

BÖLÜM III

Devlet Denetiminde Çalışma Standartları

129. Çalışma standartlarının amacı, denetçinin takip etmesi gerekli olan amaçlı, dengeli ve sistematik aşamaların veya tedbirlerin kriterini koymak ve genel çerçevesini çizmektir. Bu aşamalar ve tedbirler, belli bir sonuca varmak için denetim kanıtı arayışı içinde bulunan denetçinin takip etmesi gerekli araştırma kurallarını belirtmektedir.

130. Çalışma standartları, denetim görevini yerine getirmek için gerekli çerçeveyi çizer. Söz konusu standartlar, çalışma standartları içinde yer alan görevlere ilişkin temel şartlar koyan genel denetleme standartları ile ilgilidir. Ayrıca bu standartlar, çalışma standartlarının uygulanması sonucu raporun veya kanaatin (görüşün) muhtevasının ana kaynağını oluşturan ve denetimin iletişim yönünü kapsayan raporlama standartlarıyla da ilgilidir.

131. Bütün denetim türlerine uygulanabilir çalışma standartları şunlardır.

a) Denetçi denetimi- denetimin üstün vasıflı, etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde- planlamalıdır.

b) Her seviyedeki denetim görevlisinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetime tabi tutulmalı ve *belgelendirilmiş denetim çalışması* kademli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmelidir.

c) Denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini gözden geçirmeli ve değerlendirmelidir.

d) Düzenlilik (mali) denetimleri yürütülürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir test yapılmalıdır. Denetçi, denetim aşama ve prosedürlerini; mali (düzenlilik) denetim sonuçlarını ve idare hesabı tutarlarını(mali tabloları) doğrudan ve *önemli* ölçüde etkileyen hata, düzensizlik ve yasaya uygunsuzlukları ortaya çıkarmayı mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi,mali tablolar(idare hesabı) veya düzenlilik denetimi sonucu üzerinde dolaylı ve *önemli* etkisi olabilecek yasaya aykırı işlemlerin mevcut olabileceği ihtimalini gözardı etmemelidir.

Performans denetimlerinin yürütülmesinde; denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır. Denetçi, denetimi; denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasaya aykırılıkları ortaya çıkarmayı sağlayacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi ayrıca, denetim sonuçları üzerinde dolaylı bir etkisi olabilecek ve yasaya aykırılık göstergesi sayılabilecek durum ve işlemler konusunda müteyakkız olmalıdır. Düzenlilik denetimi, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim şekliyle Sayıştayın gerçekleştirmek istediği amaçlardan birisi, kullanımına verilmiş tüm araçların yardımıyla Devlet bütçesinin ve hesapların tam ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu, Parlamento ile denetim raporunun diğer kullanıcılarına, Devletin mali yükümlülüklerinin büyüklüğü ve gelişimi konusunda *teminat* verecektir. Bu amaca ulaşmak için Sayıştay, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını, tüm işlemlerin doğru ve tamam olarak yapılmış, ödenmiş ve kaydedilmiş olup olmadığını saptayacak biçimde inceler ve denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse, normal olarak "aklanma" şeklinde son bulur.

e) Denetime tabi kuruluş, program faaliyet ve servise ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul deliller toplanmalıdır.

f) Düzenlilik (mali) denetimde ve diğer denetim şekillerinde denetçiler, mali tabloları, tatbiki mümkün olduğunda, mali raporlama ve rapor açıklamaları konusunda kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıkları yönünden analiz etmelidirler. Mali tabloların analizi bu tablolar hakkında kanaat belirtmek için mantıki bir temel elde edilebilecek seviyeye gelene kadar yapılmalıdır.

Planlama

132. Çalışma standartları:

"Denetçi denetimi- denetimin üstün vasıflı, etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde- planlamalıdır." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *planlamayı* bir denetim standardı olarak açıklar.

133. Sayıştay, kanunla kendisine verilen denetim görevlerine öncelik vermeli ve denetim alanı içine girmekle beraber denetimi ihtiyari nitelikte olan alanların önceliklerini değerlendirmelidir.

134. Bir denetimin planlanmasında denetçi;

a) Denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu çevreye ilişkin kayda değer hususları belirlemeli;

b) Hesap verme sorumluluğunun gerektirdiği ilişkiler konusunda bir anlayış geliştirmeli;

c) Denetime ilişkin kanaatler, sonuçlar veya raporların şeklini, içeriğini ve kullanıcılarını tesbit etmeli;

d) Denetim hedeflerini ve bunlara ulaşmada kullanılması gerekli testleri belirlemeli;

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

f) Üzerinde durulacak konuların *önemliliğine* karar vermeli;

g) Denetlenen kurumun iç denetimini ve çalışma programını gözden geçirmeli;

h) Diğer denetçilerin, örneğin iç denetimin, güvenilebilirlik derecesini değerlendirmeli;

i) En verimli ve en etkin denetim yaklaşımına karar vermeli;

j) Daha önceden rapor edilen denetim bulguları ve tavsiyeleri konusunda uygun tedbirler alınıp alınmadığı konusunda karar vermeli;

k) Denetim planı ve öngörülen çalışmaya ilişkin gerekli dokümanı sağlamalıdır.

135. Bir denetim normal olarak aşağıdaki planlama aşamalarını içerir:

a) Denetlenen kuruluş ve onun yapısı hakkında bilgi toplamak ve bu suretle denetlenecek konuların *önemliliğine* ve taşıdıkları risk unsuruna karar verebilmek;

b) Denetimin hedefini ve kapsamını belirlemek;

c) Ön analizler yaparak uygulanacak denetim yaklaşımına karar vermek ve yapılacak sorunun kapsamı ile niteliğini tesbit etmek;

d) Denetimi planlarken farkedilen bazı önemli sorunlara dikkat çekmek;

e) Denetim için bir program ve *bütçe* yapmak;

f) Personel ihtiyaçlarını ve denetimi yürütecek ekibi belirlemek;

g) Denetlenen kuruma denetim alanı, hedefi ve denetimin değerlendirilme kriterleri hakkında tanıtımda bulunmak ve gerekiyorsa onlarla bu konularda görüşme yapmak;

Sayıştay gerekirse denetim sırasında planı gözden geçirip değiştirebilir.

Gözetim ve Gözden Geçirme

136. Çalışma standartları:

"Her seviyedeki denetim görevlisinin çalışması ve denetimin her safhası uygun bir biçimde gözetime tabi tutulmalı ve belgelendirilmiş denetim çalışması kıdemli bir denetim elemanı tarafından gözden geçirilmelidir." ilkesini içerir.

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

137. Gözetim, denetim amaçlarının yerine getirilmesini ve denetim işinin kalitesinin korunmasını sağlamak açısından gereklidir. Uygun bir gözetim ve kontrol, denetçilerin bireysel yeterliliği ne olursa olsun her durumda gereklidir.

138. Gözetim hem denetimin özüne hem de denetim metoduna yöneltilmeli ve:

a) Denetim ekibi elemanlarının denetim planı hakkında açık, değişmez ve tutarlı bir anlayışa sahip olmasını;

b) Denetimin, denetim standartları ve Sayıştay uygulamalarına uygun yürütülmesini;

c) Denetim planının ve anılan planda belirlenen aşamaların bu konuda bir değişiklik yapılması için yetki verilmedikçe aynen izlenmesini;

d) *Çalışma kağıtlarının* sonuç, tavsiye ve kanaatleri yeterince destekleyecek kanıtı ihtiva etmesini;

e) Denetçinin belirtilen denetim hedefine ulaşmasını;

f) Denetim raporunun denetim sonuçları, tavsiyeleri ve kanaatlerini uygun şekilde içermesini sağlamalıdır.

139. Tüm denetim çalışmaları, denetim kanaati veya denetim raporu sonuçlandırılmadan önce kıdemli bir denetim mensubu tarafından gözden geçirilmelidir. Bu gözden geçirme işi denetimin her aşamasında yapılmalıdır. Gözden geçirme, denetim görevine birden fazla seviyedeki birikim ve deneyimler ile değerlendirmeleri katarak:

a) Nihai denetim kanaati ve raporuna temel olan tüm değerlendirme ve sonuçların yeterli, uygun ve makul denetim delillerine dayanmasını;

b) Bütün hata, eksiklik ve anormallikler belirlenerek, belgelendirilerek ya tamamen çözümlenmesini ya da daha kıdemli Sayıştay Mensubunun dikkatine sunulmasını;

c) Gelecekteki denetimlerin yürütülmesi için gerekli değişiklik ve iyileştirmelerin belirlenip kaydedilerek gelecekteki denetim planları ile personel geliştirme faaliyetlerinde dikkate alınmasını;

sağlamalıdır.

140. Bu standart, *kurullar halinde çalışan (collegiate)* Sayıştaylarda daha farklı bir biçimde uygulanır. Böyle bir yapıya sahip Sayıştaylarda, günlük olağan niteliktekiler dışındaki kararlar, konunun özelliği ile bağlantılı olarak bu kararın alınması için uygun olan kurulca alınır. Böyle bir kurum (Sayıştay), incelemelerin kapsamı, yapılması gerekli testler ile uygulanması gerekli metodlar hususlarında, bir bütün olarak, karar verir.

İç kontrolün İncelenmesi ve Değerlendirilmesi

141. Çalışma standartları :

"Denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini gözden geçirmeli ve değerlendirmelidir." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *iç kontrolü* bir denetim standardı olarak açıklar:

142. Denetlenen kurumun iç kontrolü, yürütülen denetim tipine göre değerlendirilmelidir. Düzenlilik (mali) denetiminde bu değerlendirme, varlıkları ve kaynakları teminat altına almaya yönelik ve muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olmasını sağlayan iç kontroller üzerinde yapılmalıdır. Düzenlilik (uygunluk) denetiminde sözkonusu değerlendirme, idarenin kanun ve nizamla uymasını sağlayan kontroller üzerinde yapılmalıdır. Performans denetiminde ise anılan değerlendirme denetlenen kuruluşun işlemlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine ve bu arada yönetim politikalarına bağlı kalınması ve vaktinde güvenilir mali ve idari bilgi üretilmesine yardımcı olan kontroller üzerinde yapılmalıdır.

143. İç kontrolün hangi ölçüde değerlendirileceği denetim amaçlarına ve arzu edilen güvenilirlik derecesine bağlıdır.

144. Muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayarlaştırıldığı ortamlarda denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün doğruluk, tamlik ve güvenilirliği ne dereceye kadar sağladığını araştırmak durumundadır.

Uygulanabilir Kanun ve Düzenlemelere Uygunluk

145. Çalışma standartları:

"Düzenlilik (mali) denetimleri yürütülürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir test yapılmalıdır. Denetçi, denetim aşama ve prosedürlerini; mali (düzenlilik) denetim sonuçlarını ve idare hesabı tutarlarını(mali tabloları) doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen hata, düzensizlik ve yasaya uygunsuzlukları ortaya çıkarmayı mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi,mali tabloları(idare hesabı) veya düzenlilik denetimi sonucu üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasaya aykırı işlemlerin mevcut olabileceği ihtimalini gözardı etmemelidir.

Performans denetimlerinin yürütülmesinde; denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli görüldüğünde mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk değerlendirmesi yapılmalıdır.Denetçi, denetimi; denetim amaçlarını önemli ölçüde etkileyebilecek yasaya aykırılıkları ortaya çıkarmayı sağlayacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi ayrıca, denetim sonuçları üzerinde dolaylı bir etkisi olabilecek ve yasaya aykırılık göstergesi sayılabilecek durum ve işlemler konusunda müteyakkız olmalıdır.

Düzenlilik (mali ve uygunluk) denetimi, devlet denetiminin önemli bir parçasıdır. Bu denetim şekliyle Sayıştayın gerçekleştirmek istediği amaçlardan birisi, kullanımına verilmiş tüm araçların yardımıyla Devlet bütçesinin ve hesapların tam ve doğru olup olmadığını ortaya çıkarmaktır. Bu, Parlamento ile denetim raporunun diğer kullanıcılarına, Devletin mali yükümlülüklerinin büyüklüğü ve gelişimi konusunda teminat verecektir. Bu amaca ulaşmak için Sayıştay, idarenin hesaplarını ve mali tablolarını, tüm işlemlerin doğru ve tamam olarak yapılmış, ödenmiş ve kaydedilmiş olup olmadığını saptayacak biçimde inceler ve denetim prosedürü, düzensizlik söz konusu değilse, normal olarak "aklanma" şeklinde son bulur." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar uygunluğu bir denetim standardı olarak açıklar

146. Özellikle hükümet programlarının denetiminde bunların kanun ve düzenlemelere uygun olup olmadığının incelenmesi çok önemlidir, çünkü, karar merciinde bulunanlar kanun ve diğer düzenlemelere uyulup uyulmadığını, bunların istenilen sonuçları verip vermediğini ve eğer vermiyorlarsa ne tür değişiklikler yapılabileceğini bilmek isterler. Buna ek olarak, tüm devlet kuruluşları, programlar, hizmetler ve faaliyetler kanunlarla düzenlenir ve daha özel kural ve düzenlemelere tabidir.

147. Denetimi planlayanlar, denetlenen kuruluşa uygulanabilir mevzuat konusunda bilgi sahibi olmalıdır. Çünkü genellikle bir denetimde kabili tatbik bir çok kanun ve düzenlemeler bulunmaktadır.Bu nedenle, denetçilerin denetim hedefleri üzerinde önemli etkisi bulunabilecek kanun ve diğer düzenlemeleri saptayabilmek için profesyonel bir biçimde muhakeme yürütmeleri gerekir.

148. Denetçi ayrıca denetim sonuçları üzerinde dolaylı etkisi olabilecek kanuna aykırı davranışların göstergesi sayılabilecek işlem ve durumlar konusunda müteyakkız olmalıdır. Eğer denetim aşama ve prosedürleri, kanuna aykırı işlem ve eylemlerin meydana geldiğini veya gelebileceğini gösterirse o zaman denetçinin, bunların denetim sonuçlarını ne ölçüde etkileyeceğine karar vermesi gerekir.

149. Bu standarda uygun olarak denetimlerin yürütülmesinde, denetçilerin kendi mesleki yargılarına göre mevcut şartlara en uygun gelen denetim aşama ve prosedürlerini seçip uygulamaları gerekmektedir. Bu denetim aşama ve prosedürlerinin, denetim hüküm ve sonuçları için makul bir temel oluşturacak yeterli ve uygun kanıtları elde etmeye yönelik şekilde tasarımılanması gerekmektedir.

150. Genellikle yönetim, kanun ve düzenlemelere uyulmasını temin edecek etkili bir iç kontrol sistemi kurmakla mükelleftir. *Uygunluğu* test edecek veya değerlendirmesini sağlayacak denetim aşama ve prosedürlerinin tasarımı sırasında denetçiler, kurumun iç kontrolünü değerlendirmeli ve kontrol yapısının, *uygunsuzluğu* farkedememe veya önleyememe riskleri taşıyabileceğini hesaplamalıdır.

151. Denetçiler, Sayıştayın bağımsızlığını etkilemeden, kanunsuz eylemler söz konusu olduğunda, denetim aşama ve prosedürlerini, gelecekteki yasal soruşturma ve adli işlemlere müdahale etmeyecek ölçüde genişletmek konusunda gerekli mesleki özen ve dikkati göstermelidirler. Gerekli özeni göstermek; izlenecek denetim aşama ve prosedürlerine karar vermek amacıyla, yetkili hukuk danışmanlarına ve *kanunu tatbik ettirici teşkilatlara* danışmayı içerir.

Denetim Kanıtı

152. Çalışma standartları:

"Denetime tabi kuruluş, program faaliyet ve servise ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve makul deliller toplanmalıdır." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *denetim kanıtını* bir denetim standardı olarak açıklar:

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

154. Denetçilerin denetim kanıtı toplaması için denetleme, gözlem, sorgu ve teyit teknikleri ve yöntemleri hakkında sağlıklı bir anlayışa sahip olmaları gerekir. Sayıştay, uygulanan tekniklerin bütün niceliksel *önemli* hata ve düzensizlikleri ortaya çıkaracak yeterlilikte olmasını sağlamalıdır.

155. Yaklaşımları ve usulleri seçmekte denetim kanıtının niteliğine dikkat edilmelidir. Kanıtın *yeterli, uygun ve makul* olması gibi.

156. Denetçiler, çalışma kağıtlarında denetim kanıtını(yapılan iş, denetim bulguları ve planlamanın dayanağı ve kapsamını da içerecek şekilde) yeterli ölçüde belgelendirmelidirler.

157. Yeterli belgelendirme çeşitli nedenlerle önemlidir. Söz konusu belgelendirme:

a) Denetçinin kanaat ve raporlarını destekleyecek ve teyit edecektir.

b) Denetimin verimlilik ve etkinliğini artıracaktır.

c) Rapor hazırlamada ve denetlenen kuruluş veya diğer ilgili taraflardan gelebilecek sorulara cevap vermede bilgi kaynağı oluşturacaktır.

d) Denetçinin denetim standartlarına uyduğunu kanıtlayacaktır.

e) Planlama ve gözetimi kolaylaştıracaktır.

f) Denetçinin mesleki gelişmesine yardımcı olacaktır.

g) Verilen görevin tatmin edici biçimde yapıldığını kanıtlayacaktır.

h) Yapılan işin gelecekte referans teşkil etmesini sağlayacaktır.

158. Denetçi, çalışma kağıtlarının muhteva ve düzenlenme biçiminin denetçinin mesleki yeterliliğini, deneyimini ve bilgisini yansıttığını bilmelidir. Çalışma kağıtları, denetime katılmayan tecrübeli bir denetçinin, sonuca ulaşmak için nasıl bir çalışma yapıldığını ortaya çıkarmasını sağlamaya yetecek ölçüde tam ve ayrıntılı olmalıdır.

Mali Tabloların Analizi

159. Çalışma standartları:

"Düzenlilik (mali) denetiminde ve diğer denetim şekillerinde denetçiler, mali tabloları, tatbiki mümkün olduğunda, mali raporlama ve rapor açıklamaları konusunda kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıkları yönünden analiz etmelidirler. Mali tabloların analizi bu tablolar hakkında kanaat belirtmek için mantıki bir temel elde edilebilecek seviyeye gelene kadar yapılmalıdır." ilkesini içerir.

Aşağıdaki paragraflar *mali tabloların analizini* bir denetim standardı olarak açıklar:

160. Mali tablo analizleri, mali tabloların çeşitli öğeleri arasında ve içinde istenilen ilişkinin var olup olmadığını araştırmayı, istenmeyen ilişkileri ve alışılmışın dışındaki eğilimleri belirlemeyi amaçlar. Bu nedenle denetçi, mali tabloları eksiksiz ve özenle analiz ederek;

a) Mali tabloların kabul edilebilir muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını;

b) Mali tabloların, denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak hazırlanıp hazırlanmadığını;

c) Mali tabloların çeşitli öğeleri hakkında yeterli açıklamanın mevcut olup olmadığını ve,

d) Mali tabloların çeşitli öğelerinin uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğini, ölçülüp ölçülmediğini ve gösterilip gösterilmediğini,

Araştırır.

161. Mali analiz metod ve teknikleri büyük ölçüde denetimin kapsamına, tabiatına, hedefine ve denetçinin bilgisi ile yargısına dayanır.

162. Sayıştayın bütçe kanunlarının uygulanışı hakkında rapor verme zorunluluğu olduğunda denetimin;

(a) Gelir hesapları için; gelir tahminlerinin başlangıç bütçesindeki tahminler olup olmadığını; kayıtlı vergi ve resimler ile bütçede gösterilmiş olan diğer gelirlerin denetiminin denetlenen kuruluşun yıllık mali tabloları(idare hesabıyla) ile mukayeseli bir şekilde yapılıp yapılmadığının doğrulanmasını,

(b) Gider hesapları için; ek bütçelerle veya ek kanunlarla verilen ek ödeneklerin doğrulanması ile devreden ödeneklerin önceki yıl mali tabloları ile karşılaştırmak suretiyle doğrulanmasını, içermesi gerekir.

BÖLÜM IV

Devlet Denetiminde Raporlama Standartları

163. Her özel durum için bir raporlama kuralı koymak mümkün değildir. Bu standart, ancak denetçiye yardımcı olmak amacıyla getirilmiş olup bir rapor veya kanaat oluşturmada denetçinin sağlıklı yargısının yerini almaya yönelik değildir.

164. Raporlama ifadesi, hem mali ve düzenlilik denetimi sonucu mali tablolar hakkındaki denetçi *kanaati* ve diğer görüşlerini, hem performans denetiminin tamamlanması üzerine düzenlenen denetçi *raporunu* kapsamaktadır.

165. Denetçinin mali tablolar dizisine ilişkin olarak belirttiği kanaat, genellikle kapsamlı test ve diğer denetim sonuçlarının muhtasar ve standartlaştırılmış biçimdeki yansımasıdır. Çoğu kez, işlemlerin kanun ve diğer düzenlemelere uygun olup olmadığı konuları ile yolsuzluk, yasaya aykırı fiiller ve yetersiz kont rol sistemlerinin rapor edilmesi gerekmektedir. Bazı ülkelerde anayasal ve yasal zorunluluklar, Sayıştayın özellikle, Bütçe ile mali tablolarda görülen kesinleşmiş rakamlar (kesin hesap) arasında mutabakat (uygunluk) sağlamak suretiyle, bütçe kanunlarının uygulanması konusunda rapor vermesini gerekli kılabilir.

166. Performans denetiminde denetçi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasındaki tutumluluk ve verimliliği ve hedeflere ulaşmaktaki etkinliği rapor eder. Bu tür raporlar nitelik ve kapsam bakımından önemli ölçüde farklı olabilir. Söz konusu raporlar örneğin, kaynakların sağlıklı bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını kapsayabilir, program ve politikaların etkisi konusunda yorum yapabilir ve iyileştirmeye yol açacak tavsiyeleri içerebilir.

167. Hem düzenlilik hem de performans denetimlerinde, denetçi raporunun, raporu kullanan tarafların gerekli ihtiyaçlarını karşılayabilmek açısından, geniş raporlama dönemlerini kapsamı ve gerekli açıklamalara yer vermesi gerekebilir.

168. Bu bölümde, kolaylık sağlamak amacına dönük olarak, *kanaat* (görüş) kelimesi düzenlilik denetimi sonrasında denetçinin ulaştığı sonuçları ifade etmek için kullanılmıştır ve 165. paragrafta belirtilen hususları kapsar. *Rapor* kelimesi ise 166. paragrafta tanımlandığı gibi performans denetimi sonrasında denetçinin ulaştığı sonuçları belirtmek için kullanılmıştır.

169. Raporlama standartları şunlardır :

a) *Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan yazılı bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir.*

b) *Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek, denetçinin bağlı olduğu Sayıştaya aittir.*

Düzenlilik denetimine ilişkin olarak denetçi, mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluk sağlanıp sağlanmadığını saptamak için yaptığı testler sonucunda, ya mali tablolara (idare hesabına) ilişkin olan raporun bir parçası şeklinde ya da ayrı bir rapor tarzında yazılı bir rapor düzenlemelidir. Raporun, uygunluk testine tabi olan konular için olumlu teminat, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz teminat veren bir beyan içermesi gerekmektedir.

Performans denetimi ile ilgili raporun, denetim hedefleri içinde anlamlı olan ve ehemmiyet arzeden bütün mevzuata aykırı durumları içermesi gerekir.

Aşağıdaki paragraflar raporlamayı bir denetim standardı olarak açıklar. 170. paragraf hem kanaat ve hem de rapora ilişkindir. 171 ila 182. paragraflar kanaate, 183 ila 188. paragraflar rapora ilişkindir.

170. Tüm denetim kanaat ve raporlarının şekil ve muhtevası aşağıda belirtilen genel prensiplere dayanır.

a) *Başlık.* Kanaat veya rapor, okuyucunun bunları diğer bildirim ve başka kaynaklardan sağlanan bilgilerden ayırt edebilmesine yardımcı olmak üzere, uygun bir başlığa sahip olmalıdır.

b) *İmza ve tarih.* Kanaat veya rapor uygun bir şekilde imzalanmalıdır. Kanaat veya raporda tarihin bulunması okuyucuya, hangi tarihe kadar yapılan işlemlerin veya vuku bulan olayların etkilerinin denetçi tarafından dikkate alındığı hakkında bilgi verir. Düzenlilik denetimlerinde söz konusu tarih mali tabloların (idare hesabının) kapsadığı dönemin ilerisine ilişkin olabilir.

c) *Hedefler ve kapsam.* Kanaat ve raporlar, denetimin hedefi ve kapsamını belirtmelidir. Bu bilgi denetimin gayesini belirtir ve sınırlarını çizer.

d) *Bütünlük.* Kanaatler, ilgili oldukları mali tablolara (idare hesaplarına) eklenmeli ve birlikte yayınlanmalıdır. Ancak performans raporları tek başlarına yayınlanabilir. Denetçi kanaat ve raporları, denetçi tarafından hazırlandığı biçimiyle sunulmalıdır. Bağımsızlığı nedeniyle Sayıştay, uygun gördüğü herşeyi rapora alma hakkına sahip olmalıdır, ancak zaman zaman milli çıkarlar nedeniyle açıklanmasını sakıncalı bulduğu bilgiler de elde edebilir. Bu husus denetim raporunun bütünlüğü ilkesini etkileyebilir. Bu durumda denetçinin, bu gizli ve hassas bilgileri içeren, muhtemelen asıl rapordan ayrı ve *yayınlanmayacak* bir rapor yazmanın uygun olup olmayacağına karar verme sorumluluğu vardır.

e) *Muhatap.* Kanaat veya rapor, denetim görevinin şartları ile yerel düzenlemeler ve uygulamaların gerektirdiği biçimde, muhatabını belirtmelidir. Kanaat veya raporun dağıtımı ile ilgili resmi usullerin bulunması halinde muhatap belirtilmesi gerekli olmayabilir.

f) *Konunun belirlenmesi*. Kanaat veya rapor düzenlilik denetimi sözkonusu olduğunda mali tabloları (idare hesabını), performans denetimi sözkonusu olduğunda da ilgili alanı belirtmelidir. Bu husus, denetlenen kurumun adını, idare hesabının kapsadığı tarih ve devreyi ve denetlenen konuyu içerir.

g) *Yasal dayanaklar*. Denetim kanaat ve raporları denetimin dayandığı kanun ve diğer mevzuatı belirtmelidir.

h) *Standartlara uygunluk*. Denetim kanaat ve raporları denetimin yürütülmesinde uygulanan denetim standartlarını veya uygulamalarını belirtmeli ki, böylece raporu okuyan, denetimin genel kabul görmüş usullere uygun olarak yerine getirildiğine güvensin.

i) *Vaktindelik*. Denetim kanaat veya raporu, okuyucuya, kul lanıcıya, özellikle gerekli tedbirleri alması gerekenlere, en yüksek faydayı sağlamak açısından derhal kullanıma hazır hale getirilmelidir.

171. Bir denetim kanaati(görüş), normalde , bir bütün halindeki mali tablolara ilişkin olarak standart bir format şeklindedir ve böylece belirtilen kanaatin arkasında yatan şeyi uzun uzun anlatmak yerine, tabiatı itibariyle anlamı üzerinde okuyucuları arasında genel bir anlayış oluşturur.Kanaati belirten kelimelerin tabiatı denetimin yasal çerçevesinden etkilenecektir ancak kanaatin kapsamının açık bir biçimde onun *olumlu kanaat (görüş)*mi yoksa *ihtirazi kayıtlı görüşmü* olduğunu belirtmesi gerekecek ve eğer ikincisi sözkonusu ise bunun sadece belirli açılardan mı ihtirazi kayıtlı görüş olduğunu,yoksa *zıt görüş* (paragraf 176) veya *kanaat(görüş) belirtmeme hali mi* (paragraf 177) olduğunu gösterecektir.

172. *Olumlu kanaat (görüş)*,aşağıda belirtilen tüm *önemli* konularda denetçi tatmin olduğunda verilir:

a) idare hesapları(mali tablolar) *tutarlı ve devamlı* bir şekilde uygulanan kabul görmüş muhasebe esasları ve politikalarının kullanımı suretiyle hazırlanmıştır.

b) idare hesapları (mali tablolar) yasal gereklere ve ilgili düzenlemelere uygundur.

c) mali tablolarla ortaya konulan durum ile denetçinin denetlenen kurum hakkındaki bilgisi birbirine uygundur.

d) mali tablolara ilişkin önemli konular hakkında yeterli açıklama mevcuttur.

173. *Konunun vurgulanması*- Belirli durumlarda denetçi, okuyucunun, bazı önemli veya olağandışı noktalara dikkati çekilmedikçe, mali tabloları yeterince kavrayamayacağını düşünebilir. Genel kural olarak, olumlu görüş belirten denetçi, raporun görüş (kanaat) bölümünde yanlış yorumlanacağı düşüncesiyle mali raporların bazı özel(spesifik) noktalarına atıfta bu-

lunmaz. Bu tür bir izlenimi önlemek için denetçi "*konunun vurgulanması*" anlamına gelen bu tür atıfları görüş bölümünden ayrı bir paragrafta belirtebilir. Bununla birlikte, denetçi *konunun vurgulanmasını* hiçbir şekilde mali rapordaki açıklama yetersizliğini ıslah etmek için veya "*ihtirazi kayıtlı görüş (kanaat)*" ikamesi olarak kullanmamalıdır.

174. Denetçi, aşağıdaki şartlardan herhangi birinin mevcudiyeti halinde ve kanaatine göre bunların etkileri mali tablolar üzerinde önemli olduğunda olumlu görüş açıklayamayabilir.

a) Denetim kapsamında sınırlandırma sözkonusu ise;

b) Denetçi, mali tabloları yetersiz ve yanıltıcı bulursa veya kabul görmüş muhasebe standartlarından, bir gerekçeye dayanmaksızın, ayrıldığını tespit ederse;

c) Mali tabloları etkileyecek bir belirsizlik varsa;

175. *İhtirazi kayıtlı görüş*. Denetçi, mali tablolarda yer alan fakat mali tabloların kavranmasında *birinci derecede önemli* olmamakla beraber *önemli* olan bir veya daha fazla maddeyi kabul edilemez görmesi veya bunlardan emin olmaması hallerinde ihtirazi kayıtlı görüş vermelidir. Kanaatin üslubu, normal olarak, ihtirazi kayıtlı görüş verilmesine sebep olan *kabul edilemezlik* veya *belirsizlik* durumlarını açık ve özlü bir biçimde gösterir. *Kabul edilemezlik* veya *belirsizliklerin* mali etkisi, her zaman mümkün olmamasına rağmen, denetçi tarafından sayısal olarak ifade edildiğinde raporun kullanıcıları açısından yararlı olur.

176. *Zıt kanaat (görüş)*. Denetçi, mali tablo ile gösterilen durumun inanılabilirliğini esaslı ölçüde zaafa uğratacak ve belirli açılardan ihtirazi kayıtlı görüş belirtme ile karşılanamayacak ölçüde *birinci derecede önemli* olan kabul edilemezlik halinden dolayı bir bütün olarak mali tablolar üzerinde bir kanaat oluşturamadığında zıt kanaat belirtir. Böyle bir kanaatin ifade biçimi, kabul edilemezlik hallerini açık ve özlü bir biçimde belirterek, mali tabloların mali durumu doğru ve tam olarak yansıtmadığını sarıh olarak gösterir. Uygun ve kabili tatbik olması halinde, mali tablolar üzerindeki mali etkinin sayısal olarak ifade edilmesinin yararlı olacağını bir kez daha belirtmek gerekir.

177. *Kanaat belirtememe hali*. Denetçi, belirli açılardan ihtirazi kayıtlı görüş belirtmek suretiyle karşılanamayacak ölçüde *birinci derecede önemli* olan belirsizlik ve denetim kapsamı sınırlaması halleri nedeniyle bir bütün olarak mali tablolar hakkında bir kanaate ulaşamadığı durumlarda kanaat belirtmediğini ifade eder.

Bu tür kanaat belirtememe halinde, belirsizlik konuları açık ve özlü şekilde belirtilerek niçin kanaat belirtilemediği ifade edilmelidir.

178. Sayıştaylar için olumlu kanaat belirtmenin mümkün olmadığı durumları belirten ayrıntılı bir rapor vermek adettendir.

179. Bunlara ek olarak, düzenlilik denetimi,(performans denetimi yaklaşımdan ayrı olarak) genellikle mali kontrol ve muhasebe sistemlerinde görülen zayıflıkların belirtilmesi açısından da bir rapor gerektirir. Bu rapora gereksinim, yalnız zayıflıklar denetlenen kuruluşun işlemlerini etkilediğinde değil, bu kurumların diğer kurum faaliyetleri üzerindeki kontrolüyle ilgili olduğunda da, ortaya çıkar. Denetçi, ayrıca farketmediği veya olabileceğini düşündüğü belli usulsüzlükleri,kuralların uygulanışındaki tutarsızlığı,yolsuzluk ve suistimal uygulamalarını da rapora almalıdır.

180. Yargı yetkisi bulunan Sayıştaylar, mali tablolarda(idare hesaplarında) tespit edilen düzensizlikler konusunda yaptırımında bulunma gücüne sahiptir. Saymanlar için para cezası öngörebildikleri gibi, belli durumlarda açığa alınmalarına veya azledilmelerine yol açabilir.

181. Usulsüzlük ve kanunlara riayetsizlik durumlarını rapor ederken denetçiler, bulgularını uygun bir perspektife oturtmaya özen göstermelidirler. Mevzuata aykırılığın ölçüsü bu durumların saptandığı olay sayısına veya parasal büyüklüğe bağlı olabilir.

182. Usulsüzlüklere ilişkin raporlar,denetçinin ihtirazi kayıtlı görüş belirtmesine bağlı olmaksızın hazırlanabilirler. Söz konusu raporlar yapıları gereği önemli ölçüde eleştiri içermek eğilimindedirler, ancak yapıcı olmak amacıyla denetlenen kurumun veya denetçinin beyanlarını,sonuç ve tavsiyelerle birlikte kapsamına dahil ederek ileriye dönük iyileştirme önlemlerinden de söz etmelidirler.

183. Oldukça özel (spesifik) isterlere ve beklentilere tabi olan düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi tabiatı itibarıyla daha kapsamlı ve yoruma, yargıya daha açıktır. Kapsamı, daha seçiciliği gerektirir (selektif) nitelikte olup dönemi itibarıyla bir mali yıldan ziyade birkaç yıllık bir devreyi kapsar. Ayrıca bu denetim belirli mali tablolara veya diğer nitelikteki tablolara ilişkin değildir. Sonuç olarak performans denetimi rapor türleri çeşitli olup daha çok tartışma ve mantıksal argüman içerirler.

184. Performans denetimi raporu, denetimin hedeflerini ve kapsamını açıkça belirtmelidir. Raporlar eleştiri içerebilir(örneğin kamu yararı veya kamusal hesap verme sorumluluğu sebepleriyle ciddi ve aşırı israf veya verimsizliğe dikkat çekildiği durumlarda) veya önemli bir eleştiri yapmadan verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kurallarına uyulup uyulmadığı veya ne ölçüde uyulduğu konusunda bağımsız bilgi, tavsiye veya teminat verebilir.

185. Denetçinin, denetlenen kurumda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından ne ölçüde başarı elde edildiği konusunda mali tablolara ilişkin kanaat şeklinde genel bir kanaat belirtmesi beklenmemektedir.Denetimin tabiatı, denetlenen kurum faaliyetlerinin özel(spesifik) alanlarına ilişkin olarak genel bir kanaat edinmeye müsait olduğunda denetçi,şartları belirten ve standart rapor tipinden ziyade spesifik sonuca ulaşan bir rapor düzenler.Denetim yalnızca verimlilik, etkinlik ve tutumluluğun sağlanması için yeterli kontrollerin mevcut olup olmadığının değerlendirilmesi ile sınırlandığında denetçi daha genel bir kanaat belirtebilir.

186. Denetçiler, yargılarının geçmiş yönetim kararlarından kaynaklanan işlemlere uygulanıyor olduğunu bilmelidirler. Bu nedenle yargıya varırken dikkatli olunmalı ve raporlarda, denetlenen kurumca kararların alındığı anda mevcut bulunan (veya bulunması gereken) ve karara esas olan bilginin kapsamı ve niteliği belirtilmelidir. Denetimin kapsamını, hedeflerin ve bulgularını belirten rapor, okuyucuya denetçinin tarafsızlığını gösterir. Tarafsızlık aynı zamanda zayıflıkların ve önemli bulguların, düzeltilmelerini teşvik edecek ve denetlenen kurumda sistemleri ve rehberliği geliştirecek şekilde belirtilmesi anlamına gelir. Buna bağlı olarak olayların raporda doğru, kesin ve tarafsız bir biçimde belirtilmesinin sağlanması açısından bu konular hakkında denetlenen kurumla da mutabık kalınır. Özellikle Sayıştayın görüş ve tavsiyelerini belirttiği durumlarda ileri sürülen konular hakkında denetlenen kurumca verilen cevapların ya aynen ya da özet olarak rapora dahil edilmesi de gerekebilir.

187. Performans raporları yalnızca geçmişin eleştirilmesi üzerinde yoğunlaşmamalı, fakat yapıcı olmalıdır. Denetçinin vardığı sonuçlar ve tavsiyeleri denetimin önemli bir yönünü oluşturur ve yeri geldiğinde, alınacak önlemler konusunda rehberlik görevi yapar. Bazen şartlar özel tavsiye verilmesini gerektirse de (örneğin idari bir iyileştirme sağlamak yönünde kanundaki bir eksikliğin düzeltilmesi) genelde bu tavsiyeler, iyileştirmelerin nasıl yapılacağından ziyade ne tür iyileştirmelere ihtiyaç duyulduğu konusunda öneride bulunur.

188. Tavsiyelerin formüle edilmesi ve izlenmesinde denetçi bağımsızlığını ve objektifliğini korumalı ve böylece odak noktası olarak spesifik tavsiyelerin kabul edilip edilmediğinden ziyade belirlenen zaafiyetin düzeltilip düzeltilmediği üzerinde durmalıdır.

189. Denetim kanaati veya raporunu formüle ederken denetçi, düzenlilik (mali) denetiminde mali tablolar bağlamında konunun önemliliğine, performans denetiminde ise denetlenen kurumun veya faaliyetin niteliğine dikkat etmelidir.

190. Düzenlilik denetimlerinde (mali) eğer denetçi, içinde bulunulan şartlara en uygun ölçütlere (kriter) göre yargıda bulunarak, bir hususun mali tablo ile verilen görüntüyü *önemli* ölçüde etkilemediği sonucuna varırsa kanaati, ihtirazi kayıtlı görüş olmayacaktır. Denetçi bir hususun *önemli* olduğuna karar verdiğinde kanaati, *ihtirazi kayıtlı görüş* olacaktır. Bunun türü paragraf 174-177 de belirtilenlerden biri olacaktır.

191. Performans denetimlerinde, denetim raporu, mali tablolar veya diğer nitelikteki tablolarla doğrudan ilgili olmadığı için burada denetçinin yargısı daha subjektif olacaktır. Sonuç olarak denetçi, işin tabiatından ve içinde bulunduğu bağlamdan kaynaklanan *önemliliğe*, miktarından kaynaklanan *önemlilikten* daha fazla değer verebilir.

SÖZLÜK VE AÇIKLAMALAR

Bir Başkan altında yapılan Sayıştaylar(monocratic form):Bütün kararların Sayıştay Başkanı tarafından veya onun adına alındığı yapılanma biçimidir.En belirgin örnekleri Amerikan ve İngiliz Sayıştaylarıdır.

Birinci derecede önemli (fundamental):Bir konunun, önemli den öte, "birinci derecede önemli" olması için, işlemin mali tablo üzerindeki etkisinin kullanıcılarını yanıltacak ölçüde büyük olması gereklidir.

(Denetim)Bütçe yapmak (preparing a budget for the audit):Bazı Sayıştaylarda denetimin maliyetini saptamak ve fayda/maliyet değerlendirmesi yapmak açısından planlama aşamasında hazırlanan bütçe. Bu tür bütçeler hazırlanırken insan,malzeme,makina ve para cinsinden kaynakların maliyeti hesaplanır (Resources: man, material, machine and money).

Çalışma Kağıtları (Working Papers):Denetçinin bulgularına,kanaatine ve vardığı sonuçlara destek teşkil eden kanıtları içeren belgeler. Denetçinin denetim sırasında elde ettiği her türlü kanıtlayıcı belge.

Denetim Kanıtı (Audit evidence):Denetçinin veya Sayıştayın vardığı kanaat, sonuç veya düzenlediği raporlara temel teşkil eden bilgiler.

Bu kanıt:

YETERLİ "competent" (nicel olarak yeterli ve sonuca ulaştırıcı mahiyette ve nitel olarak güven sağlayacak ölçüde tarafsız);

UYGUN "relevant" (denetimin hedefine uygun);

MAKUL "reasonable" (bilginin elde edilme maliyeti - iktisadiliği-denetçi veya Sayıştayın ulaşmak istediği hedefe uygun)

olmalıdır.

Doğru ve tam (fair): Denetçi kanaatinde yer alan bu deyimın geleksel anlamı, mali tablolarda hata bulunmadığının denetçi tarafından doğrulanmasıdır.

Düzenlilik Denetimi (Regularity Audit): Bu tür denetim mali (financial) ve uygunluk (compliance) denetimlerini kapsar. Denetime tabi kuruluşların muhasebe kayıtları ve mali tablolarının incelenmesi ve değerlendirilmesi ile doğruluğunun saptanması mali denetim, işlemlerinin mevzuata uygunluğunun denetimi ise uygunluk denetimidir.

İç kontrol (Internal control): Düzenlilik denetimi açısından aktiflerin (varlıkların) muhafazası; muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve tamliğinin sağlanması; faaliyetlerde mevzuata uygunluğun gerçekleştirilmesi; performans denetimi açısından da faaliyetlerin verimli etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülmesi ve belirlenen kurum içi politikalara bağlılığın idamesi için yönetimce kabul edilen tüm yöntem ve tedbirler ile bu bağlamda düzenlenen örgüt yapısı.

Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu (Public Accountability): Kamu kaynaklarının idaresine tevdi edildiği kişi veya kurumların bu kaynaklara ilişkin mali, idari ve program sorumlulukları nedeniyle hesap verme durumunda bulunmaları ve bu sorumluluğu yükleyenlere rapor verme zorunlulukları.

Kanaat (görüş) (Opinion): Düzenlilik denetimi sonucunda bir dizi muhasebe ve mali verilere dayalı olarak denetçinin vardığı yazılı sonuç. (Bkz. paragraf 169)

Kanun tatbik ettirici teşkilat (Law enforcement organisation): Emniyet teşkilatı, adli merciler veya benzeri teşkilatlar.

Kurul biçiminde teşkilatlanmış olan Sayıştaylar (collegiate form): Sayıştay Başkanının tek karar mercii olmadığı, kurum içindeki nihai kararların niteliğine uygun kurullar tarafından alındığı ve hangi kurul tarafından alınırsa alınsın sözkonusu kararların bir bütün olarak Sayıştay'ı temsil ettiği bir yapılanma biçimi. Kısaca Türk Sayıştayının teşkilatlanma biçimi (Daire ve kurulların oluşturduğu bir örgüt yapısı).

Önemli (material): Muhasebe verisinin, sözkonusu bilgiyi kullanan kişinin kararını etkileyecek veya değiştirecek biçimde ve ölçüde hatalı sunulması veya atlanması.

Performans Denetimi (Performance Audit): Denetlenen kurumun görevlerini yerine getirirken kullandığı kaynakların verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanılıp kullanılmadığının denetimini kapsar.

Sistem tabanlı teknikler (systems-based techniques): İç kontrol mekanizmalarının güvenilirliğinin ölçülmesine ilişkin teknikler. Söz konusu tekniklerin uygulanması sonucu iç kontrol sisteminin yeterli olmadığının saptanması halinde denetçi belgeler üzerinde inceleme yapar.

Tutarlı ve sürekli (consistent): Benzer nitelik gösteren durumlarda aynı standartların devamlı olarak uygulanmasıdır. Bu hususun kanaatte belirtilmesi suretiyle de birbirini takibeden yıllara ait mali tablolarda gösterilen bilgilerin raporu kullananlarca mukayese edilebilmesinin sağlanması hedeflenmektedir.