

YENİ BAŞLAYANLAR İÇİN DENETİME GİRİŞ

Yazan : M.Akram Khan

Pakistan Sayıştayında
Genel Mūd.Düzeyinde Yönetici

Çeviren : Faruk Eroğlu
Sayıştay Uzman Denetçisi

1 TAKDİM:

Bu yayının esas amacı denetim mesleğine yeni girerken geniş açıdan bir bakış vermektir. Keza bu yayınla özellikle üniversiteden mezun olduktan sonra direkt olarak denetçilik mesleğine girenlere denetim yöntemleri ve araçları hakkında da kısaca söz edilecektir. Bu yayın bir iş çevresi içerisinde esas olarak denetim kavramı üzerinde yoğunlaşacak aynı zamanda dahili denetim ve hükümet denetimine de ayrıca temas edecektir. Tabiatıyla bu yayın kavramsal olup denetim tekniklerinin ayrıntılarına girmeyecektir.

2 DENETİMİN KÖKENİ

Denetim eski bir meslektir. Eski Mısır, Yunan ve Roma medeniyetlerinde kamu hesaplarının kontrolüne ve sağlamalarına dair kanıtlar vardır. İslamın 7 nci yüzyıldan 13 ncü yüzyıla kadar olan gelişme döneminde kamu denetimi kavramı daha da geliştirildi. İslam halifelerinin ayrı ayrı muhasebe ve denetim birimleri kurduklarına dair yazılı kanıtlar vardır. Devlet varlıklarından sorumlu kamu görevlileri kaynakların uygun toplanmasından ve kullanılmasından sorumlu tutulmakta idiler.

İş hayatında kıtalar arası deniz yolları ve ticaretin gelişmesi ile denetim bir zorunluluk olmuştur. İş sahipleri sık sık malları ile birlikte şubelerini de uzak yerlere göndermek durumunda kaldılar. Bu şubeler gönderilen malları sattılar ve vatana getirmek üzere yeni malları satın aldılar. Sermaye sahipleri iş sonuçları hakkında bilgi edinmeye düşkümlü idiler. Onlar şubelerinden iş gidişatı hakkında olan biteni duymayı istemekte idiler. Böylece denetim kelimesi (latince dinlemek-işitmek anlamına gelir) kullanıma girmiş oldu.

Modern iş denetiminin geçmişi endüstriyel devrimin başlaması üzerine geniş ölçekli iş hayatının doğumunu izlemiş olmalıdır. Bu iki olay iş çevrelerine çok önemli değişiklikleri tanıtmıştır.

Önceleri kapital sahipleri gerçek işlemlerden uzak kaldılar. Bu uzak kalış daha önceleri sadece uluslararası ticarete yaygın idi. Şimdi ise her geniş ölçekli işin parçası ve mütemmim cüzü olmuştur.

İkinci olarak , iş sahipleri mali belgeleri hazırlayanlarla birlikte çıkar kavgasında belirli bir alma anlayışını başlattılar. Yönetenler, kendilerine neyin uygun olduğunu düşünürken işlemlerin sonuçlarında mübalağa veya tevazu etmeyi kazanılmış hak olarak algılamakta idiler.

Üçüncü olarak , iş hareketleri zamanın geçişi ile karmaşık hale geldi. Mali bilgilerin anlaşılması kolay olmaktan çıktı.

Dördüncü olarak, iş sahipleri mali bilgilerdeki maddi hataların çok tehlikeli olabileceğini düşündüler.

Bu unsurlar mali bilgilerin yetenekli kimseler tarafından bağımsız denetimi ihtiyacının önemini gösterdi.

Başlangıçta, denetçinin rolü hataları bulmak ve yolsuzlukları bulmak olarak algılandı. Denetçilerin hesapların yüzde yüzünü kontrol etmeleri bekleniyordu. Sonraki aşamalarda bütün işlemlerin tek tek kontrol edilmesine ait maliyetin engelleyici olduğu düşünüldü. Sonuçta, bu düşünce yerini etkili dahili kotrolün tesisine bıraktı ve şimdi denetçiler artık toplam kayıtların belirli bir yüzdesini çek etmektedirler.

Keza denetçinin rolü konusundaki anlayış göreceli olarak değişmiştir. Bir harici denetçi yolsuzlukları bulmak veya kayıtların yüzde yüzüne ait makbuzların doğruluğunu bulmak üzerinde odaklanmaz. Bunun yerine, denetçi şimdi, bir iş kalemini temsil eden örnek mali belgelerle ilgili fikrini ifade etmekle daha çok ilgilenmektedir.

3 DENETİMİN TANIMI

Hemen hemen evrensel olarak kabul edilmiş olarak sunulabilen bir tanım mevcuttur. Fakat yıllardan sonra insanlar, denetçinin yasal görevi olarak ifa etmesi gereken belirli genel fonksiyonları kabul etmeye başlamıştır." The Macmillan Dictionary of Accounting" adlı sözlükte denetimin aşağıdaki tanımı verilmektedir:

" Denetim,bir bağımsız denetçi tarafından görevinin ifası sırasında ve yasal zorunluluklara uygun olarak, bir girişime ait mali belgelere dair kanaatin ifadesi için yapılan bağımsız bir sorgulamadır.Bu,sorumluluk süreci içinde bir mekanizmadır ki bir örgütteki kaynakların kontrolündeki performans(başarı-beceri) ilgili grup tarafından veya adına incelenir ve gözlenir."

Yukarıdaki tanım kısaca tartışılması gereken bazı anahtar deyimleri ihtiva etmektedir. Bunlar aşağıdakilerdir:

- Bağımsızlık
- Kanaatin belirtilmesi (ifadesi)
- Yasal zorunlulukları uygunluk.
- Sorumluluk süreci.
- Başarının incelenmesi.

3.1 Bağımsızlık

Denetim tanımının gereği olarak denetçi bağımsız olmalıdır. Denetçinin bağımsızlığı ile demek istenilen şey aşağıdaki konularda onun başkalarıyla çok yakın ilişkili olmamasıdır:

- i) Hesapların yazılması ve iş hareketlerinin ifası.
- ii) Denetlenen'e bağımlı veya borçlu olmamalıdır.
- iii) Denetlenen'e ait varlıklarla mali bir ilişkide olmamalıdır ve
- iv) işinde veya kanaat belirtilmesindeki hürriyetini azaltacak,bozacak herhangi bir iç veya dış etki altında olmamalıdır. Dahili denetçilerin bağımsızlığı olayı, onların en üst yöneticiye bağlı olmaları ile garanti edilir.

3.2 Kanaatin belirtilmesi

Tüm denetimin en son amacı örgüte ait mali belgeler üzerinde kanaatin ifade edilmesidir.Bu kanaatin tam sınırları genel olarak özel hukuk tarafından belirlenir. Fakat denetim isteyen bir müşteri özel bir görev ricasında bulunabilir ve denetçilerin aşağıdakilerden birini veya hepsini sorgulamasını isteyebilir:

- a) Hesapların gerçeğe uygunluğu ve doğruluğu
- b) Yasalara ve yönetmeliklere uygunluk.
- c) İşlemlerin doğruluğu
- d) Paranın değeri

a) Aşağıdakilerin varlığı halinde hesaplar doğru ve dürüst kabul edilebilir :

i) Tamam yani yıllarına göre bütün işlemleri ihtiva ediyor ve kayıtlı olmak şartını taşımaktadır.

ii) Doğru yani işlemlerin sınıflandırma, derleme ve onaylanmaları genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göredir.

iii) Geçen yıllarla uyumlu yani muhasebe politikasının geçen yıldaki ile aynı olması halinde veya icabında muhasebe politikasının değişmesi hali varsa bu hesaplar içinde parasal etkisi ile birlikte açıkça gösterilmektedir.

Bir denetçinin kanaati aşağıdaki tiplerden herhangi biri olabilir:

i) Koşulsuz: genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden hiçbir maddi sapma yoktur.

ii) Koşullu: genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden ve yasal gereklerden bazı sapmalar vardır.

iii) Feragat edilen: genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden ve yasal gereklerden o kadar sapılmıştır ki kanaat imkan haricidir.

iv) Zıt: mali belgeler işlemlerin gerçek sonuçlarını doğru ve dürüst olarak göstermemektedir. Bir performans denetçisi için genel kabul edilen kanaat biçimi mevcut değildir. Performans denetçileri bulgularını uzun bir rapor biçiminde sunarlar.

b) Yasalara ve yönetmeliklere uygunluk genellikle hesapların doğruluğu ve dürüstlüğü üzerindeki kanaat ile birlikte hükümet denetiminin gereğidir.

c) İşlemlerin uygunluğu genellikle kabul edilmiş sosyal ve ahlaki standartlar ışığı altında gruplara ayrılır.

d) Paranın değeri düşüncesi denetim sahasındaki son gelişmelerden Denetçiler ekonomi-verimlilik-etkinlik çerçevesi içerisinde yönetimin güçlülük ve zayıflıklarını gösteren uzun raporlar yazdıkları halde henüz paranın değeri üzerinde kanaat ifade etmeye başlamamışlardır.

3.3 Yasal zorunluluklara uygunluk

Değişik örgütlerin hesaplarını bağımsız denetçilere inceletmeleri için yasal yükümlülükleri vardır. Genelde bu yasal zorunluluk şirket sözleşmesinde gösterilir. Fakat bazı hallerde şirketler hukuku da şirketlerin hesaplarının denetlenmesini şart koşar. Hükümet olayında ise memleketin anayasası Sayıştayın görevlerini belirler. Denetçilerin şartları ve durumları anayasanın veya yasaların ışığı altında belirlenir. Fakat her denetim görevinin detaylı kapsamı özel denetçi kullanma durumunda anlaşmalarda, hükümet denetimi halinde ise yasama organından geçmiş mevzuatla belirlenir.

3.4 Sorumluluğun yöntemi

Sorumluluk, tam anlamıyla hesap vermek demektir. Her örgüt kaynakların yönetiminden sorumlu personelin bu kaynakların hesabını yapmasını bekler. Hesapların doğrulanmasının yöntemlerinden birisi de onun bağımsız denetçilere inceletilmesidir. Örgütün sahipleri idarecilerden almak istedikleri raporların şekil ve muhtevasını belirlerler. Bu raporlar aynı zamanda hesap defterlerinden başka da olabilirler. Fakat mali denetimde denetçiler en çok denetlenen kuruma ait hesapların kayıtları ile ilgilidirler ve mali belgeler üzerinde kanaat belirtirler. Hükümet olayında, sorumluluğun icaplarını yasama organı belirler.

Hükümet bağlamında, sorumluluk kavramı ülke Sayıştayının yasama organına, idareciler tarafından hazırlanmış raporların doğruluğu, gerçekliği ve yeterliliği üzerine bir rapor vermesini ifade eder.

3.5 Başarının (performansın) incelenmesi

Geleneksel olarak başarının incelenmesi ifadesi mali başarının incelenmesi anlamına gelir. En sık kullanılan anlamda bu kâr veya zarara dair bir rapordur. Belirli durumlarda bu aynı zamanda örgütün mali disiplinine dair bir raporu da ihtiva edebilir. Fakat son zamanlarda başarının incelenmesi kavramının daha geniş bir anlamı olduğu varsayılmaktadır. Şu anda bu kavram organizasyonun işlemlerindeki başarılarına dair bir rapor anlamına da gelmektedir. Bir anlamda PERFORMANS DENETİMİ KAVRAMI denetçilerin yasal yetki ve görev alanı olarak kabul edilmektedir.

4 TEMEL VARSAYIMLAR

Taylor ve Glezen denetim varsayımlarını aşağıdaki gibi sıralamaktadırlar:

- i) Denetim görevleri mali belgelerin ve mali bilgilerin doğrulanması varsayımına dayalı olarak çalışır.
- ii) Denetlenmiş olmak için denetçi ile örgüt yöneticileri arasında uzun süreli bir çekişmeye gerek yoktur. Bununla birlikte kısa döneme inhisar eden bir ihtilaf var olabilir.
- iii) Etkin bir dahili kontrol yolsuzluk veya kurallara aykırılık ihtimalini azaltır.
- iv) Genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinin uygun tatbikatı mali belgelerde doğruluk sonucunu getirir.
- v) Aksi sabit olmadıkça, geçmişteki doğrular gelecek için de doğru kalır.
- vi) Mali belgeler hileden ve uygunsuzluklardan uzaktır.
- vii) Denetçi mali belgeler üzerindeki bağımsız kanaatini belirtmek üzere bunları sorgularken kendi kapasitesi içinde yalnız olarak hareket eder.
- viii) Bağımsız denetçinin mesleki konumu bununla orantılı olarak ona yükümlülükler de yükler..

Hükümet denetimi aşağıda ifade edilen bazı ek varsayımlara sahiptir.

- i) Hükümet içerisinde, yeterli bilginin geliştirilmesi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemleri sorumluluk işlemlerini kolaylaştırır. Yönetim mali raporların ve diğer bilgilerin doğruluğundan biçimsel yeterliliğinden ve muhteviyatından sorumludur.
- ii) Yasamanın kararları denetim altına alınan tüm faaliyetlerin kapsamlı bir değerlendirilmesi için gerekli olan tüm ilgili bilgilerin sağlanması ve sürdürülmesinde denetlenen varlıkların işbirliğini kolaylaştırır.

iii) Tüm faaliyetler yüksek denetim kurumlarının denetim yetkisi altındadır.

iv) Yüksek denetim kurumları başarı önlemlerinin geçerliliklerinin denetimi için teknikler geliştirerek çalışır. Bunun anlamı yüksek denetim kurumları raporları yoluyla hükümetlere verimlilik ölçme tekniklerini geliştirmede yardımcı olur.

Yukarıdaki liste hakkıyla tam değildir. Denetçiler her denetim için özel varsayımlar da yaparlar. Bu varsayımların bazılarını denetçi açıkça ifade ettiği halde diğer bazıları zımni kalır.

5 DENETİMİN HERŞEYDEN ÖNCE GEREKLİ OLAN TEMEL ŞARTLARI

Kelime anlamı olarak postulat bir işlemin elzem olan (olmazsa olmaz) şartlarını ifade eder. Denetimi diğer tip araştırmalardan ayıran bu elzem şartlar aşağıdadır:

- i) Amaç
- ii) Fikir (görüş)
- iii) Kanıt
- iv) Kriterler

5.1 Amaç

Denetimin amacı denetim görevinde bir denetçi için beklenen mesleki görüş tipi tarafından belirlenir. Mesela bir mali denetim olayında amaç genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden sapmaları açığa çıkarmak olabilir. Fakat bir denetçiden firma işlemlerinin düzenliliği ve uygunluğu hakkında görüşü isteniyorsa artık denetim amacı denetlenen kurumun önceden tedbir alabilmesi için ve çare niteliğindeki işlemleri yapabilmesi ve personeli sorumlu tutabilmesini mümkün kılmak için kurallara ve yasalara uygunluk prensiplerinden sapmaları göstermek olabilir.

Performans denetiminde , amaç iş çalışmalarının ekonomi, verimlilik ve etkinliği üzerine rapor yazmak olabilir.

5.2 Görüş

Her denetim görevi denetçinin bir görüş vermesi üzerine odaklanır. İşe ait temel kararname veya yasalar bu görüşün tabiatını belirler. Mesela, mali denetim örgüte ait mali belgeler üzerinde bir görüş verir. Örgüte ait mali belgeler örgütün iş ve ilişkilerini doğru ve dürüst bir biçimde temsil ediyorsa denetçi bunu kendi görüşü içinde olmak şartıyla ifade eder. Bu görüş her ne

kadar denetçinin kendi yargısına dayalı ise de objektif kanıtlarla da desteklenmiştir. Hükümetin mali denetimi olayında denetçiler denetlenenin hedeflerine varması konusunda bir görüş belirtmez. Paranın değerine ulaşıldığını da doğrulamaları yoktur. Bunun yerine denetçiler mali belgeler ve dahili kontrolün gerçekliği ve doğruluğuna dair kendi bulgularını ve sonuçlarını rapor ederler. Bazan denetçiler mali belgelerin belirli bir kısmı, kontratlar, bağışlar, dahili kontrol ve bilgisayar temelli sistemler ve yolsuzluklar üzerinde mali açıdan denetim yaparlar. Bu durumda onların görüşleri görevlendirilme yazılarında yer alan şartları takip edecektir.

5.3 Kanıt

Bir kimsenin kanıt toplamadan denetim yapması düşünülemez. Denetim sonuçları yeterli ve geçerli kanıtlara dayalı olmalıdır.

Denetim kanıtları aşağıdakilerin doğruluklarının sağlanmasını bize temin eder:

- a) Yapılan faaliyetler
- b) Malvarlığının mevcudiyeti
- c) Geçerli sahiplik belgesi
- d) Ödeme yükümlülüğü

Kanıtlar fiziksel (gözleme ile veya doğrudan inceleme ile), belgesel, sözlü veya çözümsel (analize dayanan) olabilir. Bu kanıtlar yeterli, ilgili ve geçerli olmalıdırlar. Yeterli kanıt denetçinin iddialarını ispata yeterli olan kanıt anlamındadır. İlgili kanıt ait olduğu olay ile arasında akli ve mantiki ilişki olan kanıttır. Geçerli kanıt kendisinin şüpheli görülmesi için hiçbir sebep bulunmayan kanıttır. Bilgisayar esaslı sistemlerde kanıt güvenilir bilgiler olacaktır. Bilgisayar esaslı sistemlerde denetçi normal olarak bilgisayardan alınmış bilgilerin güvenilirliğini genel ve uygulamaya ait kontrolleri gözden geçirmek suretiyle belirler. Böyle bir gözden geçirme mümkün olmazsa veya kontrol güvenilir bulunmazsa güvenilir kanıtları toplamak için diğer araştırmalar ifa edilir.

Kanıt toplayan bir araştırmacı tarafından toplanmış bir kanıt ile bir denetçi tarafından toplanmış bir kanıt arasında çok ince bir fark vardır. Araştırma görevlisi var olmayan bir şeye ait senaryo içinde kanıt üretir. O, olay yerine gider, kişileri toplar ve ilgililerin ifadelerini kayıt eder. Fakat denetçi denetlenen tarafından önceden hesap belgeleri ve diğer belgeler içinde hazırlanmış olan kanıtların doğrulamasını yapar. Hatta bir denetçi denetlenen tarafından hazırlanmış ifadelerin doğruluğunu sağlamak için fiziki denetim yoluna da gider. Şunu burada belirtmek çok önemlidir ki mali denetimde de-

netçinin denetlediği kimse tarafından sağlanan bilgilere güvenmesi farz olunur, borçluların, alacaklıların doğrulanması bunun dışındadır ki burada üçüncü kişilerin kayıtlarına sınırlı bir yaklaşım vardır. Performans denetimi halinde , denetçiler özellikle kriterleri belirlemek için işletme dışı bilgilere yaklaşım sağlamaya gayret ederler.

5.4 Kriterler

Denetim kriterleri olmadan hiçbir denetim mümkün değildir. Kriterler ile biz gerçekliği, dürüstlüğü, düzenliliği, uygunluğu veya denetlenenin etkinliğini ölçmeye yarayan ölçütleri kast ederiz. Mali denetim olayında denetim kriterleri genel kabul görmüş muhasebe prensiplerinden veya mali uygunluğa ait genel olarak benimsenmiş kurallardan çıkarılır. Fakat performans denetimi olayında, kriterlerin kaynakları pek çoktur. Mesela, performans denetiminde kriterler genel kabul görmüş idarecilik prensiplerine dayalı olabilir. Keza bunlar ilim ve fendeki son gelişmelerden, meslek kuruluşlarının tebliğlerinden, endüstrinin başarı standartlarından veya denetlenen kurumun geçmiş performansından çıkarılabilir.

6 DENETİM STANDARTLARI

Standart kelimesinin anlamı: Gayret için tavsiye edilen şey veya bazı amaçlar için ne yeterli ise ona ait tedbirler hususunda düşünülen , mükemmelliğin belli seviyesi veya herhangi bir kalitenin belli derecesi demektir.

Bir denetim standardının anlamı hedefin niteliğine ilişkin bir ölçü ve denetim sonuçlarının raporudur. Denetim standartları, denetim işlemleri içerisinde birlik ve uyumluluğun sağlanması için belirlenmek (adının konulması) ihtiyacındadır. Bu standartlar aynı zamanda yapılan işler hakkında denetçi tarafından düzenlenen raporu kullananlara bir güvence verir. Denetim standartlarının denetim işlemlerinden ayrılması gerekir. Denetim standartları geliştirilen detaylı denetim işlemlerine dayalı genel prensiplerdir. Bu standartlar sorumluluk işlemleri yönünden hayati olan ve halen geliştirilmekte olan denetimin bu sahalarını da ihtiva eder.

Denetim, eski bir meslek olmakla birlikte yarım yüzyıl önce ortaya çıkan genel kabul görmüş denetim standartlarının resmi kavramıdır. "The American Institute of Certified Public Accountant's Committee" (AICPA) 1948 yılında " Genel olarak kabul edilen denetim standartları: Bunların Anlamları ve Sınırları" başlıklı bir kitapçık yayınlamıştır. 1962 yılında yine AICPA denetim işlemleri ve standartları üzerine kanun halinde toplanmış bulunan belgeleri içeren "Denetim işlemleri belgesi no:33" adlı yayını yayımladı. 1973 yılında denetim işlemler belgesi üzerine yeni bir kanun şeklinde toplama yapıldı. Bu "Denetim Standartları Belgesi no:1 (SAS No:1)" olarak bilinmektedir. Bu belge geçmişteki 54 adet bildirinin basılmış kısım-

larını ihtiva ediyordu. Aynı zamanda komite denetim işlemleri komitesi olan ismini denetim standartları yönetim komitesi (Auditing Standards Executive Committee (Aud Sec)) olarak değiştirdi. 1973 yılından buyana ek bildiriler AICPA'nın mesleki standartları içerisinde yayınlanmakta ve kanun halinde toplanmaktaydı. Ekim 1978 de, Denetim Standartları Yönetim Komitesi DENETİM STANDARTLARI YÖNETİM KURULU ile değiştirildi. Bu kurulun AICPA üyeleri için kendi mesleki ahlak yasaları içinde resmen yayınlanmış standartları ve iş görme usulleri vardır.

Bu standartlar çeşitli memleketlerde çeşitli mesleki organlar tarafından kendi ortamlarına adapte edilmektedir. Toplam olarak 10 adet denetim standardı yayınlanmıştır. Fakat işlemleri ilişkin tebliğlerin sayısı çok daha fazladır.

Hükümet denetiminde, ABD Genel Denetim Ofisi (GAO of USA) hükümet organlarına ait programlar için faaliyetler için ve görevler için standartlar bir kitap halinde yayınlamıştır. Bu kitap 1988 yılında "Hükümet denetimi için standartlar" başlığı altında yeniden yazılmıştır. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) de 1987 yılında yine hükümet denetimi için standartlar yayınlamıştır. Değişik ülkelerin Yüksek Denetim organları da INTOSAI nin yayınladığı standartlar ışığı altında kendi denetim standartlarını geliştirmektedirler.

6.1 Genel Olarak Kabul edilmiş Denetim Standartları

Genel standartlar

1. Sorgulama bir denetçi olarak yeterli teknik eğitime ve ehliyete sahip kimse veya kimseler tarafından yapılır.
2. Göreve ilişkin tüm hususlarda denetçi tarafından akla dayanan davranışlardaki bağımsızlık sürdürülür.
3. Sorgulamada ve raporun hazırlanmasında mesleki açıdan gerekli özen gösterilir.

Çalışma alanı standartları

4. İş layikiyle planlanır, varsa yardımcılar uygun şekilde denetlenir.
5. Denetim işlemlerinin sınırını teşkil eden testlerin ortaya çıkan bulgularını tespit için; dahili kontrolün ona güvenilmesi esasına dayalı olarak uygun bir çalışma ve değerlendirme mekanizması mevcut olmalıdır.
6. İnceleme altına alınan mali belgelerle ilgili kanaat için makul bir esasa ulaşabilmek amacına yönelik olarak teftiş, gözleme, soruşturma ve sonuçların teyidi yoluyla yeterli ve geçerli kanıtlara dayalı iş elde edilir.

Raporlama standartları

7. Rapor, mali belgelerin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygunluk gösteren tarzda sunulup sunulmadığını ifade edecektir.

8. Rapor, bu prensiplerin cari dönemde daha önceki dönemle ilgili olarak devamlı gözlemlenip gözlemlenmediğini belirtecektir.

9. Mali belgelerdeki bilgi açıklamaları makul bir şekilde yeterli olacaktır aksi takdirde bunlar raporda belirtilmelidir.

10. Bir bütün olarak ele alındığında rapor mali belgelerle ilgili kanaati ihtiva etmelidir yoksa kanaat hususundaki iddia ifade edilemez. Herşeyi içeren bir kanaat ifade edilemezse buna ait sebepler belirtilmelidir. Bir denetçi ismiyle birlikte görülen her mali belgeye ilişkin her olayda rapor denetçinin sorgulamasına ait karakteri ve varsa denetçinin üzerine aldığı sorumluluk derecesini açıkça göstermelidir

6.2. Hükümet Denetimi için Ek Standartlar

General Audit Office'in Hükümet Denetimi Standartları aşağıdaki ek standartları ifade eder:

1) Hükümet denetimlerini yöneten denetim organı aynı yerde bir dahili kalite kontrol sistemine sahip olmalı ve bir harici kalite kontrol gözden geçirme programına da katılmalıdır.

2) Yapılan araştırma tatbiki mümkün yasa ve yönetmeliklere olan uygunluk kabilinden olmalıdır.

3) Denetçi mali belgelerin miktarlarını veya mali denetimin sonuçlarını maddi olarak direkt etkileyen hataları, düzensizlikleri ve yasaya aykırı eylemleri bulmayı güvence altına almak için denetim adımlarını ve işlem sırasını planlamalıdır.

"Denetçi, yasaya aykırı işlem ihtimallerinin farkında olmalıdır ki bunlar mali belgeler üzerinde veya mali konulara ilişkin denetimin sonuçları üzerinde endirekt ve maddi etkiler yapar."

7 DENETİMİN ALANI

Denetimin alanı anayasal öngörüler, yasal zorunluluklar ve görevlendirme yazısında belirtilen ifadeler gibi birçok şeye bağlıdır. Fakat denetçi görevlerinin alanına ait denetlenen ile denetçi arasındaki örgütsel ilişki içerisinde işin doğası gereği olan belirli özellikler vardır. Mesela dahili denetçinin işlerinin alanı ile harici denetçinin işlerinin alanı her ikisinin denetlenen ile olan örgütsel ilişkileri nedeniyle birinci derecede ayrılık gösterir

Denetim alanlarını harfi harfine belirtebilmek için denetimin çeşitli kategorileri arasında bu noktayı ayırtmak uygun olur.

7.1 Dahili denetim

Dahili denetim yönetime bir hizmettir. Dahili denetçiye en yüksek bağımsızlığı sağlamak için gayret edilirse de nihai incelemede denetçiler baş yöneticiye rapor verirler. Bu sebeple denetçiler bu işlemler hakkında ve en üst yönetim makamının ihmalleri hakkında tarafsız bir yorum yapamazlar. Dahili denetimin alanı ekseriyetle denetçi tarafından mali belgeler üzerinde fikir beyan edilmeden mali denetimi de kapsar. Bu onların mali belgeler üzerinde hiç fikir beyan etmemesi manasına gelmez fakat genelde bu onlardan istenmez. Bu sebeple onların çalışma alanı yönetim politikasında, mali disiplinde, örgüte ait malvarlığının güvenliğinde uygunluk durumunu kapsar ve ekonomi ve verimlilik bakımından yürütülen çeşitli işlemlere bakar.

Dahili denetimde paranın değerine dair bu vurgulama yakın zaman kökenlidir. Şunu belirtmek çok önemlidir ki bir dahili denetçi tarafından işlemlerin denetlenmesi, bir harici denetçi tarafından veya hükümet denetçisi tarafından yapılan performans denetimi veya geniş kapsamlı denetim ile küçük fark arz eder. Performans denetimine ilişkin olarak denetçinin tam rolü aşağıdaki paragrafta açıklanmaktadır.

7.2 Harici denetim

Harici denetim bir örgütün mensubu olmayan denetçiler tarafından yapılır. Bu durumda denetçilerin genel kabul görmüş denetim standartlarının ışığı altında fikirlerini açıklamak için daha büyük fırsata sahip oldukları farz olunmaktadır. Fakat günümüzde bağımsız denetçilerin paranın değeri denetimini de yapmaları istenmektedir. Harici denetçiler tarafından yapılan paranın değeri denetimleri aynı zamanda etkinlik denetimini, verimlilik denetimini ve ekonomiklik denetimini de kapsamaktadır. Bu bağlamda etkinlik denetimi yönetim politikasının örgüte ait birinci derecedeki hedeflere varmadaki etkinliğini kapsamaktadır. Harici denetçiler aldıkları sonuçları yönetimden ziyade işi yapana rapor ederler. Ekseriyetle harici denetçilerden idarenin işlemleri hakkında geliştirmeler önermeleri beklenmez. Fakat dahili denetçiler sık sık idereye öneriler sunarlar.

7.3 Hükümet Denetimi

Geleneksel olarak hükümet denetiminin alanı kanunlara, yönetmeliklere uygunluğu ve doğruluğu gözetmektir. Bu sebeple geleneksel olarak hükümet denetçileri bir iş organizasyonuna ait harici denetçilerin yaptıklarından daha fazla bir şey yapmaktadırlar. Ve şimdi hükümet fonksiyonlarındaki çok büyük artışlar ve sorumluluk konusundaki daha büyük istemlerden dolayı hükümet denetiminin alanı daha büyük bir genişleme arz etmektedir. Ve artık bu denetim paranın değeri denetimini de kapsamaktadır. Hükümet denetçileri etkinlik denetimini de yürütebilmekle birlikte ülkelerin çoğunda bu fonksiyon yönetime ait DAHİLİ DEĞERLEME BÖLÜMÜ tarafından yapılmaktadır. Aynı zamanda hükümet denetçilerinin kamu yönetimi için

gelişme önerilerinde bulunmaları beklenirken paranın değeri denetimi için görevli olan harici denetçilerin bunu yapmaları zordur. Ülkelerin pek çoğunda hükümet denetçileri bulgularını kanun yapıcıya rapor ederler.

8 DENETÇİLERİN GEREÇLERİ

Denetçiler görevlerini nasıl yaparlar ? Değişik bir anlatımla, denetçilerin görevlerini yerine getirmede benimsedikleri usuller, işlemler nelerdir. Denetçilerin görevlerini yapmak için yerine getirdikleri çok sayıda fonksiyon var ise de aşağıda ana kategoriler olarak belirtilen işlemler denetçiler tarafından sık sık yapılmaktadır.

8.1 Düzenli inceleme

Düzenli incelemenin anlamı belgeleri aritmetik olarak incelemektir. Hesap işlemlerinde elektronik cihazların gelmesi ile denetimde düzenli incelemenin önemi azalmıştır.

8.2 Mutabakat

Denetçiler çeşitli belgelerin özellikle kasa, banka ve bilançolarla ilgili belgelerin mutabakatlarını bir düzenlilik meselesi olarak kontrol eder. Bu amaçla denetçiler dış kaynaklardan bağımsız olarak sık sık hesap defterlerinin gösterdiği bilançoların sağlamasını yaparlar . Bu tip harici sağlamalar genellikle tahsil edilebilir veya ödenebilir hesaplar için yapılır.

8.3 Doğrulamak

Doğrulamanın manası mali işlemlerin dayandığı kanıtlarla karşılaştırılmasıdır. Doğrulama genellikle ilgili makbuzlarla yapılır. Denetçiler defterlere yapılan kayıtların geçerli makbuzlara yeterince dayalı olup olmadığına bakarlar. Doğrulama aşağıdaki kontrolleri gerektirir:

a) Şirket mülkiyetine alınmış ve maliyet kayıtlarına intikal ettirilmiş bulunan kalemlere ait satıcı faturalarının ve iptal edilmiş çeklerin soruşturulması.

b) Maddeden alınmış bulunan kalemlerin alınmalarına dair raporların incelenmesi.

c) Giderlerin uygun yetkiler dahilinde yapılıp yapılmadığını görmek için masraf yetkilerinin gözden geçirilmesi.

d) Giderin yılına ait olup olmadığını görmek için işlem tarihlerinin incelenmesi.

8.4 Teyid

Denetçiler örgütün aktif ve pasiflerinin teyidini yaparlar. Teyid en az aşağıdakileri gerektirir:

- a) Değer biçme: Bir aktif veya pasifin taşıdığı uygun değerle kayıtlı olmasıdır.
- b) Mevcudiyet: Örgüte ait bir aktif veya pasifin istenilen tarihte var olmasıdır.
- c) Düzenlilik: Bir işlemin gerçek olması ve örgüte ait bulunmasıdır.
- d) Kapsama: Hiçbir aktif, pasif veya işlemin kayıt dışı kalmamış olmasıdır.
- e) Doğruluk: Bir kalemin genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun şekilde belirtilmiş olmasıdır.
- f) Sınıflandırma: Gelir ve gider işlemlerinin uygun hesaba kayıt edilmesi ve uygun dönem itibariyle tahsis edilmesidir.
- g) Tasarruf hakkı: Bir aktifin belirli bir tarih itibariyle sahiplenilmesidir.

8.5 Gözetim

Gözetim, işlemlerin, faaliyetlerin, imkanların, aktif varlıkların ve belgelerin fiziki denetimi, sayılması ve fiziki olarak gözden geçirilmesi anlamına gelir. En yaygın gözetim şekli elde tutulan nakit paranın belirli bir tarih itibariyle sayılması ve denetim sırasında mal mevcutlarının sayılmasıdır.

8.6 Sorgulama

Denetçiler keza açıklama veya teyid ihtiyacını duydukları hususlarda denetlenen kurum personelinden gerek doğrudan kişisel temas ve gerekse sorunlara ait yazılı sorgu kağıtları yöneltmek yoluyla onların düşüncelerini alırlar.

Bazan denetçiler denetlenen kurumun belirli bir meseledeki resmi konumunu öğrenmek amacıyla bu mesele hakkında denetlenenin yazılı görüşünü ifade eden bir mektup isterler.

8.7 Çözümleme:

Denetçiler belirli bir mesele hakkındaki gerçeklerin veya olayların sebeplerini araştırıp buldukları kanıtların analizini de yaparlar.

Denetim dilinde bu gereçler denetçileri muhasebe kayıtlarının kanıtlanmış bir şekilde doğru olduklarını teyid etmeye yönelttikleri için kanıtlama testleri olarak adlandırılır. Bu kanıtlama testleri genellikle gözetim altında ve bir dönem itibariyle dahili kontrolün varlığını ve etkinliğini değerlendirmek için yapılan uygunluk testlerinden farklılık gösterir. Kanıtlama testlerinin kapsamı en çok dahili kontrolün güvenilirliğine bağlıdır. Dahili kont-

roller güvenilir olduğu takdirde denetçiler sık sık kanıtlama testlerini azaltırlar. İş örgütlerinin ve hükümet faaliyetlerinin korkunç derecede büyüdüğü günümüzde kanıtlama testlerini yüzde yüz oranda yapmak ekonomik olmaz. Bunun yerine denetçiler işlemlere ait örnekler ve bilançolar üzerinde denetim yapmakta ve görüşlerini belirlemektedirler. Denetlenecek örneklerin ölçüsü uygunluk testlerinin sonuçları ışığı altında belirlenmektedir.

9 DENETİMİN USULÜ

Her denetim işi enaz aşağıdaki safhalardan geçer:

- i) Planlama
- ii) Yürütme.
- iii) Raporlama

9.1 Planlama

Denetimin planlanması aşağıdakileri gerektirir.

- a) Denetim hedeflerinin belirlenmesi.
- b) Kurum içi belgelerin gözden geçirilmesi ve başlangıç gözlemleri yoluyla denetlenen kurum hakkında bilgi sahibi olunması.
- c) Denetim kriterlerinin ortaya konması.
- d) Denetimin lüzum ve öneminin kararlaştırılması.
- e) Denetlenmeme riskinin değerlendirilmesi.
- f) Denetim stratejisinin ortaya konması.
- g) Konunun potansiyel öneminin tanımlanması.
- h) Denetimin icrası ve raporlama için bir işlemler sırası belirlenmesi.
- i) Elektronik bilgi işlemli denetim halinde gerekli software'in geliştirilmesi.

9.2 Yürütme:

Denetimin yürütülmesi aşağıdakileri kapsar:

- a) Detaylı bir denetim planı yazılması.
- b) Denetim çalışma kağıtlarının planlanması.
- c) Verilerin elde edilmesi
- d) Verilere ait durum analizi.
- e) Bulguların geliştirilmesi.
- f) Denetlenen yönetim ile bulguların tartışılması.

9.3 Raporlama:

Denetim sonuçlarının raporlanması aşağıdakileri kapsar:

- a) Denetim bulgularının birleştirilerek bütünleştirilmesi.
- b) Tutarlılık ve geçerlilik için kontrol edilmesi.
- c) Bir taslak rapor yazılması.
- d) Taslak raporun denetlenen'e verilmesi.
- e) Denetlenen'in görüşünü aldıktan sonra raporun sonuçlandırılması.

Pratikte bu üç safha burada ifade edildiği gibi tam bir düzen içerisinde olmaz. Çoğunlukla birbirlerini örterler. Fakat denetçiler günlük işlerini yaparken her safhayı açıkça algılama durumundadırlar. Hükümet denetiminde denetim usulleri fazladan iki safhayı daha kapsar:

9.4 Taslak denetim raporunun denetlenen nezdinde takip edilmesi:

Denetlenenlerin belirli bir dönem içerisinde denetim gözlemlerine karşı bir cevap vermeleri beklenir. Bu cevap denetime ait tavsiyelerine dair olumlu bir hareket olabileceği gibi bir fikir ayrılığı şeklinde de olabilir. Her iki durum da denetçinin nihai raporunda yazılır.

9.5 Raporun GENEL HESAPLAR KOMİTESİ'ne sunulması.

İş firmalarının denetçileri raporlarını pay sahiplerinin bilgisine sunarlar ve iş de sona erer. Hükümet denetiminde, yüksek denetim organı raporunu parlamentodaki genel hesaplar komitesine sunar ki burada denetlenen'in durum hakkında açıklamalar yapması istenir. Denetlenen kurum burada savunma rolünü üstlenirken yüksek denetim kurumu savcı olmaktadır.

10 DENETİMİN ZAMANLANMASI

Denetim bir işlem sonrası faaliyetidir. Ekseriyetle hesaplar kapandıktan sonra icra edilir. Bu sebeple denetimlerin hemen hemen hepsi yıllık işlemlerdir, olağan olmayan bazı sebeplerle mesela yolsuzluk, zimmet, adli vaka, tasfiye, toptan satılma veya bir başka kuruma katılma gibi özel denetim gereksinimleri bu kuralın dışındadır.

Çünkü pek çok iş ilişkisinde hesaplar benzer tarihlerde kapatılır ve denetim işlerinin pek çoğu yılın belirli sezonunda ortaya çıkma eğilimindedir. Bu denetimi birikmiş işlere yöneltir. Gereksiz gecikmelerden sakınmak için denetçiler işlerini iki safhaya ayırırlar:

- a) Geçici denetim (ara denetim)
- b) Yıl sonu denetimi

Denetçiler ara denetimi cari yıl içerisinde yaparlar.İşlerin yürütmesi esnasında her denetlenen'in kendine özel durumları ışığında ara denetime karar verilir ve bu ara denetimler aşağıdaki sahaları kapsar:

- Denetlenen'in bir gözden geçirilmesi
- Dahili kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi.
- Uygunluk testi.
- Kanıtlayıcı testi gerektiren sahaların tanımlanması.

Yıl sonu denetimleri hesap kapatma döneminden sonra planlanır.Yıl sonu denetimi sırasında aşağıdaki işler genellikle yapılır:

- Sonuç bilançosunun kanıtlama testi
- Sona erme noktalarının test edilmesi.

Hükümet denetiminde ara denetim ile yıl sonu denetimi kavramları yaygın değildir. Hükümet denetçileri hükümetin belirli daireleri ile şubelerini hesapların kapanmasından sonraki yılda denetlerler. Bu genel çerçevede denetimin tam zamanı denetlenen idare ile danışmalar yapılarak kararlaştırılır. Denetçiler kendilerine raporlama için verilmiş sürenin sonunu unutmadan denetlenen'in uygun zamanını gözönünde bulundurur.

Bazı hükümet dairelerinde günü gününe denetim sistemi vardır. Bu günü gününe denetim sistemi dairenin işlemlerini gidişat içinde zaman zaman bazında ve ödemelerin yapılmasından ve işlemlerin kayda alınmasından hemen sonra sorgular.

11 SON SÖZ

Denetçilerin rolü iş örgütlerindeki şekil ve saha değişikliklerine cevap olarak artan bir şekilde gelişmektedir. Denetçiler yeni uğraşları karşılamaya çalışmaktadırlar.Ne zaman onların cevapları toplumun beklentilerinin gerisinde kalsa, hemen tenkide maruz kalırlar.Toplumun sosyal tenkidleri ve hukuk mahkemelerinin kararları karşısında denetçi rolünde bazı değişimler de olmaktadır.Keza teknoloji de denetçinin evrimsel rolü üzerinde bir rol oynamaktadır.Bu rol yaşayan hareketli bir toplumda artarak gelişen şekilde devam edecektir.

NOT: Yazarın bu eseri Pakistan Sayıştayınca yukarıdaki başlık altında bir kitapçık halinde yayınlanmıştır.