaplarıyla ilgili görevleri yerine getirmek ve yetkileri kullanmakla görevlendirmiştir. Hindistan Genel Denetçisinin işlevleri ayrıca genel vali tarafından çıkarılan nizamnameler, emirler, tüzükler, kurallar veya yönetmeliklerle düzenlenmiştir. Hindistan Hükümeti (Denetim ve Hesaplar Talimatı, 1936), Genel Denetçisine Hindistan Savunma ve Demiryolları hariç olmak üzere Dominyon ve Eyaletlerin hesaplarını tutma görevini vermiştir (Selvaraju, 2022: 68-69).

Hindistan'daki kamu denetim kurumları, hükümet gücünün uygulanmasında yasama organlarına yardımcı olmak üzere oluşturulmuştur. Hindistan Denetim ve Hesaplar Dairesi İngiliz Raj'ının bir mirasıdır. Birlik ve Eyalet Hükümetlerinin, devlet şirketlerinin, özerk kurumların ve birlik ve eyalet hükümetleri tarafından finanse edilen diğer kuruluşların tüm birim ve oluşumlarının düzenlilik ve verimlilik-performans denetimlerini yürütür. Parlamento ve Eyalet Yasama komiteleri denetim sonuçlarını inceler ve düzeltici eylemler önermektedir (Shrivastava, 2009: 666-667). Anayasanın 151. Maddesi Hindistan Komptrolör ve Genel Denetçisini Parlamento veya Eyalet yasama organı için denetim raporları hazırlamak ve başkan veya valiye sunmakla görevlendirir. Denetim raporu, denetim sürecinin nihai sonucu olup denetçilerin görüşlerini ifade eder ve mali bilgilere değer katmaktadır. Denetçiler için bir iletişim kanalı görevi görmekte ve mali tabloların yönetim tarafından temsili konusunda güvence sağlamaktadır (Bhatnagar ve Sharma, 2016: 105).

Komptrolör ve Genel Denetçi (CAG), yürütmenin parlamentoya karşı hesap verebilirliğini sağlamada çok önemli bir kurumdur. Harcamaların bütçe ödeneklerine, gelir artırıcı yetkilere ve mali kurallara uygunluğunu inceler. Kamu denetimi, keyfi ve kaprisli uygulamaları önleyerek yetki kullanımı üzerinde bir kontrol görevi görür. Bununla birlikte, Komptrolör ve Genel Denetçi çok sayıda mali suistimal vakasının altını çizmiştir. Hindistan'ın Komptrolör ve Genel Denetçi Ofisi, tüm yetkilerin merkezde toplandığı ve saha görevlilerine anlamlı bir yetki devri yapılmayan merkezi bir bürodur. Denetim departmanındaki bu ademi merkeziyetçilik ve yetki devri eksikliği önemli bir sorundur. Karar alma sürecini hızlandırdığı, aşırı bilgi yükünü azalttığı, yenilikçiliği teşvik ettiği, bürokratikleşmeyi önlediği, üst düzey müdahaleyi azalttığı ve personelin motivasyonunu artırdığı için adem-i merkeziyetçilik iyi yönetişim için gereklidir. Artan iş ve karmaşıklığa rağmen, denetim departmanında anlamlı bir adem-i merkeziyetçilik ve yetki devri olmamıştır (Mathur, 2018: 442-444).

Hindistan Komptrolör ve Genel Denetçisi'nin çeşitli yetki ve görevleri vardır. Denetçi, Birlik ve Eyalet hükümetlerinin gelirlerinden yapılan harcamaları denetleyerek yasal olarak mevcut olmalarını ve bunları yöneten otoriteye uygun olmalarını sağlamaktadır. Ayrıca borç, mevduat, batık fonlar, avanslar, askıdaki hesaplar ve havale işleriyle ilgili işlemleri de denetlemektedirler. Başkan tarafından tutulan ticaret, üretim, kar ve zarar hesaplarını ve bilançoları denetler ve denetlenen harcamalar, işlemler veya hesaplar hakkında rapor vermektedirler. Başkanın onayı ile makbuzları ve stok hesaplarını da denetleyebilirler veya denetlemekle yükümlüdürler. Kendi takdirlerine bağlı olarak ve kararlaştırılan şartlarda yerel organların denetlenmesi gibi ek görevler de üstlenebilirler. Ayrıca Parlamento'ya sunulmak üzere Ödenek Hesapları ile ilgili raporları başkana sunarlar. Hindistan Komptrolör ve Genel Denetçisi harcamaları denetleme konusunda makbuzlar, depolar ve stok hesaplarından daha fazla özgürlüğe sahiptir (Kumar, 2001: 77).

Hindistan Yüksek Denetim Kurumu, denetim sürecinde kilit paydaşlar olmaları nedeniyle denetlenen kurumlar ve bakanlık ile sürekli etkileşim halindedir. Komptrolör ve Genel Denetçi Yönetmeliği 2007, ayrıntılı çalışmaya başlamadan önce denetlenen kurumla bir giriş ve çıkış konferansı yapılmasını zorunlu kılmaktadır. Giriş konferansında denetimin kapsamı, amaçları ve kriterlerinin yanı sıra önerilen kanıt toplama teknikleri tartışılmaktadır. Performans denetim raporu hazırlandıktan sonra, genel

sayman yazılı bir kayıt tutarak hükümet sekreteri ile bir çıkış konferansı düzenlemektedir (Bhatnagar ve Sharma, 2016: 103-104). Para için değer veya İngilizce ekonomi, verimlilik ve etkinlik sözcükleri ile 3E denetimi (ekonomi, verimlilik ve etkinlik denetimi) olarak da bilinen performans denetimi, bir kurumun performansının amaç ve hedeflerine dayalı olarak bağımsız bir şekilde değerlendirilmesi, kamu harcamalarının ekonomikliğinin, verimliliğinin ve etkinliğinin incelenmesi ve mevcut kaynakların en iyi şekilde kullanılmasının belirlenmesidir (Shrivastava, 2009: 668).

5. AMERİKA BİRLEŞİK DEVLETLERİ'NDE DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

1980'lerde ABD hükümeti ve Kongre, mali yönetim reformları ve denetim yoluyla kamu sektörünün etkinliğini ve denetimini geliştirmek için inceleme komiteleri kurmuştur (Nath ve diğerleri, 2005: 3-20). ABD'de devlet denetimleri standartları izler ve denetçilerden iki rapor alınmasını gerektirir. Bunlar, ABD muhasebe ilkelerine uygun olarak mali tabloların doğruluğunu değerlendiren bir mali denetim raporu ve mali raporlama üzerindeki iç kontrol sistemindeki zayıflıkları belirleyen bir rapordur (Carslaw ve diğerleri, 2012: 50). Parlamento kabineyi denetlemekte ve amaçlar ile sayısal hedefleri içeren bir performans planı önceden onaya sunulmaktadır. Uygulamadan sonra, gerçek performans sonuçlarını içeren bir performans raporu hazırlanmakta ve parlamentoya sunulmaktadır (Azuma, 2003: 87).

1993'te yürürlüğe giren Hükümet Performans ve Sonuçları Yasası uyarınca, Amerika Birleşik Devletleri'ndeki kabine düzeyindeki 24 büyük dairenin 1999 yılından itibaren yıllık performans planları hazırlamaları gereklidir. Bu planlar stratejik sonuçları, performans hedeflerini, gerekli stratejileri ve kaynakları ve doğrulama prosedürlerini ana hatlarıyla belirtir. Bu hedefler stratejik plana uygun olarak belirlenir ve bu hedeflere ulaşma derecesini değerlendirmek üzere kongreye yıllık performans raporları sunulur (Azuma, 2003: 98). Bu doğrultuda planlanan performans denetimi ise ekonomiklik, verimlilik ve etkililiğin değerlendirilmesini içermektedir. ABD'de performans denetimi kapsamlı bir denetim olarak kamu kaynaklarının kullanımında ekonomiklik, etkinlik ve verimliliğin sağlanıp sağlanmadığını inceleyen ve raporlayan kanıta dayalı bağımsız bir denetim olarak yürütülmektedir. Ülkede denetim kriterleri de dahil olmak üzere devlet denetimi için performans denetim kriterleri belirlenmiş ve devletin performans denetimini yapan denetçilerin görev ve sorumlulukları açıkça tanımlanmıştır (Suzuki, 2004).

Ülkede yüksek denetim kurumları hükümetten bağımsız olup bu durum hesap verebilirliği artırırken, parlamentoya karşı hesap verebilirlik genel performansı ve yetki ve kaynak kullanımının izlenmesini geliştirir (Clark ve diğerleri, 2007: 43-44). Örneğin ABD Hükümeti Hesap Verebilirlik Ofisi denetim kalitesini, denetçilerin adil mali tablo sunumu, iç kontrol ve kanunlara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine uygunluk hakkında rapor vermelerini gerektiren mesleki standartlara ve sözleşme şartlarına bağlılık olarak tanımlamaktadır (Cagle ve Pridgen, 2015: 80-81). Genel Komptrolör Ofisi ve Genel Muhasebe Ofisi ise ABD'de devlet harcamaları ve gelirleri üzerinde denetimler yapmaktadır. Performans denetimi raporu derlendikten sonra Westminster yönetim sistemini benimseyen ülkelerde Parlamento'ya, ABD'de ise Kongre'ye sunulur.

Amerika Birleşik Devletleri'ndeki Genel Muhasebe Ofisi, 1921 Bütçe ve Muhasebe Yasası kapsamında kurulan ülkenin özel denetim kurumudur. Kongre'nin sahip olduğu bir kurumdur ve denetlenen kurumlardan gelen tavsiyeleri kabul etme yetkisine sahiptir. Genel Muhasebe Ofisi'nin gelirleri, federal hükümet tarafından finanse edilen şirketlerin mali tablo denetimleri için ödedikleri ücretleri içerir. Raporlar denetim başına hazırlanır ve doğrudan kongreye sunulur (Azuma, 2004: 91).

ABD'de denetim yapmaya yetkili yeminli mali müşavirlik firmalarının organizasyon yapısı üç ana faktörden etkilenmektedir: müşterilerden bağımsızlık ihtiyacı, yetkinliği teşvik edecek bir yapının önemi ve denetçilerin karşı karşıya olduğu artan dava riski. Bağımsızlık, denetçilerin finansal tablolar hakkında sonuç çıkarırken tarafsız kalmalarını, yetkinlik denetçilerin denetimleri verimli bir şekilde yürütmelerini ve artan dava riski de bireysel firma üyelerine koruma sağlayan organizasyonel yapıların tercih edilmesini sağlamaktadır. Merkez ofis ile şubeler ve yerel ofis ortakları arasındaki ilişkiler de denetim sonuçlarını etkilemektedir. Denetim kalitesini etkileyebilecek yapısal özellikler arasında firmanın yönetim kontrol sisteminin merkezileşme derecesi, yerel ofis ortaklarının müşteriler hakkında merkez ofise danışma zorunluluğu ve ortakların teşvik/ödeme anlaşmalarının yapısı yer almaktadır (Kesimli, 2019: 42).

ABD'de 2002 tarihli Sarbanes-Oxley Yasası, daha sıkı denetim bağımsızlığı kuralları da dahil olmak üzere daha sıkı kurumsal yönetim ve hesap verebilirlik kurallarına yol açmıştır (Clark ve diğerleri, 2007: 41). Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu, finansal raporlamanın doğruluğunu ve bütünlüğünü ve şirketlerin iç kontrol sistemlerinin etkinliğini artırmak için 2002 yılında SOX'u yürürlüğe koymuştur. SOX Bölüm 302, iç kontrol prosedürlerinin güvence altına alınmasını zorunlu kılarken, üst düzey yöneticiler etkin kontrollerin kurulmasından ve sürdürülmesinden sorumludur. SOX Bölüm 404 (a), yönetimin bir iç kontrol

raporu oluşturmasını ve denetçilerin denetim raporları hazırlamasını zorunlu kılmaktadır (Sun ve diğerleri, 2015: 181). Kâr amacı gütmeyen bir kuruluş olan Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu ise yatırımcıların çıkarlarını korumaktan ve halka açık şirketlerin denetim raporlarında kamu çıkarını desteklemekten sorumludur. Kongre, Halka Açık Şirket Muhasebe Gözetim Kurulu'na dört ana görev vermiştir: Sarbanes-Oxley Yasası uyarınca firmaları kaydetmek, denetim standartlarını oluşturmak, teftişleri yürütmek ve firmaları ve onların ortaklarını soruşturmak ve disipline etmek (Pritchard ve Puri, 2006: 12-13).

6. ALMANYA'DA DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

Almanya'daki modern denetim, iç denetimlerden ve mahkemelerde hukuk uzmanlarının ve profesyonel kayyumların kullanılmasından kaynaklanmıştır. İç denetim ihtiyacı 15. yüzyılda büyük tüccar evlerinin ve devlete ait şirketlerin gelişmesiyle ortaya çıkmıştır. Dış denetimler mahkemede yeminli denetçiler tarafından gerçekleştirilmiş, mali bilgiler gözden geçirilmiş ve düzeltilmiştir (Evans, 2003: 36-37).

Almanya'da Sayıştay ve yerel denetim kurumları şeklinde ikili yapı mevcuttur. Nitekim Sayıştay, demokratik sistemlerde bir "direk" görevi gören, siyasi ve idari hayatta hayati öneme sahiptir. 18. yüzyılda kurulan kurum, idari işlemlerin düzenliliğini ve yasallığını ve bütçelerin ekonomik kullanımını denetlemektedir (Veit ve Seyfried, 2024: 538). Alman yerel denetçiler ise bütçe ve kaynak harcama kurallarına idari uygunluğu sağlamak için uygunluk denetimleri gerçekleştirmektedir (Monfardini ve Maravic, 2012: 64-65). Yerel kuruluşların denetim yükümlülükleri ise bölgelerde farklılık gösterebilir. Almanya'da üçü şehir devleti ve diğerleri bölgesel devlet olmak üzere 16 bölgesel yetki alanı vardır. Almanya'daki dış belediye mali denetimi bu 13 bölgenin kanunlarına dayanır ve bu da çeşitli farklılıklar ortaya çıkarmaktadır (Manes Rossi ve diğerleri, 2021: 607-608). Almanya Federal Sayıştayı (Bundesrechnungshof), hükümet faaliyetlerini ve işlemlerini incelemekten, bulgularını raporlamaktan ve danışma kurumlarını denetlemekten sorumlu yüksek federal otoritedir. Bağımsız bir kurum olarak sadece yasalara tabidir (Cornelia, 2012: 690-692). Sayıştay'ın yetkisi genellikle yasama organının kararına dayanır. Bu kurumlar yürütme organlarının dış denetçileri olarak hareket eder ve devletin ekonomi politikasının yürütme tarafından uygulanmasını inceler ve değerlendirir ve yüksek denetim kurumları doğrudan anayasal düzenlemeler altında kurulmuştur (Serowaniec, 2019: 15-16).

Almanya Sayıştay Başkanı, başkan yardımcısı ve yönetim kurulu üyeleri yargıçlarla aynı bağımsızlığa sahiptir (Seyfried, 2016: 497). Nitekim Alman anayasası, bağımsız bir hükümet denetim organı olan Federal Sayıştay'a, Federasyonun ve vakıf fonlarının mali yönetimini denetleme yetkisi vermektedir. Federasyon'un hissedar olduğu kamu işletmeleri, sosyal güvenlik kurumları ve özel hukuka tabi işletmeleri denetlemektedir. Federal hükümet denetimleri mali tabloları, bütçelemeyi ve bütçenin uygulanmasını içerir. Temel bulgular, denetlenen kurumlara bir yönetim mektubunda sunulur ve yıllık bir rapora dahil edilir. Federal Sayıştay, yasalara, bütçelere, düzenlemelere, hükümlere ve kurallara uyulup uyulmadığını inceleyerek düzenlilik ve uygunluk denetimleri gerçekleştirir. Performans denetimleri paranın karşılığını almayı amaçlar ve ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik kriterlerine göre yürütülür (Berger ve Heiling, 2015: 100).

Almanya'daki hukuk sistemi Romano-Germen olup, muhasebe ve denetim konularında özel sektör düzenlemeleri yerine yasal düzenlemeleri tercih etmektedir. Yasa yapma süreci, çeşitli grupların ve derneklerin süreci etkilemesine izin vererek, yoğun siyasi tartışmalara ve temsilci dernekler aracılığıyla lobi faaliyetlerine yol açan istişareyi içermektedir (Evans ve Honold, 2007: 65-66).

Bundesrechnungshof (BRH) Almanya'da performans ölçüm sisteminin uygulanmasından sorumludur. Her bir bakanlık tarafından uygulanan performans ölçümlerine ilişkin bilgi toplama anketlerine dayanan kapsamlı raporlar hazırlarlar. Performans ölçüm sistemi, bakanlıklarda iç yönetim muhasebesi için kullanılmakta, maliye bakanlığı ise bütçe derlemesi için kullanmaktadır. Bundesrechnungshof, kapsamlı performans ölçümü iyileştirmesi için tavsiyelerde bulunmakta ve bilgi toplama anketlerine dayalı ayrıntılı raporlar hazırlamaktadır. Performans ölçüm sistemi, Almanya'da Bakanlıklar bünyesinde iç yönetim muhasebesi için kullanılmakta ve karar alma süreçleri için maliyet bilgisi sağlamaktadır (Azuma, 2005: 74-75). Buna karşın Almanya'nın performans denetimine ilişkin yasal hükümleri uluslararası standartlarla uyumlu değildir. Hatta ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik terimleri Almanya'da INTOSAI rehberlerine kıyasla farklı kullanılmaktadır (Weihrich, 2018: 33-34).

7. ÇİN'DE DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

1949'daki Halk Cumhuriyeti'nden sonra Çin, devletin tüm üretim araçlarını ve yönetim faaliyetlerini kontrol ettiği Sovyet tarzı merkezi planda bir ekonomi benimsemiştir (Gong, 2009: 34). Nitekim demokratik parlamenter sisteme sahip ülkelerde, yüksek denetim kurumları (Yüksek Denetim Kurumları) bilgi toplama ve genel denetçi statüsüne sahip

olma konusunda yasal yetkiye sahip bağımsız organlar olarak iken Çin'de bu durum farklıdır (Mir ve diğerleri, 2017: 900). Çin başbakan tarafından atanan, Ulusal Halk Kongresi tarafından onaylanan ve devlet başkanı tarafından atanan veya görevden alınan Genel Denetçi konseptine sahiptir (Funkhouser ve Pu, 2019: 71).

Çin'de Ulusal Denetim Ofisi Anayasa Değişiklikleri Komitesi'nin 1981 yılında bir denetim biriminin kurulmasını önermesiyle ancak 1983 yılında kurulmuştur. Ulusal Halk Kongresi kanun yapımına odaklanmış ve yerel yönetimler yerel denetim ofisleri kurmuştur. Ulusal Denetim Ofisinin genel denetçisi başbakan tarafından aday gösterilmekte Ulusal Halk Kongresi tarafından onaylanmakta ve eyalet başkanı tarafından ilan edilmektedir (Xiao ve diğerleri, 2016: 535-537). Ulusal denetim ofisi, doğrudan başbakanın liderliği altında devlet konseyine rapor vermektedir. Denetim kanunu, hükümet denetiminin bağımsız bir şekilde ve bireyler, departmanlar ya da kuruluşların müdahalesi olmadan işlemesini sağlamaktadır (Funkhouser ve Pu, 2019: 71-72).

Çin'de Ulusal Denetim Ofisine bağlı bölgesel denetim ofisleri hükümetlerin il, belediye ve ilçelerden sorumlu birilmleri gibi kurulmuşlardır. Yerel yönetimler yerel denetim ofislerinin denetçileri yerel hükümet başkanları tarafından aday gösterilmekte ve yerel halk kongreleri tarafından onaylanmaktadır. Denetim kanunu, devlet konseyi ve yerel yönetimlerin ulusal denetim ofisi ve yerel yönetimler yerel denetim ofisleri için fon sağlamasını gerektirmektedir (Xiao ve diğerleri, 2016: 535-537). Bu ofisler ulusal denetim ofisi ve eyalet hükümetinin ortak liderliği altındadır, eyalet hükümeti kaynak sağlar ve personel kontrolü uygularken ulusal denetim ofisi denetim ve düzenleyici rehberlik sağlamaktadır. Ulusal denetim ofisi, çeşitli devlet dairelerini, ajansları, kamu iktisadi teşebbüslerini ve bunlarla ilişkili kurumları denetlemek için merkezi hükümet bakanlıklarında ve büyük belediyelerde bir şube ofisleri ağı işletmektedir (Yang ve diğerleri, 2008: 119-120).

Çin'de devlet denetimi temel olarak bütçe uygulama denetimlerine, hükümetlerin, devlete ait kuruluşların, özel projelerin mali denetimlerine ve tahsis edilen fonların ve uluslararası kuruluşlardan veya yabancı hükümetlerden alınan bağışlar veya kredilerle desteklenen projelerin mevzuata uygunluk denetimlerine odaklanmaktadır. Çin, gelir ve harcama kontrolü ve hükümet bütçe hesaplarının denetlenmesi dahil olmak üzere çeşitli denetim aşamalarını uygulamaya koymuştur. Bu durum hükümet performansını ve kamu hesap verebilirliğini geliştirmiştir (Hazaea ve diğerleri, 2020: 4). Ülkede denetim kurumlarının görev ve sorumlulukları 1982 Anayasası'nda ve 1994 yılında kabul edilen denetim kanununda belirtilmiştir. Performans denetimi, ekonomik sorumluluğun denetlenmesi ve tahsis edilen fonların etkinliğinin değerlendirilmesiyle birlikte son yıllarda önem kazanmıştır. Denetim kurumları, 1999 yılında ekonomik sorumluluk denetimine ilişkin iki yönetmelik yayınlandıktan sonra ilçe ve üstü yönetimler ile kamu iktisadi teşebbüslerindeki önde gelen yetkilileri denetlemeye başlamıştır (Funkhouser ve Pu, 2019: 66-67).

Çin'in hükümet denetim sistemi, hükümet hesapları ve beyannamelerindeki usulsüzlükleri tespit edip rapor etmesine, ihlal edenlere yaptırım uygulamasına ve düzeltici eylemleri sağlamasına olanak tanıyan idari güce sahiptir. Çok sayıda idari birime sahip büyük bir ülke olmasına rağmen, yerel yönetimler ekonomik ve sosyal kalkınmada çok önemli bir rol oynamakta ve devlet kaynaklarının bir kısmını kontrol etmektedir (Liu ve Lin, 2012: 164).

Çin'in tek partili sistemi, iç denetimin doğrudan bir kurumun liderliğine rapor vermesine benzer şekilde, birleşik bir varlık olarak işlev görmektedir. Aynı şekilde, Çin'in kamu sektörü denetçisi de hükümetin yürütme organına, yani devlet konseyine rapor vermektedir. Çin'deki denetçiler, tıpkı bir iç denetçinin bir şirket içinde yetki kazanmasına benzer şekilde, üst yönetime erişimleri sayesinde yetki kazanmaktadırlar. Çin Ulusal Denetim Ofisi denetçileri yalnızca karmaşık bir ortamda faaliyet göstermekle kalmaz, aynı zamanda bu ortamı etkileme ve şekillendirme yeteneğine de sahiptirler (Mir ve diğerleri, 2017: 911-912).

8. BREZİLYA'DA DENETİM KURUMLARI VE DENETİM ALGISI

Brezilya siyasi yapısı, hem iç hem de dış kontrol organlarını içeren bir kontrol sistemi kavramını benimsemektedir. Brezilya'da kamu sektörü denetim kurumları; Yüksek Denetim Kurumu ve 32 özerk bölgesel Sayıştay da dahil olmak üzere eyalet/yerel hükümetlerden veya yasama meclislerinden bağımsız olarak faaliyet gösteren yargı mercileri olarak hareket etmektedir (Lino ve diğerleri, 2022: 4). Brezilya Anayasası, Brezilya Denetim Mahkemesi'ne Başkanlık hesapları, Federal Genel Denge ve muhasebe bilgilerinin değerlendirilmesi hakkında ön görüş bildirme yetkisi vermekte ve böylece muhasebe denetimleri sayesinde bilgi güvenilirliği yoluyla Kamu Yönetiminde şeffaflığı teşvik etmektedir (de Lima ve de Lima, 2019: 173-174).

Brezilya Federal İdaresi, Ulusal Kongre, Federal Denetçiler Mahkemesi, Federal Genel Komptrolör, Başsavcılık Ofisi, Federal Başsavcılık Ofisi ve Yargı dahil olmak üzere çeşitli kurumlardan oluşmaktadır. Kontrol sistemi birbiriyle ilişkilidir ve kamu kurumlarını eylem ve ihmallerinden sorumlu tutmak için birlikte çalışmaktadır. Hem yasama hem de yürütme kendi kontrol kurumlarına sahiptir. Yasama

siyasi kontrol uygularken yürütme merkezi bir iç kontrol sistemi sürdürür (Olivieri ve diğerleri, 2015: 183).

Devlet denetim kurumlarının yetkileri 1988 tarihli Federal Anayasa'nın 70 ila 75. maddelerinde ana hatlarıyla belirtilmiş olup, bu maddeler Brezilya Denetim Mahkemesi ve Belediyeler ve Federal Bölge Yasama Organına yardımcı teknik kurumlar olarak konumlandırmaktadır. Denetim kuruluşları (Yüksek Denetim Kurumları veya bölgesel denetim organları) reformları teşvik etmekten sorumludur ve üç işlevi yerine getirirler. Bunlar; belirsizliğin tercüme edilmesi ve azaltılması; yeni düzenleme anlayışlarının yaygınlaştırılması ve yeni uygulamalar üzerinde yaptırım uygulanmasıdır (Lino ve diğerleri, 2017: 27).

Brezilya devlet kurumları, Federal Muhasebe Sisteminin merkezi organı olan hazine sekreterliği tarafından yayınlanan muhasebe standartlarına tabidir (Cesário ve diğerleri, 2020: 579). Denetim ise kamu mali yönetimi döngüsünde hükümet eylemlerinin yasallığını ve etkinliğini sağlamak için çok önemlidir. Kamu mali yönetimi döngüsü, kamu politikalarının hayata geçirilmesi için tahsis edilen kaynakların kullanımında bürokrasiye rehberlik eden bir dizi kurumsal rutindir. Denetimler iç ve dış kontrol aşamalarına ayrılabilir ve denetim kuruluşlarından denetçiler merkezi, bölgesel ve yerel yönetimlerde harici olarak çalışırlar (Lino ve diğerleri, 2017: 29).

Brezilya Denetim Mahkemesi, muhasebe, bütçeleme, mali hususlar, operasyonel prosedürler ve kamu mülkiyeti etkilerini kapsayan federal kamu idaresinin dış denetimlerini yürütmekten sorumludur. Aynı zamanda operasyonel teftişler ve denetimler yaparak sorumlulara tavsiyelerde bulunur. Bu bulgular bağlayıcı değildir ancak kongreye ve kamuoyuna bildirildiği için etkilidir (Lima ve Magrini, 2010: 110-111). Brezilya Denetim Mahkemesi'nin stratejik planlaması kongre ile ilişkileri güçlendirmeyi hedeflemekte ve Brezilya bürokrasisinin en güçlü iki dış denetim organı arasında yakın bir ilişki olduğunu göstermektedir. Ancak kongre üyeleri genellikle denetim konularına ilgisiz kalmakta ve Brezilya Yasama Organı da federal kamu yönetimini denetlemek için Brezilya Denetim Mahkemesi'nin yapısını nadiren kullanmaktadır. Buna rağmen, iki organ arasındaki kurumsal ilişkiler gelişerek kamu yönetiminde şeffaflık ve sorumluluğu teşvik etmiştir (Olivieri ve diğerleri, 2015: 184).

Brezilya Denetim Mahkemesi tarafından tanımlanan INTOSAI mesleki standartları dört seviyeden oluşmaktadır: Yüksek Denetim Kurumları için Uluslararası Standartların Uygulanması (ISSAI: Implementing the International Standards for Supreme Audit Institutions) Seviye 1, temel ilkeleri ana hatlarıyla belirtir; ISSAI Seviye 2, Sayıştayların mesleki davranış ve işleyişini kapsar; ISSAI Seviye 3, devlet denetimini tanımlar ve uluslararası normatif yapı önerir; ve ISSAI Seviye 4, objektif operasyonel kılavuzlar sağlamaktadır (Estevam ve diğerleri, 2021: 4).

Brezilya'daki Bağımsız Denetim Kurumları denetçilerden ve hesap mahkemelerinden özel komisyonlara ve yargı organlarına kadar çeşitlilik göstermektedir. Bazı anayasalarda bu kurumlar yasama organının bir parçası olarak yer alırken, diğerlerinde bağımsızdır ve ceza ve yaptırım uygulama yetkisine sahiptir. 1988 anayasası devlet denetim mahkemeleri için yeni kurallar getirerek kurumsal homojenliğin artmasını sağlamıştır. Denetim mahkemeleri anayasal olarak yasama organının yardımcı organları olarak tanımlanır ve devlet hesaplarını kamu yönetimi ilkelerine ve yasal gerekliliklere uygunluk açısından inceler. Teknik olarak yargı sisteminin bir parçası olmamakla birlikte, yarı bağımsız yargı mercileri olarak faaliyet gösterirler (Melo ve diğerleri, 2009: 1224).

9. SONUÇ

Kamu denetimi, bir devletin veya hükümetin faaliyetlerini ve harcamalarını şeffaf şekilde yönetmek, yolsuzlukları önlemek ve kamu kaynaklarını etkin şekilde kullanmak için önemli bir araçtır. Bu bağlamda özellikle mali raporlama ve denetim standartları uluslararası normlara uygun olmalıdır. Mali raporlama ve denetim standartlarının uygulanması büyük ölçüde eğitim kalitesine bağlıdır, bu durum bilimsel araştırma kurumlarının kalitesini ve özel sektör ile üniversiteler arasındaki işbirliğini gerekli kılmaktadır (Singer, 2012). Bu işbirliği ile oluşturulan standartlar ve denetim sistematiği kamu kaynaklarının korunmasının da bir nevi sigortası niteliğindedir.

Devlet denetimi hesap verebilirliği sağlamak amacıyla gerçekleştirilmektedir (Havens, 1990). Kamu hesap verebilirliği sadece mali değil, aynı zamanda yönetim ve program hesap verebilirliğini de içermektedir. Günümüzün kamusal hesap verebilirliğinin odak noktası özellikle etkililik denetimini de içeren performans denetimi kapsayacak niteliktedir (Suzuki, 2004). Elbette her devlet bu doğrultuda kamu denetim kurumlarını ve sistematiğini şekillendirmeye gayret etmekte ve bir dizi yasal düzenlemeye gitmektedir. Nitekim bu çalışmada küresel alanda gerek ekonomik gerekse coğrafi nitelikleri itibariyle yedi ülke belirlenmiş ve bu ülkelerin kamu denetimlerinin genel görünümü incelenmiştir. Bu ülkelerden elde edilen genel değerlendirmeler şu şekildedir:

- Çin'de, kamu denetimi genellikle merkezi hükümet tarafından yönetilmekte ve sıkı bir kontrol mekanizması bulunmaktadır. Ancak, son yıllarda daha fazla şeffaflık ve hesap verebilirlik çabalarıyla birlikte denetim sistemlerinde bazı iyileştirmeler de görülmektedir.

- İngiltere, geleneksel olarak etkili bir kamu denetimi sistemi ile tanınır. Bağımsız denetim kurumları, kamu harcamalarını ve politikalarını düzenli olarak inceler ve hükümeti hesap verebilirlik konusunda zorlamaktadır.
- Rusya'da kamu denetimi genellikle devlet tarafından kontrol edilmekte ve sıkı bir kontrol mekanizması bulunmaktadır. Bağımsız denetim kurumlarının etkinliği sık sık tartışma konusudur.
- Almanya'da, kamu denetimi federal ve eyalet düzeylerinde yürütülmektedir. Bağımsız denetim kurumları, vergi gelirlerinin kullanımını ve hükümet politikalarını gözden geçirmektedir.
- Hindistan'da, kamu denetimi genellikle yolsuzlukla mücadele ve şeffaflık üzerine odaklanmaktadır. Ancak, yüksek düzeyde yolsuzluk ve bürokratik engeller hala ciddi risk oluşturmaktadır.
- Brezilya'da, kamu denetimi yolsuzluğun azaltılması ve kamu harcamalarının etkin bir şekilde yönetilmesi için önemlidir. Ancak, siyasi istikrarsızlık ve kurumsal zayıflıklar bazı denetim süreçlerini etkileyebilmektedir.
- Amerika Birleşik Devletleri'nde, kamu denetimi federal, eyalet ve yerel düzeyde çeşitli kurumlar tarafından yürütülmektedir. Bağımsız denetim kurumları, vergi gelirlerinin etkili bir şekilde kullanılmasını ve hükümet faaliyetlerinin şeffaf bir şekilde yönetilmesini çabalamaktadır.

Genel olarak, kamu denetimi her ülkede önemli bir rol oynamakla birlikte her ülkede farklılık gösterebilmektedir. Bununla birlikte tüm ülkelerde temel denetim değerleri olarak bağımsızlık, şeffaflık ve hesap verebilirlik mutlaka göz önünde bulundurulmalıdır. Bu sayede bağımsız, güvenilir ve yetkin kamu kurumlarının varlığından söz edilebilir. Sonuç olarak her ülkenin kendi siyasi ve idari yapılanmasına özgü denetim kurumları mevcut olabilse de denetim hedefleri küresel çapta ortak değerler olarak dikkat çekmektedir.

KAYNAKÇA

Alon, A., Mennicken, A., & Samsonova-Taddei, A. (2019). Dynamics and limits of regulatory privatization: Reorganizing audit oversight in Russia. Organization Studies, 40(8), 1217-1239.

Azuma, N. (2003). The role of the supreme audit institution in NPM: international trend. Government Auditing Review, 10(1), 85-106.

Azuma, N. (2004). Performance measurement of supreme audit institutions in 4 Anglo-Saxon countries: leading by example. Government Auditing Review, 11(1), 65-99.

Azuma, N. (2005). The role of the supreme audit institutions in new public management (NPM): The trend of continental countries. Government Auditing Review, 12, 69-84.

Batashova, A., Popova, E., Chernetskaya, S., Barsukova, S., & Tishchenko, I. (2023). Transformation of approaches to audit in Russia. In E3S Web of Conferences (Vol. 376, p. 05012), EDP Sciences, Rostov-on-Don, Russia, March 1-3, 2023.

Bechberger, E., Lane, D. C., McBride, T., Morton, A., Quintas, D., & Wong, C. H. (2011). The National Audit Office uses OR to assess the value for money of public services. Interfaces, 41(4), 365-374.

Benamraoui, A., Chatzivgeri, E., Jory, S. R., & Ajay, R. (2022). VfM audit and the UK public sector: A critical review of the VfM reports. Financial Accountability & Management, 40(2), 127-153.

Berger, T.MM., Heiling, J. (2015). Public Sector Accounting and Auditing in Germany. In: Brusca, I., Caperchione, E., Cohen, S., Rossi, F.M. (eds) Public Sector Accounting and Auditing in Europe. IIAS Series: Governance and Public Management. Palgrave Macmillan, London.

Bhatnagar, P. S., & Sharma, S. (2016). Enhancing Transparency, Accountability and Effectiveness of Supreme Audit Institutions of India Through Communication Networks. Indian Journal of Public Administration, 62(1), 101-110.

Bolgova, V.V., Dashin, A.V., Deltsova, N.V., Medentseva, E.V., Startseva, S.V. (2017). Establishment of the Institute of Audit as an Element of Market Relations and Object of Legal Regulation. In: Popkova, E. (eds) Russia and the European Union. Contributions to Economics. Springer, Cham.

Cagle, C. S., & Pridgen, A. B. (2015). Accountability in county governments: is auditor type related to audit quality?. Journal of Leadership, Accountability & Ethics, 12(1),79-93.

Carslaw, C., Pippin, S., & Mason, R. (2012). Are public sector auditors more effective than private sector audit firms when auditing governmental entities? Some evidence from United States counties. Public and Municipal Finance, 1(1), 49-57.

Cesário, G., Cardoso, R. L., & Aranha, R. S. (2020). The surveillance of a supreme audit institution on related

party transactions. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 32(4), 577-603.

Clark, C., De Martinis, M., & Krambia-Kapardis, M. (2007). Audit quality attributes of European Union supreme audit institutions. European Business Review, 19(1), 40-71.

Cornelia, D. (2012). Great Britain and Germany supreme audit institutions. The Annals of the University of Oradea, Ser.: Economic Science, 21(1), 689-695.Evans, L. (2003). Auditing and audit firms in Germany before 1931. Accounting Historians Journal, 30(2), 29-65.

de Lima, R. L., & de Lima, D. V. (2019). Experiência do Brasil na implementação das IPSAS. Revista Contemporânea de Contabilidade, 16(38), 166-184.

De Widt, D., Llewelyn, I., & Thorogood, T. (2022). Stakeholder attitudes towards audit credibility in English local government: A post-Audit Commission analysis. Financial Accountability & Management, 38(1), 29-55.

Estevam, T. C. W., Rodrigues, J. D., & Da Silva, L. (2021). Implementation of International Standards on Auditing by the Brazilian Courts of Auditors. Revista Catarinense da Ciência Contábil, 20, 1-16.

Evans, L., & Honold, K. (2007). The division of expert labour in the European audit market: The case of Germany. Critical Perspectives on Accounting, 18(1), 61-88.

Ferry, L., & Ahrens, T. (2022). The future of the regulatory space in local government audit: A comparative study of the four countries of the United Kingdom. Financial Accountability & Management, 38(3), 376-393.

Ferry, L., & Midgley, H. (2022). Democracy, accountability and audit: the creation of the UK NAO as a defence of liberty. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 35(2), 413-438.

Funkhouser, M., & Pu, J. Y. (2019). Government performance auditing in the US and China: Lessons drawn from a comparative review. Chinese Public Administration Review, 10(2), 65-78.

Gong, T. (2009). Institutional learning and adaptation: Developing state audit capacity in China. Public Administration and Development, 29(1), 33-41.

Guzov, I. (2016). History of auditing in Russia: periodization and challenges of development. In Paradigma contabilităţii şi auditului: realităţi naţionale, tendinţe regionale şi internaţionale (pp. 257-263), Chişinău, Moldova: Instrumentul Bibliometric National.

Havens, H. S. (1990). The evolution of the general accounting office: From voucher audits to program evaluations. USA: United States General Accounting Office.

Hazaea, S. A., Zhu, J., Khatib, S. F., & Arshad, M. (2020). A comparative study of the internal audit system between China and the Gulf Cooperation council countries. Proceeding of International Conference on Business, Economy, Management and Social Studies towards Sustainable Economy, 1(1),1-7.

Hazgui, M., Triantafillou, P., & Elmer Christensen, S. (2022). On the legitimacy and apoliticality of public sector performance audit: exploratory evidence from Canada and Denmark. Accounting, Auditing & Accountability Journal, 35(6), 1375-1401.

Heald, D. (2018). Transparency-generated trust: The problematic theorization of public audit. Financial Accountability & Management, 34(4), 317-335.

Isaev, E. A., Fedchenko, E. A., Gusarova, L. V., Polyakova, O. A., & Vasyunina, M. L. (2021). Performance audit in the public sector: Domestic and foreign experience. Studies of Applied Economics, 39(6),1-14.

Kesimli, I. (2019). External Audit in USA, European Union, and Turkey. In: External Auditing and Quality. Accounting, Finance, Sustainability, Governance & Fraud: Theory and Application. Springer, Singapore. https://doi.org/10.1007/978-981-13-0526-9_2

Khatkhokhu, S. (2019). Development of auditing in Russia. Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi, (16), 145-175.

Kim, N. (2021). Institutional audit regulation in Russia in conditions of sustainable development. In E3S Web of Conferences (Vol. 258, p. 06028), EDP Sciences, Rostov-on-Don, Russia, March 1-3, 2023.

Kumar, J. (2001). Audit and Accountability in Indian Administration. The Indian Journal of Political Science, 62(1),75-89.

Lima, L. H., & Magrini, A. (2010). The Brazilian Audit Tribunal's role in improving the federal environmental licensing process. Environmental impact assessment review, 30(2), 108-115.

Lino, A. F., & Aquino, A. C. B. D. (2017). The diversity of the Brazilian regional Audit Courts on government auditing. Revista Contabilidade & Finanças,

29(76),26-40.

Lino, A. F., Azevedo, R. R. D., & Belote, G. S. (2023). The influence of public sector audit digitalisation on local government budget planning: evidence from Brazil. Journal of Public Budgeting, Accounting & Financial Management, 35(2), 198-218.

Lino, A. F., de Azevedo, R. R., de Aquino, A. C. B., & Steccolini, I. (2022). Fighting or supporting corruption? The role of public sector audit organizations in Brazil. Critical Perspectives on Accounting, 83, 102384.

Liu, J., & Lin, B. (2012). Government auditing and corruption control: Evidence from China's provincial panel data. China Journal of Accounting Research, 5(2), 163-186.

Manes Rossi, F., Brusca, I., & Condor, V. (2021). In the pursuit of harmonization: comparing the audit systems of European local governments. Public Money & Management, 41(8), 604-614.

Mathur, B. P. (2018). The comptroller and auditor general: Reform the institution to enforce government's accountability. Indian Journal of Public Administration, 64(3), 442-453.

Mazur, J. (2020). Investigations of the UK NAO: A New Type of Audit?. Kontrola Państwowa, 65(6(395)),762-781.

McEldowney, J. F. (1991). The National Audit Office and Privatisation. The Modern Law Review, 54(6), 933-955.

McGee, R. W., & Preobragenskaya, G. G. (2005). The Current State of Auditing in Russia. In: Accounting and Financial System Reform in a Transition Economy: A Case Study of Russia. Springer, Boston, MA. https://doi.org/10.1007/0-387-23887-5_3

Melo, M. A., Pereira, C., & Figueiredo, C. M. (2009). Political and institutional checks on corruption: explaining the performance of Brazilian audit institutions. Comparative Political Studies, 42(9), 1217-1244.

Mir, M., Fan, H., & Maclean, I. (2017). Public sector audit in the absence of political competition. Managerial Auditing Journal, 32(9), 899-923.

Monfardini, P., & Maravic, P. V. (2012). Municipal auditing in Germany and Italy: Explosion, change, or recalcitrance?. Financial Accountability & Management, 28(1), 52-76.

Morin, D., & Hazgui, M. (2016). We are much more than watchdogs: The dual identity of auditors at the UK National Audit Office. Journal of Accounting & Organizational Change, 12(4), 568-589.

Nath, N. D., Van Peursem, K. A., & Lowe, A. (2005). Public sector performance auditing: Emergence, purpose and meaning. New Zeland: Waikato University.

Norton, S. D., & Smith, L. M. (2008). Contrast and foundation of the public oversight roles of the US Government Accountability Office and the UK National Audit Office. Public Administration Review, 68(5), 921-931.

Olivieri, C., Loureiro, M. R., Teixeira, M. A. C., & Abrucio, F. L. (2015). Control and public management performance in Brazil: challenges for coordination. International Business Research, 8(8), 181-190.

Pritchard, A. C., & Puri, P. (2006). The regulation of public auditing in Canada and the United States: Self-regulation or government regulation?. Fraser Institute Digital Publication, 1-43. Available at SSRN: https://ssrn.com/abstract=1427641

Rana, T., Mihret, D. G., & Lemma, T. T. (2023). Performance auditing and neoliberal governmentality: future research directions. Meditari Accountancy Research, 31(2), 400-416.

Roberts, S., & Pollitt, C. (1994). Audit or evaluation? A national audit office VFM study. Public Administration, 72(4), 527-549.

Scalan, G. (2017). Former audit partners on audit committees: Implications for Russian corporate governance. Journal of Eastern European and Central Asian Research, 4(1),1-10.

Selvaraju, T. (2022). Reorganisation and Strengthening of the Indian Public Audit System–Reforms Overdue. Indian Public Policy Review, 3(6 (Nov-Dec)), 67-78.

Serowaniec, M. (2019). Guarantees of independence of the Supreme Audit Institutions of the EU Member States–a comparative legal analysis. Prawo Budżetowe Państwa i Samorządu, 7(3), 9-20.

Seyfried, M. (2016). Setting a fox to guard the henhouse? Determinants in elections for presidents of supreme audit institutions: Evidence from the German federal states (1991–2011). Managerial Auditing Journal, 31(4/5), 492-511.

Shrivastava, S. (2009). Espousing Effective Performance Audit For Good Governance in India. The Indian Journal of Political Science, 70(3), 665-677.

Singer, R. A. (2012). How to Integrate International Financial

Reporting Standards into Accounting Programs. American Journal of Business Education, 5(3), 287-292.

Sucher, P., & Bychkova, S. (2001). Auditor independence in economies in transition: a study of Russia. European accounting review, 10(4), 817-841.

Sun, T., Alles, M., & Vasarhelyi, M. A. (2015). Adopting continuous auditing: A cross-sectional comparison between China and the United States. Managerial Auditing Journal, 30(2), 176-204.

Suzuki, Y. (2004). Basic structure of government auditing by a supreme audit institution. Government Auditing Review, 11(3), 39-53.

Sweetman, A., Robinson, T., & Shilnikova, G. (2000). The evolution of audit regulation in a Russian market economy. Journal of East-West Business, 5(3), 95-113.

Taran, O. L., Lazareva, N. A., & Uzdenova, S. B. (2020, January). The Main Trends in the Development of Internal Audit and the Transformation of the Term "Internal Audit" Essence in Russia. In First International Volga Region Conference on Economics, Humanities and Sports (FICEHS 2019) (pp. 197-201). Atlantis Press.

Taran, O. L., Soboleva, S. Y., & Orobinskaya, V. N. (2020, January). Actual Problems of Development and Standardization of Internal Audit in Russia. In First International Volga Region Conference on Economics, Humanities and Sports (FICEHS 2019) (pp. 202-206). Atlantis Press.

Veit, S., & Seyfried, M. (2024). How do Supreme Audit Institutions reflect societal change? A Prosopographical Analysis of Top Civil Servants in the German States (1945–2022). dms–der moderne staat–Zeitschrift für Public Policy, Recht und Management, 16(2), 536-554.

Weihrich, D. (2018). Performance auditing in Germany concerning environmental issues. Sustainability Accounting, Management and Policy Journal, 9(1), 29-42.

Xiao, J. Z., Yang, S., Zhang, X., & Firth, M. (2016). Institutional arrangements and government audit independence in China. Abacus, 52(3), 532-567.

Yang, S., Xiao, J. Z., & Pendlebury, M. (2008). Government auditing in China: Problems and reform. Advances in Accounting, 24(1), 119-127.

© 2019 & 2024 by the authors. Submitted for possible open access publication under the terms and conditions of the Creative Commons Attribution (CC BY NC) license.
(https://creativecommons.org/licenses/by-nc/4.0/).

EXTENDED ABSTRACT

Audit is the process of assessing compliance with established standards, legal regulations, or prescribed procedures, and verifying whether actions are taken in accordance with these standards, laws, or procedures as required. This process can encompass various dimensions such as financial reporting, internal control systems, legal compliance, risk management, operational effectiveness, and efficiency. It serves to facilitate effective management of businesses and organizations, ensure the accuracy of financial reports, and promote compliance with legal regulations within the private sector. From a public audit perspective, it aims to support the establishment of performance in the utilization of public resources within public institutions, contributing to fulfilling accountability responsibilities in the public sector.

As evident, audit operates on two dimensions. Firstly, private sector firms undergo audits typically conducted independently to ensure reliability, transparency, and accountability. This process aids in the effective management of businesses and organizations, ensuring the accuracy of financial reports, and compliance with legal regulations. On the other hand, audits of public institutions are predominantly conducted by public audit bodies. These bodies play a central role in auditing public expenditures, overseeing how the government collects, manages, and spends public funds. Such audits are vital for accountability processes in the public sector and provide a structured mechanism for evaluating and monitoring public spending.

Public audit institutions worldwide are tasked with auditing government and public entity activities to ensure accountability. These institutions are usually established by laws and safeguarded by various mechanisms to maintain their independence. Examples of such institutions include Independent Audit Organizations, Independent Financial Audit Boards, Internal Audit Units, Judicial Audits, and Public Accountability Offices. They are integral to democratic processes and good governance, contributing to increasing public confidence in the effective and transparent management of public resources. While each country has its own unique public audit institutions, they may share similarities or differences with those of other countries.

In our study, we focus on examining public audit elements in seven different countries considering their economic size, population, and geographical position. These countries include the United Kingdom, Russia, India, the United States, Germany, China, and Brazil. Public audit serves as a crucial tool for governments to transparently manage activities and expenditures, prevent corruption, and effectively utilize public resources. In this context, adherence to international norms in financial reporting and audit standards is essential. Implementation of these standards largely depends on the quality of education, necessitating collaboration between scientific research institutions and the private sector (Singer, 2012). The standards and audit systematics formed through this collaboration serve as a safeguard for protecting public resources.

Government audit is conducted to ensure accountability (Havens, 1990). Public accountability encompasses not only financial but also managerial and programmatic accountability. Today's public accountability primarily focuses on performance audit, which includes effectiveness audits (Suzuki, 2004). Every government endeavors to shape its public audit institutions and systematics accordingly, resorting to a series of legal regulations. Therefore, in our study, we have examined the overall outlook of public audits in these seven countries, considering both their economic and geographical characteristics. The general assessments obtained from these countries are as follows:

- In China, public audit is generally managed by the central government, and there exists a stringent control mechanism. However, in recent years, some improvements have been observed in audit systems alongside increased efforts towards transparency and accountability.
- The United Kingdom is renowned for its traditionally effective public audit system. Independent audit bodies regularly scrutinize public expenditures and policies, holding the government accountable.
- In Russia, public audit is predominantly controlled by the state, with a strict control mechanism in place. The effectiveness of independent audit bodies is often a subject of debate.
- In Germany, public audit is conducted at both federal and state levels. Independent audit bodies review the use of tax revenues and government policies.
- In India, public audit primarily focuses on combating corruption and enhancing transparency. However, high levels of corruption and bureaucratic hurdles still pose significant risks.

- In Brazil, public audit is crucial for reducing corruption and effectively managing public expenditures. However, political instability and institutional weaknesses may affect some audit processes.
- In the United States, public audit is conducted by various institutions at the federal, state, and local levels. Independent audit bodies strive for the effective utilization of tax revenues and transparent management of government activities.

Overall, public audit plays a significant role in every country, albeit with variations. However, fundamental audit values such as independence, transparency, and accountability must be considered universally. This ensures the existence of independent, reliable, and competent public institutions. Consequently, while each country may have its own political and administrative structure for audit institutions, audit objectives highlight common global values.