# Düzenlilik Denetimi Rehberi

**SDR.1**

**Versiyon No :** 2018/4

Ekim • 2018

**ANKARA**

T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

# DÜZENLİLİK DENETİMİ REHBERİ

Ekim 2018

ANKARA

**BELGE ADI** : SDR.1, Düzenlilik Denetimi Rehberi
**VERSİYON NO** : 2018/4
**VERSİYON TARİHİ** : Ekim 2018

14.02.2014 tarihinde yürürlüğe konulan 2014/3 sayılı Düzenlilik Denetim Rehberinde değişiklik yapma ihtiyacı üzerine, kurulan komisyon marifetiyle hazırlanan bu rehber, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 07.09.2018 tarih ve 2018/6 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 08.10.2018 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir.

# SUNUŞ

Karahanlılar Devletinin denetim kurumu olan Divanı İşraf'tan bu yana; Gazneliler, Selçuklular ve Osmanlı Devleti dönemlerinin tarihi birikimini taşımakta olan Sayıştay, bin yılı aşkın devlet geleneğimizin en temel ve en saygın kurumlarından birisidir. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına faaliyetlerini sürdüren Sayıştay, iyi işleyen bir kamu yönetim sisteminin ve güçlü bir kamu maliyesinin yürütülmesinde önemli görevler üstlenmektedir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nun 36'ncı maddesinde Sayıştay denetiminin düzenlilik denetimi ile performans denetimini kapsadığı hüküm altına alınarak, düzenlilik denetiminin;

- Kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti,
- Kamu idarelerinin mali rapor ve tablolarının, bunlara dayanak oluşturan ve ihtiyaç duyulan her türlü belgelerin değerlendirilerek, bunların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi

suretiyle gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 35'inci maddesinde, bağımsız ve tarafsız olarak yürütülen denetim faaliyetinin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak ve güncel denetim metodolojilerinin uygulanmasında gerekli özen gösterilerek gerçekleştirileceği öngörülmüştür.

Söz konusu Kanun hükümleri doğrultusunda denetimlerin uluslararası denetim standartlarına uygun olarak, gerekli özen gösterilerek ve etkin şekilde yürütülebilmesi için denetim rehberlerinin hazırlanması ve denetçilere yol göstericilik sağlaması büyük önem arz etmektedir. Denetim rehberleri, denetimlerin planlanması, yürütülmesi, sonuçlarının raporlanması ve izlenmesinde takip edilecek adımları düzenleyen, uygulamaya yön veren, denetimde kaliteyi ve standardı sağlayan temel dokümanlardır.

Düzenlilik Denetimi Rehberi, Genel Çerçeve, Planlama, Uygulama, Raporlama ve İzleme olmak üzere beş bölümden oluşmaktadır. Ayrıca rehberin sonunda eklere yer verilmiştir.

Genel Çerçevede, denetimin genel esasları belirtilmiştir. Planlama bölümü; denetlenen kurumun tanınması, önemliliğin belirlenmesi, hesap alanlarının belirlenmesi ve sınıflandırılması, risk değerlendirmesi, denetim yaklaşımının belirlenmesi, incelenecek işlemlerin belirlenmesi ve örnekleme ile planlamanın tamamlanması başlıkları altında düzenlenmiştir. Uygulama bölümünde; denetim kanıtlarının elde edilmesi, denetim sonuçlarının değerlendirilmesi ve denetimin tamamlanması konuları yer almaktadır. Raporlama bölümünde; denetim raporları ile yargılamaya esas raporların hazırlanmasına ilişkin hususlar düzenlenmiştir. İzleme bölümünde; gözden geçirme ve denetim sonuçlarının izlenmesi anlatılmaktadır. Rehberin eklerinde ise denetimin yürütülmesi ve gözden geçirilmesine ilişkin kontrol formlarına ve denetimde kullanılacak uygulama örneklerine ilişkin formlara yer verilmiştir.

Düzenlilik Denetimi Rehberi (Versiyon:2018/4), yapılan çalıştay sonuçları, uygulamadan edinilen tecrübeler ile Sayıştayların Performans Ölçüm Çerçevesi metodu yoluyla uluslararası denetim standartları uygulama düzeyinin değerlendirilmesi sonuçları dikkate alınarak güncellenmiştir.

Rehberin hazırlanmasında emeği geçen tüm mensuplarımıza teşekkür eder, rehberin kullanıcılar için faydalı olmasını dilerim.

**Seyit Ahmet BAŞ**

Sayıştay Başkanı

# İçindekiler

# GENEL ÇERÇEVE

# 1. Düzenlilik Denetiminin Esasları

### Tanım

Düzenlilik denetimi; kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesidir.

Kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar mali denetimi; gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin yürütülecek çalışmalar ise uygunluk denetimini içermektedir.

Bu Rehber ülkemizdeki yasal düzenlemeyle uyumlu olacak şekilde "*Düzenlilik Denetimi Rehberi*" olarak hazırlanmıştır.

### Amaç

Sayıştay tarafından bir kamu idaresi hesabına ilişkin olarak yapılacak düzenlilik denetiminin amacı;

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği hakkında denetim görüşü oluşturmak,
- Kamu idaresinin gelir, gider, mal hesapları ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını tespit etmek,
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek,
- Kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı işlemler nedeni ile sebep olunan kamu zararlarını tespit etmektir.

ISSAI 1003

Bir özel sektör kuruluşunun mali denetimi söz konusu olduğunda denetimin amacı, bir dizi beyana dayalı olarak bir güvence görüşü bildirmekle sınırlıdır. Diğer yandan kamu sektöründe yapılan mali denetimin amacı, genelde mali tabloların önemli olan tüm açılardan ilgili geçerli finansal raporlama çerçevesine (yani ISA'ların kapsamı çerçevesine) uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığı konusunda görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Mevzuat, yönetmelikler, bakanlık talimatları, hükümetin politika şartları ve yasama kararlarından doğan denetim yetki ve görevi veya kamu kurumlarına yönelik yükümlülükler; daha başka amaçlar doğurabilir.

Bu sorumluluklar arasında örneğin prosedürlerin gerçekleştirilerek yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının ve iç kontrollerin etkinliğinin bildirilmesi yer alabilir. Fakat bu tarz ilave amaçlar olmasa bile bunlara yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.

**Makul Güvence**

Düzenlilik denetiminde denetim görüşü makul güvence elde edilmesi şeklinde oluşturulur. Makul güvence yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamak suretiyle aşağıdaki unsurlara ilişkin olarak elde edilir;

- Mali rapor ve tabloların şekil ve içerik açısından öngörülen mali raporlama sistemine uygunluğu,
- Mali rapor ve tablolarda yer alan rakamların kuruma ilişkin tüm işlemleri içerecek şekilde doğru ve güvenilir olduğu,
- Kuruma tahsis edilen kamu kaynaklarının yetkili organca öngörülen amaçlara ve hizmetlere harcandığı,
- Gelir, gider ve mallara ilişkin hesap ve işlemlerin kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olarak yapıldığı.

*Makul güvence*, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "önemli" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim

kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir.

Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Bu sınırlılıklar aşağıdaki nedenlerden kaynaklanabilir:

- Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,
- İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kurumun bilgi saklaması ya da muvazaalı işlemleri vb. gibi),
- Denetim kanıtlarının bazılarının niteliği itibari ile yoruma açık olması,
- Denetçi tarafından denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan çalışmaların mesleki muhakeme kullanmayı gerektirmesi.

Yukarıda açıklanan sınırlılıklardan dolayı, mutlak güvence ulaşılabilir olmadığından düzenlilik denetimi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğini garanti edemez. Uluslararası denetim standartlarına göre yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir.

**Denetim Hedefi**

Düzenlik denetiminin hedefi denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğunun denetçi tarafından test edilmesidir. Denetim hedefleri, denetlenen kamu idaresinin varlık ve kaynak hesapları ile gelir ve gider hesaplarına ve mali tabloların sunumu ve dipnotlarına ilişkin olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır (Bkz. 1.7 Planlamanın Tamamlanması Bölümü).

Tamlık, doğruluk, gerçekleşme, uygunluk, sınıflandırma, mevcudiyet, aidiyet ve değerleme şeklinde sayılabilecek bu hedeflere yönelik olarak yürütülecek denetim prosedürleri ile gerek mali rapor ve tablolarda ve gerekse bunların dayanağını oluşturan işlemlerde açık ya da zımnen ifade edilen beyanlar test edilerek bunların doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanaati oluşturulması hedeflenir. Düzenlilik denetimi bu üç gruptaki denetim hedeflerinin tümünün test edilmesini kapsamaktadır.

**Düzenlilik Denetiminin Özellikleri**

Düzenlilik denetimleri;

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dâhil olmak üzere kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar.
- İlgili kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi, mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesini içerir.
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını değerlendirir.
- Denetim sonuçlarının raporlanmasına imkân sağlar.
- Mali denetim ve uygunluk denetimi cari yıl esası ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülür. Gerektiğinde denetimlerin konu, sektör, faaliyet ve proje bazlı olarak birden fazla yılı ve birden fazla kurumu kapsayacak şekilde yürütülmesine de imkân sağlar.
- Uluslararası Denetim Standartlarına (UDS) uygun olarak yürütülür.
- Ekip çalışması esasına dayalı olarak grup başkanlıkları bünyesinde oluşturulacak ekiplerce yürütülür.
- Risk odaklı ve sistem tabanlı olarak yürütülür.

**Düzenlilik Denetiminin Kaynakları**

- *Mali Rapor ve Tablolar:* Denetlenen kamu idaresinin tabi olduğu muhasebe sistemi ve hesap planına göre tutmak ve hazırlamakla mükellef olduğu defter, cetvel, tablo, tutanak vb. belgeler. Örneğin yevmiye defteri, mizan cetveli, bilanço, gelir-gider tabloları, taşınır sayım cetvelleri, kasa ve banka sayım tutanakları, yardımcı defterler vb.
- *Plan, Bütçe ve Programlar:* Kamu idaresinin bütçesi, stratejik planı, performans programı, iş programları, kamu idaresince hazırlanan yönerge, talimat vb. belgeler.
- *Gelir, Gider ve Mal İşlemlerine İlişkin Belgeler:* Denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerini yansıtan her türlü kanıtlayıcı belge. Örneğin giderlerin ödenmesine, avans ve mahsup işlemlerine, gelirlerin tahakkuk ve tahsiline, malların saklanması ile kullanım ve tüketimine ilişkin kamu idaresince düzenlenen belgeler ile diğer kanıtlayıcı vb. belgeler.

- *Sözleşme ve Anlaşma Hükümleri:* Her türlü sözleşme, anlaşma vs. ilişkin belgeler. Örneğin, ihale işlem dosyaları, taahhüt kartları, yapım işlerine ilişkin hakediş vb. belgeler.
- *Dış Teyide İlişkin Belgeler:* Kamu idaresinin işlemlerini etkileyen belirli konular hakkında üçüncü kişilerden elde edilen belgeler. Örneğin banka mutabakatları, tapu ve nüfus kayıtları vb.
- *Diğer Çalışmalar:* İç denetçiler, bağımsız dış denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmaları vb.
- *İlgili Taraf İşlemleri:* Kamu idaresinin ilgili taraflarla (kamu idaresi tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar ya da bağlı birimler; kamu idaresi üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar ile bunların yakın aile üyeleri; kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri) gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin belgeler.
- *Kamu İdaresi Tarafından Üretilen Diğer Bilgi ve Belgeler:* Kamu idaresinin yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yıllık faaliyet raporları, insan kaynaklarına ilişkin veriler, yatırım planları vb.
- *Yazılı ve Sözlü Bilgiler:* Denetime ilişkin olarak gerek kurum yöneticisi ve çalışanlarından, gerekse üçüncü şahıslarla yapılan görüşmelerden elde edilen yazılı ve sözlü bilgiler.
- *Diğer Kaynaklar:* Denetime ilişkin olarak elde edilen diğer bilgi ve belgelerdir: Örneğin yazılı ve görsel basında yer alan haber, yazı ve benzeri bilgiler ile gelen ihbarlar vs.

**Denetim Prosedürleri ve Kanıt Toplama Teknikleri**

Denetim prosedürleri denetim görevi süresince, denetim kanıtı elde etmeye yönelik izlenecek yol ve yöntemleri gösterir. Bu prosedürler denetimin farklı aşamalarında birlikte ya da tek başına uygulanabilir. Denetim prosedürleri; kontrol testleri, analitik prosedürler ve doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

***Kontrol testleri***, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde kurulup kurulmadığına ve etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmesidir.

***Analitik prosedürler***, mali ve mali olmayan verilerin, kendi içinde ve diğer verilerle aralarındaki rasyonel ilişkilere dayanarak mali bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder.

***Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri***, denetçi tarafından işlemlerin ve hesapların tamlığı, geçerliliği, doğruluğu ve uygunluğuna ilişkin olarak gerçekleştirilen denetim süreçlerini kapsar ve mali rapor ve tablolara yansıyabilecek önemli hataları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmek için hesap ve işlemler üzerinde yapılan detaylı incelemeleri ifade eder.

Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan kanıt toplama tekniklerinden birini ya da bir kaçını kullanarak denetim kanıtı elde eder.

*Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi,* kayıt veya belgelerin, kâğıt üzerinde yazılı ya da elektronik ortamda veya başka şekillerde ve kurum içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetimini kapsar.

*Fiili-Fiziki İnceleme,* maddi varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir. Örneğin, yerinde tespit, sayım vb. incelemeler.

*Gözlem,* başkaları tarafından uygulanan süreç veya işlemlerin izlenmesini ve gözlemlenmesini ifade eder.

*Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma*, kurum içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder.

*Karşılaştırma,* işlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmaları ifade eder.

*Teyit*, kurum kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için yapılan incelemeleri içerir. Örneğin banka hesabı kayıtları ile ilgili bankalarda yer alan kayıtların teyidi.

*Yeniden Hesaplama*, mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir.

*Yeniden Uygulama*, kurumun iç kontrol sistemlerince yerine getirilen süreç ya da kontrol mekanizmalarının, kurumdan bağımsız bir şekilde, karşılaştırma amacı ile denetçi tarafından bizzat yerine getirilmesini ifade eder.

**Düzenlenecek Raporlar**

Düzenlilik denetimleri sonucunda aşağıdaki raporlar düzenlenir.

- Denetim Raporu
- Yargılamaya Esas Rapor

## 2. Mali Denetim ile Uygunluk Denetiminin Birlikte Yürütülmesi (Düzenlilik Denetimi)

**Mali Denetim-Uygunluk Denetimi İlişkisi**

Genel olarak mali denetim, kamu idaresi hesapları ve bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğuna güvence vermeye; uygunluk denetimi de, kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine ilişkin olarak yürütülen bir denetimdir. Esas itibariyle mali rapor ve tabloların doğruluğuna ve güvenilirliğine ilişkin yürütülecek bir denetimin bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin uygunluğuna ilişkin yürütülecek bir denetimden ayrılması söz konusu değildir. Ancak konu bazlı denetim, proje denetimi gibi durumlarda mali tabloların denetiminden bağımsız bir uygunluk denetiminin yürütülmesi de mümkündür.

**SAI** 1250

Denetçi, mali tablolarda yer alan tutarların ve gösterimlerin belirlenmesinde doğrudan etkisi olan yasal hükümlere uygunlukla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtlarını toplamalıdır. Denetçi, mali tablolar üzerinde önemli etkileri olabilecek diğer yasal gereklere aykırılık sayılabilecek durumların tespitine yönelik denetim prosedürleri de uygulamalıdır. Yasal hükümlere ve diğer düzenlemelere uygunsuzluk ve uygunsuzluk şüphesinin denetim sırasında tespit edilmesi durumunda gereğinin denetçi tarafından yapılması gerekir.

INTOSAI denetim standartlarında uygunluk denetimi kavramı, kamu idarelerinin faaliyetlerinin, uymakla yükümlü oldukları yasa ve diğer düzenlemelere uygun olarak

yürütülüp yürütülmediğine ilişkin yapılacak denetim olarak tanımlanmaktadır. Bunun yanında uygunluk denetiminin amaç, kapsam ve mahiyetinin, Sayıştay'ın Anayasal statüsü ile görev ve yetkileri yanında denetlenen kurumla ilgili yasa ve diğer düzenlemelere bağlı olarak belirleneceği vurgulanmaktadır.

Bu Rehber, düzenlilik denetimi kapsamında, uluslararası denetim standartları dikkate alınarak uygunluk denetimi ile mali denetimin birlikte yürütülmesi esasına göre tasarlanmıştır.

Mali denetim ile birlikte yürütülecek uygunluk denetimi için INTOSAI - ISSAI 4200, bu rehbere yardımcı kaynak olarak değerlendirilecektir.

**Mali Denetimden Bağımsız Yürütülecek Uygunluk Denetimi**

Uygunluk denetimi, düzenlilik denetiminin bir parçası olarak yürütülebileceği gibi bağımsız olarak da yürütülebilmektedir.

Mali denetimden bağımsız yürütülecek uygunluk denetimi bir ya da birden fazla kamu idaresinde seçilmiş belirli bir ya da daha fazla konunun, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından incelenmesidir. Bu tür bir uygunluk denetiminin konusu; belirli bir harcama, gelir ya da mal işlemi olabileceği gibi belirli bir proje ya da faaliyet de olabilir. Sayıştay'a TBMM'den gelen inceleme talepleri de bu kapsamda değerlendirilir

Öte yandan uygunluk denetimi çok geniş bir alanı kapsamaktadır. Bu geniş yelpazeden seçilecek herhangi bir konuda, konu bazlı uygunluk denetimi yapılması da mümkündür.

## 3. Görev ve Sorumluluklar

**Denetime İlişkin Görev ve Sorumluluklar**

Sayıştayın denetim görevi Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiler tarafından yerine getirilir. Başkanlıkça, denetlenen kurumlara denetim döneminin başında, denetim görevinin mahiyeti, görevli denetçiler ile denetim süresince denetlenen kurumca alınacak denetimi kolaylaştırıcı tedbirler ve diğer yükümlülüklere ilişkin açıklamaların yer aldığı bir yazı gönderilir.

Bu Rehberde, “denetçi” ibaresi, Sayıştay’ın denetim görevini yerine getirmekle görevli denetçi, denetim ekibi, ekip başkanı ile grup başkanını; “denetim” kavramı ise denetleme, inceleme ve denetimle ilgili diğer çalışmaları kapsayacak şekilde kullanılmıştır.

Sayıştay’ın yapacağı düzenlilik denetimlerinde, denetçilerin denetim süreçlerindeki görev ve sorumlulukları aşağıda gösterilmiştir;

Denetçilerin Sayıştay denetim gruplarında bir denetim ekibi bünyesinde görev yapması esastır. Bazı istisnai durumlarda (örneğin; kamu idaresinin işlem hacminin fazla olmadığı durumlarda) tek bir denetçi denetim görevi ile görevlendirilebilir. Bu durumda denetçi, hem ekip başkanının hem de denetçinin yapacağı görevleri yapar ve grup başkanına karşı sorumludur.

Grup başkanı, grup tarafından yapılması gereken denetim çalışmaları ile ilgili olarak Başkanlığa karşı birinci derecede sorumludur ve denetim ekiplerinin oluşturulması, denetimlerin grupta görevli denetim ekipleri tarafından yürütülmesi, sonuçlarının mevzuatta öngörüldüğü şekliyle raporlanması ile bu çalışmalara ilişkin kontrol ve gözden geçirme faaliyetlerini yürütür.

Grup başkanı, denetim çalışmalarının amacına uygun şekilde yerine getirilebilmesi için denetlenecek kurumun yapısını dikkate alarak denetimi en iyi şekilde yürütecek denetim ekiplerini (ekip başkanları ve diğer ekip üyelerini) oluşturur ve Başkanlığa sunar. Denetim süreçlerinin gerektiği gibi yürütülmesini temin edebilmek için denetim ekiplerini koordine eder, ekip içi ve ekipler arasında işlerin uyumlu bir şekilde yürütülmesini sağlar. Bu anlamda düzenlilik denetimi çalışmaları sırasında gelişmeleri izler, denetimin aksamasına yol açabilecek potansiyel problemleri önceden tanımaya çalışır, denetim sürecinde karşılaşılan sorunların çözüme kavuşturulmasını sağlar.

Grup başkanı, denetimin her aşamasında denetim ekiplerinin çalışma kâğıtlarını gerekli formatta düzenlemesini sağlamak ve gerekli değerlendirmeyi yapmak üzere ekip başkanlarının çalışma kâğıtlarının tamamını, diğer ekip üyelerinin çalışma kâğıtlarından ise gerek duyduklarını gözden geçirir. Gerektiğinde denetimle ilgili olarak denetlenen kurum ile yapılan toplantılara katılır. Denetim ekiplerinin hazırladığı raporları gözden geçirerek Başkanlığa sunar. Denetim ekiplerinin denetimin her aşamasında çalışma takvimine, mevzuat, standart ve rehberlerde ifade edilen esas ve usullere uymalarını sağlar. Ekiplerin güncel ve sürekli denetim dosyalarının hazırlanmasını sağlayarak grup arşivini oluşturur.

Grup başkanı Başkanlıkça verilen diğer görevleri de yerine getirir.

Ekip başkanı, Sayıştay Başkanı veya onun adına grup başkanınca yapılacak görevlendirme üzerine; denetim ekibi faaliyetlerinin koordinasyonunu ve denetim faaliyetlerine iştirak ederek denetimin yürütülmesini sağlar. Ekip başkanı, ekibinin yapacağı denetim çalışmalarıyla ilgili olarak birinci derecede grup başkanına karşı sorumludur.

Ekip başkanı, bu Rehberde ifade edilen denetim süreçleri bağlamında, ekip üyeleri ile birlikte planlama çalışmalarına iştirak ederek denetimin yürütülmesini gözetir ve ekiple birlikte ilgili çalışmalara katılır. Ayrıca denetim sonuçlarının raporlanması çalışmalarını koordine eder.

Ekip başkanı, yapılacak denetim çalışmalarında ekip üyelerinin çalışma takvimine, mevzuata, talimatlara, bu Rehberde ifade edilen esas ve usullere ve ekip çalışmasının gereklerine uymalarını temin eder. Denetim çalışmaları sırasında ekibin, grup başkanı ve denetlenen kurum ile iletişimini sağlar. Ekip başkanı, bir taraftan kendi yaptığı denetim faaliyetlerine ilişkin çalışma kâğıdını düzenlerken, diğer taraftan da denetim sürecinin her aşamasında ekipteki her bir denetçinin denetim faaliyetlerine ilişkin düzenledikleri çalışma kâğıtlarını değerlendirerek imzalar. Ekibin güncel ve sürekli denetim dosyalarının oluşturulmasını sağlar.

Ekip üyesi olarak çalışması halinde denetçi; bu rehberde ifade edilen denetim süreçlerinin (denetimin planlanması, uygulanması, sonuçlarının raporlanması) gerektirdiği ekip çalışmalarını, ekip başkanının gözetiminde yerine getirmekten sorumludur. Müstakil denetim halinde ise denetçi bu çalışmaları grup başkanının gözetimi altında yürütür. Ekip çalışmalarının yürütülmesi sırasında ekip üyesi denetçi, denetim sürecinin her aşamasında yapılan faaliyetleri ve ulaşılan sonuçları düzenleyeceği çalışma kâğıtlarında göstererek ekip başkanına, tek başına çalışması halinde grup başkanına değerlendirmek üzere iletir. Bunun yanında denetçi denetime ilişkin güncel ve sürekli denetim dosyalarının oluşturulması çalışmalarına katılır.

Ekip çalışmasının gerçekleştirilmesinde aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurulur;

- Ekipteki tüm denetçiler, ekip başkanının gözetiminde ekip tarafından hazırlanmış ve grup başkanı ve Başkanlıkça onaylanmış çalışma takvimine uygun çalışır.
- Denetçi, ekip başkanı tarafından belirlenen işbölümüne uyar.

- Denetçinin denetim esnasında grup başkanı ile olan ilişkilerinde birinci derecede ekip başkanı sorumludur.
- Denetçi, yargılamaya esas raporların hazırlanmasına ilişkin grup başkanı veya ekip başkanınca yapılan görevlendirmeye uygun olarak usulüne uygun sorgu ve rapor yazımı işlerini yerine getirir.
- Denetçi, denetim ile ilgili grup başkanının ve ekip başkanının vereceği diğer görevleri yerine getirir.

Denetim ekipleri aynı anda birden fazla kurumun denetimini eş zamanlı olarak yürütmekle görevlendirilebilir. Benzer şekilde bir denetim döneminde, aynı ekibe bir kuruma ilişkin birden fazla mali yılı kapsayacak şekilde denetim görevi de verilebilir.

Denetim ekibi üyeleri, denetim ve raporlama aşamalarının tamamında ortak sorumluluğa sahiptir. Denetim ekibine birden fazla kamu idaresinin denetimi muhavvel olduğu takdirde raporlama görevi, grup başkanı tarafından ekip denetçilerinden birine verilebilir.

Denetim görevinin birden fazla yılı kapsadığı durumlarda denetim ekibi, iç kontrolleri cari yıl verileri üzerinden değerlendirecek, önceki yıllara ilişkin mali faaliyet, karar ve işlemleri, kanun ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğu açısından denetleyecektir. Bu tür denetimler sonucunda, raporlar yıllar itibariyle ayrı ayrı değil, denetlenen dönemin tamamını kapsayacak şekilde, rapor türlerine göre düzenlenecektir.

**Mali Rapor ve Tablolara İlişkin Sorumluluklar**

Mali rapor ve tabloların hazırlanmasından ve gerçeğe uygun ve doğru olarak sunulmasından kamu idarelerinin üst yönetimleri sorumludur. Sayıştay'ın sorumluluğu ise, kamu idarelerinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirmek ve kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek ve sonuçlarını raporlamaktır.

Mali rapor ve tablo kavramı, belirli bir dönemde bir kurumun mali yapısı ve yükümlülüklerine ilişkin muhasebe kayıtlarında yer alan (ilgili açıklamaları da içeren) mali bilgilerin, bir bütün olarak uygulanmakta olan mali raporlama sistemine uygun biçimde sunumunu ifade etmektedir.

Uluslararası Mali Raporlama Sistemine göre, mali tablolar; bilanço, gelir-gider tablosu, faaliyet sonuçları tablosu, sermaye değişim tablosu, nakit akım tablosu, açıklamalar, önemli muhasebe uygulamalarını içeren özet ve diğer açıklama notları gibi belgelerden oluşur. Ülkemizde mali raporlamanın nasıl yapılacağı ve hangi mali tablolardan oluşacağı ilgili yönetmeliklerle belirlenmektedir.

Kamu idarelerinin üst yönetimlerinin, uygulanmakta olan mali raporlama sistemine uygun olarak mali rapor ve tabloların hazırlanmasından ve sunumundan doğan sorumluluğu aşağıdaki hususları içerir:

- Mali tabloların önemli hata içermeyecek şekilde hazırlanması ve sunumu ile ilgili iç kontrolün tasarlanması, uygulanması ve sürdürülmesi,
- İlgili muhasebe sisteminin uygulanması,
- Bütçenin hazırlanması ve uygulanması,
- İç Kontrol Güvence Beyanının verilmesi.

## 4. Uluslararası Denetim Standartları

### Standartlara Uyma Zorunluluğu

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, Sayıştay denetiminin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceğini hüküm altına almıştır.

INTOSAI Temel Denetim Prensipleri'nde, "*Sayıştaylar; INTOSAI denetim standartlarının önemli olarak tanımlanan tüm konularını dikkate almalıdırlar. Belirli standartlar Sayıştaylar tarafından yürütülen bazı işler için (yargı yetkisine sahip Sayıştayların yargı ile ilgili olarak yaptıkları işler ve denetimle ilgili olmayan Sayıştay faaliyetleri) uygulanamayabilir. Bu gibi işler için Sayıştaylar yapılan işin kalitesiyle uyumlu standartlar belirlemelidirler*." denilmektedir.

Aynı Prensiplerde ayrıca "*Sayıştayların denetim yetkilerinin bir kısmı özellikle mali tabloların denetimine ilişkin denetim hedefleri, özel sektör denetimi için geçerli olan denetim hedeflerine benzer niteliktedir. Buna paralel olarak mali tabloların denetimi için resmi olarak düzenleme yetkisine sahip olan kuruluşlarca çıkarılan özel sektör standartları kamu denetçisince de uygulanabilir.*" denilmektedir.

Bu rehber, yukarıdaki yasa hükmünün yerine getirilmesi için INTOSAI tarafından 2010 yılında INTOSAI Genel Kurulunda kabul edilen ve tüm üye Sayıştayların uygulamayı taahhüt ettiği Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) çerçevesi dikkate alınarak hazırlanmıştır.

**Dikkate Alınacak Standartlar**

Düzenlilik denetimlerinde dikkate alınacak (INTOSAI bünyesinde oluşturulan) uluslararası denetim standartları aşağıda gösterilmiştir.

- Kuruluş Prensipleri (ISSAI 1 Lima Deklarasyonu)
- Sayıştayların Fonksiyonlarına İlişkin Standartlar (ISSAI 10-40)
- Temel Denetim Prensipleri(ISSAI 100-400)
- Denetim Rehberleri
- Mali Denetim Uygulama Rehberleri (ISSAI 1000-2999)
- Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri (ISSAI 4000-4999)

## 5. Düzenlilik Denetimi ve Risk

**Sistem Tabanlı/Risk Odaklı Denetim**

Düzenlilik denetiminin amacının, kamu idaresi hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının mali raporlama standartları doğrultusunda denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği ve kamu idaresinin gelir, gider, mal ile diğer hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığına ilişkin makul güvence elde etmek olduğu yukarıda belirtilmiştir. Bir kurumun mali rapor ve tabloları ile hesap ve işlemleri hakkında güvence temel olarak iki yolla elde edilir:

- İç kontrollerin değerlendirilmesinden (kontrol güvencesi)
- Hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğrulama güvencesi)

Denetçi, kurumda iç kontrollerin güvenilir olduğu kanaatine varmışsa iç kontrollerden yeterli güvence elde ediyor demektir. Ancak, iç kontrollerin güvenilir olması denetim görevinin tamamlandığı anlamına gelmez. Denetçi hesap ve işlemlerin incelenmesinden de güvence elde etmelidir. Düzenlilik denetimi her iki kaynaktan elde

edilen güvencenin bir bileşkesi şeklinde yürütülmektedir. Denetçinin iç kontrollerden güvence elde ettiğinde yapacağı işin miktarı, güvencenin tümünü hesap ve işlemlerden elde etmek istemesi durumunda yapacağı işin miktarından çok daha az olacaktır. Bu da zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır. İç kontrollerden güvence elde edebilmek için denetçi, denetlenen kurumu tüm yönleriyle tanımak ve kurumun içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kuruma ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimini bu riskleri baz alarak tasarlamalıdır. Bu nedenle bu yönteme sistem tabanlı ya da risk odaklı denetim denilmektedir.

**Denetim Riski**

Kurumlar faaliyetlerini sürdürürlerken, faaliyet alanlarına, faaliyet gösterdikleri hukuki ortama, büyüklüklerine ve iş ortamına bağlı olarak bir takım risklerle karşı karşıyadır. Kurum yönetimleri kendi faaliyet alanlarına ilişkin bu riskleri tanımlamak ve bunlara karşı tedbir almak üzere stratejiler geliştirirler. Bununla birlikte bütün riskler mali işlemlerle ilgili değildir. Denetçi yalnızca mali işlemleri etkileyen risklerle ilgilenir. Denetçi, denetlenen kurumun yaptığı risk değerlendirmesini de göz önüne alarak kendi risk değerlendirmesini yapar ve denetimini buna göre planlar. Ayrıca denetimin kendisinden kaynaklanan riskler de bulunmaktadır. Risk değerlendirmesi konusu ilerleyen bölümlerde yer alacağından burada yalnızca genel çerçeve üzerinde durulacaktır.

Denetçi mali rapor ve tabloların, doğru ve güvenilir olduğu ve uygulanan mali raporlama sistemine uygun olarak önemli hata içermeyecek şekilde sunulduğuna dair denetim kanıtı elde eder ve bunları değerlendirir. Makul güvence kavramı, uygun olmayan (hatalı ya da yanlış) denetim görüşü verilebileceğinin de bir göstergesidir. Mali rapor ve tabloların önemli hata içerdiği hallerde, denetçi tarafından uygun olmayan (hatalı ya da yanlış) denetim görüşü verilmesi "*Denetim Riski*" olarak bilinmektedir.

Denetçi, denetim amaçları ile tutarlı olarak, denetim planını, denetim riskini kabul edilebilir en az düzeye indirecek şekilde yapmalı ve denetimini buna göre yürütmelidir. Denetçi, denetim görüşünü dayandıracağı kabul edilebilir sonuca ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle denetim riskini azaltır. Makul güvence, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir düşük düzeye indirdiğinde elde edilebilir.

Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlarken mali tablolarda önemli hata olup olmadığına karar verebilmek için önemli hatayı hem mali tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları açısından değerlendirir.

Denetim riskinin üç unsuru bulunmaktadır; yapısal risk, kontrol riski ve tespit riski.

***Yapısal risk,*** denetlenen kurumun iç kontrol mekanizması dikkate alınmadan, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığıdır. Örneğin, karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli hata içerme riski, basit hesaplama gerektiren işlemlere göre daha fazladır.

***Kontrol riski,*** mali tabloları etkileyebilecek önemli bir yanlışlığın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememe olasılığıdır.

Yapısal risk ve kontrol riski kurumun kendi riskidir ve mali tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Denetçinin, hesap alanları itibari ile ve denetim hedefleri düzeyinde önemli hata riskini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme, kesin risk ölçümü olmaktan ziyade denetçi kanaatine dayanmaktadır.

***Tespit riski,*** denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin önemli sayılabilecek hataları tespit edememesi olasılığıdır. Denetçinin bir kuruma ilişkin tüm işlem, hesap ve kayıtları tek tek inceleme imkânı bulamaması, imkân bulsa bile diğer faktörler nedeniyle, tespit riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; denetçi tarafından uygun olmayan bir denetim tekniğinin seçilmiş olması, denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

Tespit riski, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir en düşük düzeye indirmek için karar vereceği denetim prosedürlerinin kapsamı, zamanı ve niteliği ile doğrudan ilgilidir. Denetçinin mali tablolarda önemli hata olma olasılığı beklentisi ne kadar yüksekse, kabul edeceği tespit riski düzeyi o kadar düşük olacaktır. Tersine, denetçinin mali tablolarda önemli hata olma olasılığı beklentisi ne kadar düşükse, tespit riski düzeyi o kadar yüksek olacaktır.

## 6. Denetimde Belgeleme

### Belgelemenin Amacı

ISSAI 1230

Denetçi denetimi belgelendirirken, Denetim raporuna dayanak oluşturabilecek yeterli ve uygun belgeleri oluşturmalıdır.

Denetimin uluslararası standartlara, yasal gereklere ve düzenleyici kurallara uygun bir şekilde yürütüldüğüne dair kanıt oluşturmalıdır.

Denetçi mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşü oluşturmak için elde ettiği kanıtları ve bunların değerlendirme sonuçlarını denetim süresince belgelendirmelidir. Uygun şekilde yapılacak belgeleme denetimin kalitesini arttıracağı gibi, denetimin, yasal düzenlemeler ve uluslararası denetim standartlarına uygun gerçekleştirildiğinin ispatında önemli bir araçtır.

Denetimin belgelendirilmesi;

- Denetim ekibine, denetimin planlanması ve yürütülmesinde destek sağlamak,
- Denetimin tüm aşamalarının tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda güvence sağlamak,
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturmak,
- Denetimin gözetiminden sorumlu olan denetim ekibi üyelerine, gerçekleştirilen işlerin yönetimi, gözetimi ve gözden geçirilmesi konularında yardımcı olmak,
- Devam eden önemli konularla ilgili olarak gelecekte kurumu denetleyecek denetim ekiplerine yardımcı olacak önemli kayıtlar bırakmak

amaçlarına hizmet edecektir.

Denetçi tarafından hazırlanmış ya da elde edilmiş, denetimin yürütülmesi ile ilgili her türlü kayıt, belge ve bilgi belgelendirmenin konusunu oluşturur. Belgelendirme, çalışma

kâğıtlarının düzenlenmesi, rehber eki formların doldurulması, denetim kanıtı niteliğindeki diğer belgelerin elde edilmesi ve muhafazası şeklinde yapılır.

**Çalışma Kâğıtları**

Çalışma kâğıtları, denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerini, elde ettiği bilgileri ve yaptığı incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları kaydettiği kâğıtlardır (Bkz. EK 1). Çalışma kâğıtları denetim kanıtı olma özelliklerinin ötesinde, denetçinin denetim standartlarına, denetim prosedür ve tekniklerine bağlı kalmasına yardımcı olacaktır.

Denetimin planlanması, yapısı, zamanlaması ve uygulanan denetim prosedür ve tekniklerinin kapsamı, sonuçları ve bunlara dayalı denetim kanıtlarından elde edilen sonuçlar denetçi tarafından çalışma kâğıtlarına kaydedilmelidir. Çalışma kâğıtları denetçi tarafından irdelenen ve değerlendirilmeye tabi tutulması gereken bütün önemli konuları ve bu konularda denetçinin varmış olduğu sonuçları içermelidir.

Denetim süresince incelenen her konunun belgelenmesi uygulamada zorluk oluşturacağı için, denetçi, çalışma kâğıtlarının kapsamını mesleki yargısına göre belirler.

Çalışma kâğıtlarına ilişkin esas kriter, elde edilen denetim kanıtlarını yeterli şekilde açıklaması ve denetim çalışmasını gözden geçiren diğer denetçileri belgelendirmeyi yapan denetçiyle aynı sonuca ulaştıracak nitelikte olmasıdır.

Çalışma kâğıtlarının doğru bir şekilde ve tam olarak düzenlenmesi denetçinin sorumluluğundadır. Ekip başkanları ekiplerindeki denetçilerin hazırladığı çalışma kâğıtlarının tümünü, grup başkanları da ekip başkanlarının hazırladığı çalışma kâğıtları ile ekip başkanının gözden geçirdiği çalışma kâğıtlarından gerekli gördüklerini gözden geçirir.

Çalışma kâğıtları şu özellikleri taşımalıdır:

- Bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri desteklemeye yetecek derecede eksiksiz ve doğru olmalıdır.
- Ek sözlü açıklamalara ihtiyaç göstermeyecek derecede açık ve anlaşılır olmalıdır. Çalışma kâğıtlarını kullananlar yapılan işin amacını, niteliğini, yapılmış çalışmaların kapsamını ve denetçinin ulaştığı sonuçları kolaylıkla anlayabilmelidir.
- Bilgiler önemli konularla sınırlı kalmalı ve denetim hedefleri ile doğru bir şekilde ilişkilendirilmelidir.

- Mantıksal ve kolay takip edilebilir bir dizine göre hazırlanmalı ve ilgili belgelere çapraz referanslar yapılmalıdır.

**Düzenlenen Belgelerin Saklanması**

Denetim çalışmaları sırasında düzenlenen çalışma kâğıtları, rehber eki formlar ve ilgili belgeler, içerdikleri bilgilerin kullanılma süresi ve amacı bakımından iki dosyada saklanır; Güncel Dosya ve Sürekli Dosya.

Her iki dosya birbirini tamamlama özelliği taşır ve denetçinin raporunu yazarken ihtiyaç duyduğu ve faydalandığı tüm hususları kapsar.

Denetimin yapıldığı yıla ilişkin bilgi ve belgeler güncel dosyada, gelecek yıllarda yapılacak denetimlerde yararlanılacak bilgi ve belgeler ise sürekli dosyada toplanır.

**Güncel Dosya**

Güncel dosya, denetçinin denetimin yapıldığı dönemde düzenlemiş olduğu çalışma kâğıtlarının, formların ve ilgili diğer bilgi ve belgelerin bulunduğu dosyadır. Güncel dosyada yer alan başlıca belgeler şunlardır:

- Düzenlenen tüm çalışma kâğıtları
- Formlar
- Kuruma ilişkin mevzuat
- Denetlenen döneme ait mali tablolar
- Denetim planı
- Denetim programı
- Denetim raporları

**Sürekli Dosya**

Sürekli dosya, dönemler itibariyle değişiklik göstermeyen ve müteakip denetimlerde de gereksinim duyulabilecek bilgi ve belgelerin yer aldığı dosyadır.

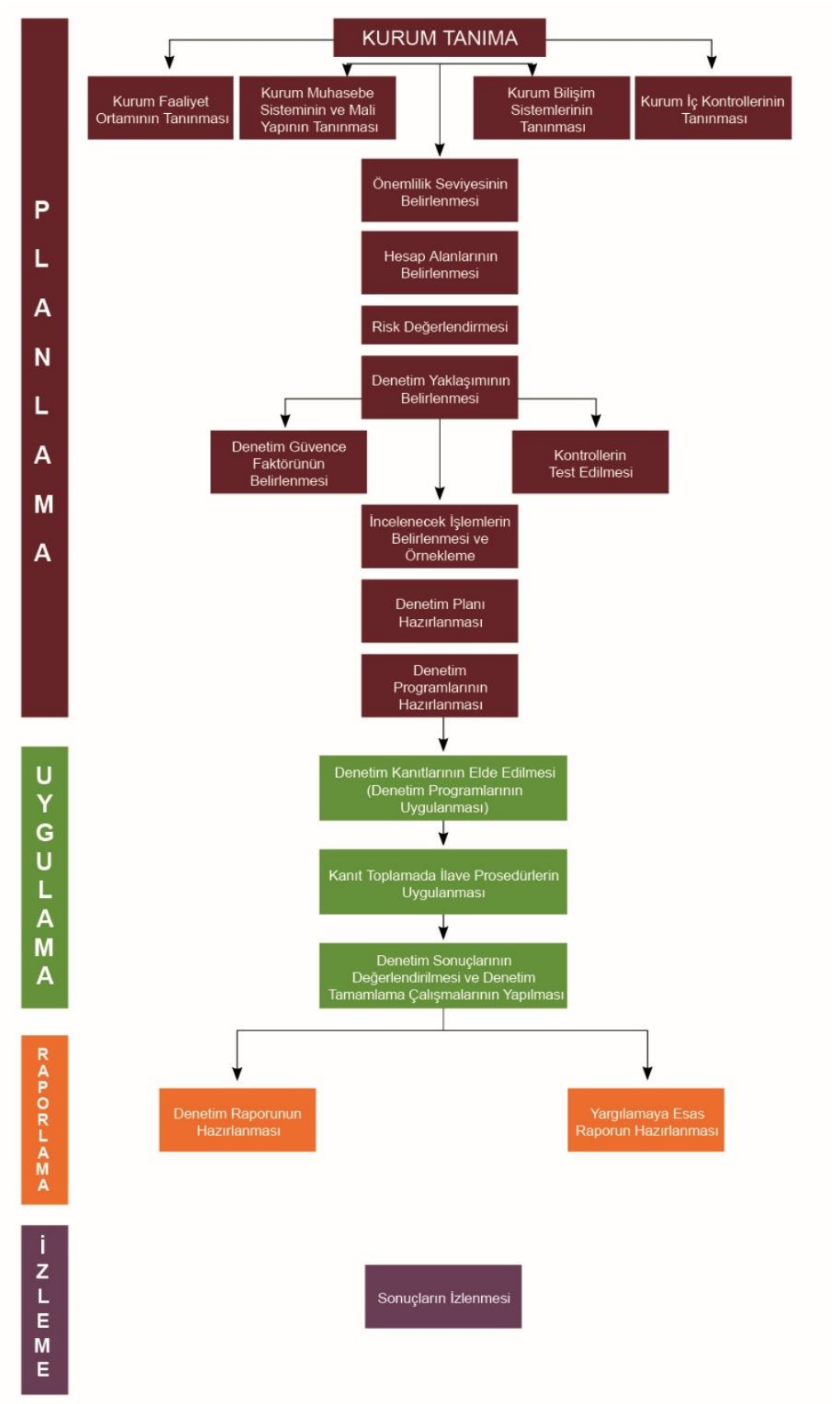
Denetimin tamamlanmasını takiben denetçi, güncel dosyayı gözden geçirir ve güncel dosyada yer alan bilgi ve belgelerden sonraki denetimlerde yararlanılması olasılığı bulunan bilgi ve belgeleri sürekli dosyaya aktarır.

Sürekli dosyada yer alan başlıca belgeler şunlardır:

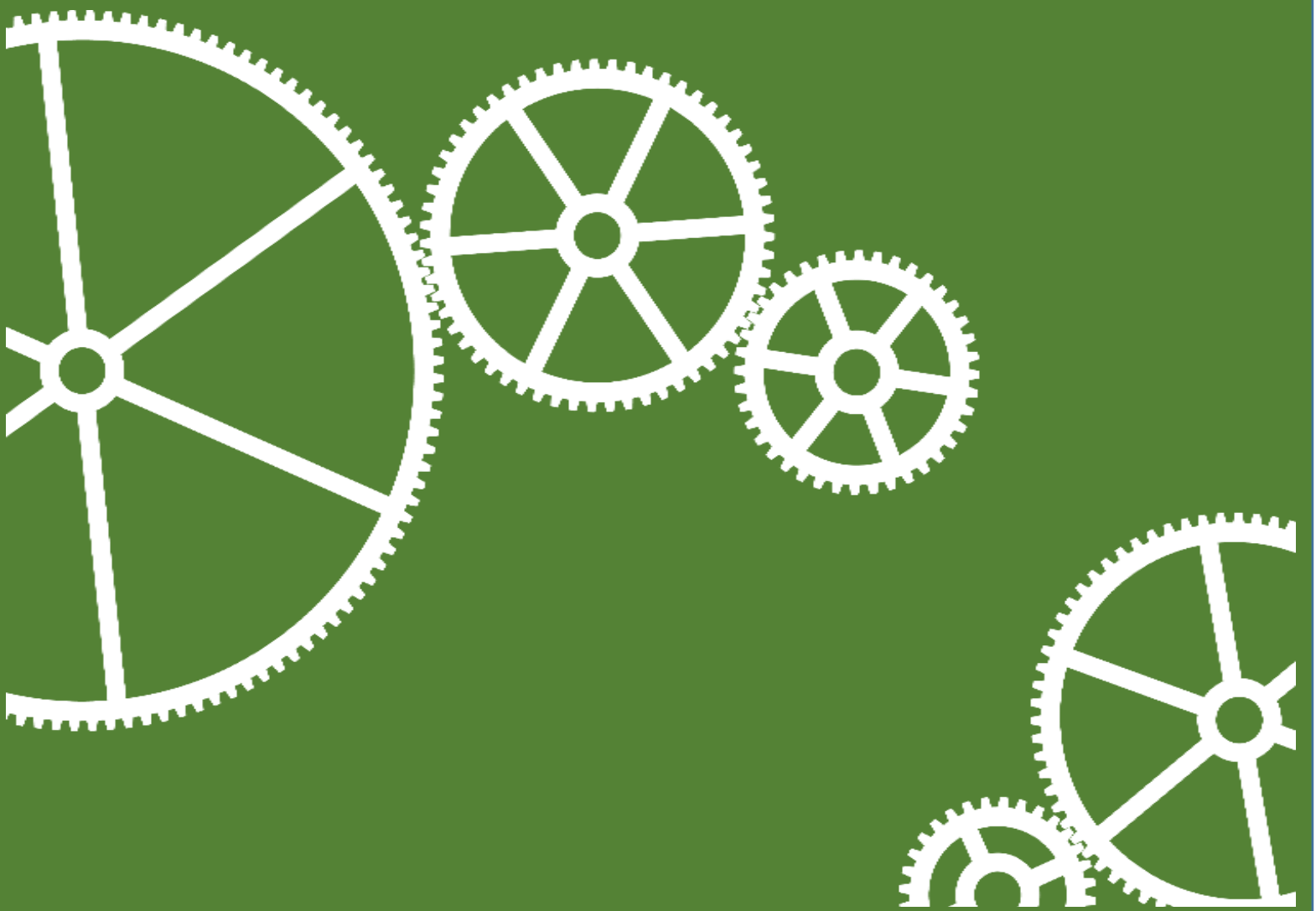
- Denetim planı
- Denetim programı
- Denetim raporları

Güncel ve sürekli dosyalar, grup arşivinde saklanır ve güncel kalmalarının temini bakımından belirli periyotlarla gözden geçirilir.

**Düzenlilik Denetimi Süreç Şeması**



# PLANLAMA



Planlama; denetlenecek her bir kamu idaresi itibariyle, denetim ekiplerince kurum tanıma faaliyetinden elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ve denetim programlarının mahiyeti ile denetimin zamanlanmasına karar verilmesidir.

Planlama aşaması denetçinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur. Planlama, düzenlilik denetiminin etkin, verimli, ekonomik ve zamanlı olarak yürütülmesini sağlamak amacıyla yapılır.

Denetimin planlanması denetimin ilk aşaması olmakla birlikte, tüm denetim sürecini ilgilendirir. Planlama aşamasında, planlama işleminin yanında çeşitli denetim bulgularına ulaşılması da mümkün olabilmektedir.

Kurum tanıma çalışmalarının zaman alması nedeniyle, özellikle ilk yıl denetimlerinde planlama, denetime ayrılan sürenin önemli bir kısmını almakta ise de, sonraki yıllarda planlama çalışması, yeni gelişmelerin güncellenmesi ve değerlendirilmesinden ibaret olacağından bu süre önemli ölçüde kısalacaktır.

Yapılan çalışmaların ve ulaşılan sonuçların daha sonraki denetimlerde kullanılabilmesi için, denetimin her aşamasında olduğu gibi planlama aşamasında da belgelemeye özen gösterilmesi gerekmektedir.

Planlama, bir denetim çalışmasında;

- Denetimin önemli ve riskli alanlara yoğunlaştırılmasına,
- Potansiyel sorunların zamanlı olarak tanımlamasına ve çözüm üretilmesine,
- Denetimin etkin ve verimli bir şekilde yürütülmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi ve yönetilmesine,
- Denetimin yönlendirilmesi ve çalışmaların gözden geçirilmesine,
- Uzman çalıştırma ihtiyacının değerlendirilmesine

yardımcı olur.

## 1.1 DENETLENEN KURUMUN TANINMASI

### 1.1.1 Giriş

**ISSAI 1315**

Denetçi, ister hata ister yolsuzluk sebebi ile olsun mali tablolarda ya da denetim hedefleri seviyesinde ortaya çıkabilecek önemli yanlış beyan risklerini belirleyebilmek ve değerlendirebilmek amacı ile kurumu ve kurumun faaliyet gösterdiği ortamı iç kontrol sistemi dâhil tanımayı amaçlamalıdır. Böylece elde edilmiş olan bu bilgiler önemli yanlış beyan risklerini değerlendirmede ve bu risklere uygun denetim prosedürleri geliştirme ve uygulamada temel oluştururlar.

Denetlenen kurumun tanınması, denetim sürecinin en önemli ve temel aşamasıdır. Denetimin hedeflerine ulaşması önemli ölçüde bu aşamada elde edilen sonuçlara bağlıdır.

Etkin, verimli ve değer katan bir denetim yürütebilmek için denetçi, denetlenen kurum hakkında, kurumun rapor ve mali tablolarında önemli etkiye sahip olan mevzuat, olaylar, işlemler ve kurumsal uygulamalara ilişkin bilgi sahibi olmalıdır.

Planlama aşaması denetçinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur.

Kurumun tanınması, denetçiye;

- Kurumun faaliyetlerine ve iç kontrollere ilişkin riskleri tanımlama ve bu risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma ihtimalini değerlendirme ve böylelikle denetim sırasında yöneleceği riskli alanları belirleme,
- Denetimde kullanacağı önemlilik seviyesini belirleme,
- Denetimin belirli aşamaları ya da tüm denetim süreci ile ilgili olarak denetimin şeklini, zamanlamasını ve denetim sırasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamını belirleme

imkânı sağlar.

Denetlenen kurum hakkında yeterli bilgiye sahip olunması, denetimin yürütülmesi ve bu süreçte elde edilen verilerin değerlendirmesi aşamalarında da denetçiye yol gösterir.

Kurumun tanınması sadece denetimin planlanması aşamasıyla ilgili olmayıp denetimin başından sonuna kadar devam eden bir süreçtir.

İlk defa denetlenecek bir kurumun tanınması, denetçi için önemli ölçüde zaman ve emek gerektiren geniş kapsamlı bir faaliyettir. Kurumda devam eden sonraki denetimlerde de denetçi kurumu tanıma çalışmasını mutlak surette yerine getirir; ancak bu çalışma daha az zaman ve emek gerektirir.

Denetçi, önceki yıllara ait denetimler sırasında elde edilen bilgilerin güncelliğini ve hangi konularda yeni bilgilere ihtiyaç olduğunu değerlendirir. Kurum hakkında elde edilen bilginin yeterliliğine ve uygunluğuna denetçi karar verir.

### 1.1.2 Kurum Faaliyet Ortamının Tanınması

#### 1.1.2.1 Kurum Tanıma Kaynakları

Kurumlar benzer özellikler taşısa da, denetçi, her kurumun kendine özgü özellikleri yanında kurum faaliyetlerini, dolayısıyla mali işlemlerini ve tablolarını etkileyen faktörleri değerlendirir. Bu faktörler genel olarak şunlardır:

*Yasal düzenlemeler:* Kurumun kuruluş yasası başta olmak üzere kurum faaliyetleri ile ilgili mali ve mali olmayan tüm yasal mevzuatı.

*İkincil mevzuat:* Yasal düzenlemeleri tamamlayıcı ya da açıklayıcı nitelikteki hukuki metinler. Örneğin yönetmelikler, tebliğler, genelgeler, genel yazılar, özelgeler, ücret tarifeleri gibi.

İkincil mevzuattan genel yönetim kapsamındaki kamu kamu idarelerince mali konularda düzenlenen yönetmelikler ile yönetmelik niteliğindeki düzenleyici işlemlerden Sayıştayın istişari görüşü alınmadan yürürlüğe konulanlar tespit edilerek Başkanlığa bildirilir.

*Kurumsal veriler*: Kuruma ait mali tablolar, stratejik plan, performans programı, bütçe, faaliyet raporu, mali istatistikler ve ilgili diğer belgeler.

*Hazine ve Maliye Bakanlığının kurum üzerindeki yetkileri:* Hazine ve Maliye Bakanlığının kurum faaliyetlerini belirleme ve etkileme yönündeki yetkileri ve bu yetkinin nasıl kullanıldığı.

*Denetlenen kurumun bağlı veya ilgili olduğu kurumla ilişkileri:* Denetlenen kurum üzerinde uygulanan kontrol mekanizmalarının kapsamı, bağlı olunan kurumdan bağımsız mali tablo üretilip üretilmediği, konsolide mali tablo üretme anlamında diğer birimler arası ilişkilerin boyutu.

*Diğer kurum ve kuruluşlarla ilişkileri:* Bağlı ve ilgili kuruluş olmasa bile kurum faaliyetlerini etkileyen, dış teyide imkân sağlayan, mali işlemlerinin gerçekleşmesinde verilerinden yararlanılan kurumlarla (tapu idaresi, bankalar gibi) ilişkiler.

*Politik ortam:* Hükümetin, parlamentonun, medyanın, sivil toplum kuruluşlarının denetlenen kurumun faaliyetleri ve faaliyetlerinin raporlanması üzerindeki etkileri.

*Kurumun yetkileri:* Kurumun mevzuat düzenleme, uygulama ve denetleme yetkileri.

*Faaliyet ortamı:* Kurumun içinde faaliyet gösterdiği sektör, ekonomik ortam.

*Kurum hakkında düzenlenmiş/düzenlenmesi gereken raporlar*: Sayıştay, iç denetim birimi ve diğer denetim kurumları tarafından düzenlenmiş denetim raporları ile kurum faaliyetleri ile ilgili diğer raporlar.

*İhbar ve şikayetler:* Kurum hakkında Sayıştaya/Grup Başkanlıklarına intikal eden ve mali sonuç doğurabilecek ihbar ve şikayetler.

*Muhtemel gelişmeler:* Kurumun faaliyetlerini ve işlemlerini etkileyecek muhtemel yasal ve idari değişiklikler ve etkileri.

*Kurumun görev ve hedefleri:* İlgili mevzuat, stratejik plan ve faaliyet raporlarında yer alan kurumun görev ve hedeflerine ilişkin düzenlemeler.

*Kurumsal yapı:* Kurumun organizasyon yapısı, görev ve yetki dağılımı, iletişim politikaları.

*Hukuki ihtilaflar:* Kurumun veya kurum içindeki birimlerin taraf olduğu mali sonuç doğuran hukuki ihtilaflar.

*Muhasebe sistemi ve mali yapısı:* Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kurumun tabi olduğu mevzuat, kullanılan muhasebe sistemi, mali raporlama süreci.

*Bilişim sistemi:* Kurumun mali işlemlerini raporlamada ve yönetim süreçlerinde kullandığı bilişim sistemleri.

*İnsan kaynakları yönetimi:* İnsan kaynakları politikaları ve bunlara ilişkin süreçler ve eğitim politikaları.

*Risk değerlendirmesi:* Kurumun risk tanımlama, değerlendirme ve yönetme faaliyetleri.

*İç denetim faaliyeti:* İç denetimin varlığı, fonksiyonel bağımsızlığı, faaliyetleri ve etkinliği.

#### 1.1.2.2 Kurum Tanıma Yöntemleri

Denetçi, yukarıda belirtilen kaynakları aşağıda yer alan yöntemleri kullanarak inceler ve değerlendirir:

- Kaynakların belge üzerinden incelenmesi,
- Kurum yetkilileri ile görüşme yapılması ve bilgi alınması,
- Kurum internet sitesinde ve kurum hakkında basın ve yayın organlarında yer alan bilgilerin değerlendirilmesi,
- Kurum faaliyetleri hakkında gözlem yapılması,
- Ön analitik incelemeler yapılması,

Ön analitik inceleme: Denetçi, kurum tanımaya yönelik çalışmalarında denetim prosedürlerinden birisi olan ön analitik incelemeden yararlanabilir.

Ön analitik inceleme denetçiye,

- Denetlenen kurum hakkında sahip olunan bilgi düzeyinin arttırılmasında,
- Potansiyel risk alanlarının tespit edilmesinde,
- Diğer denetim prosedürlerinin şeklini, zamanlamasını ve kapsamını planlamada yardımcı olur.

Ön analitik inceleme kapsamında denetçi aşağıda yer alan çalışmaları yürütebilir:

- Mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması,
- Mali bilgiler ile mali olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi,
- Cari döneme ait bilgiler ile önceki dönemlere ilişkin bilgilerin karşılaştırmalı olarak incelenmesi,
- Benzer kurum bilgilerinin karşılaştırılması,
- Bütçenin değerlendirilmesi.

Kurum tanıma çalışmalarında yararlanılan ön analitik incelemenin şekli ve kapsamı denetçinin mesleki yargısına ve değerlendirmesine bağlı olmakla beraber, denetimin diğer aşamalarında uygulanan analitik incelemelere göre daha basit düzeydedir. Denetçi analitik inceleme ile elde etmiş olduğu sonuçları, kurumu tanımak için uygulamış olduğu diğer yöntemlerin sonuçları ile birlikte değerlendirir.

Bu aşamada yürütülen kurum tanıma çalışmaları, kurumla ilgili asgari düzeyde yapılan çalışmalar olup elde edilen bilgiler kurumda ayrıntılı çalışmalar yapıldıkça zenginleşecektir. Denetçi bu aşamada, kurumun organizasyon yapısını, birimler bazında görev ve sorumluluklarını, temel gider, gelir, varlık ve yükümlülük kalemlerini, özellikli kurum mevzuatını, kurumun temel faaliyetlerini ve bu faaliyetlerine ilişkin hedeflerini, planlanan kaynak tahsisini ve performans göstergelerini anlamaya yetecek kadar bilgi edinmiş olur.

Kurum tanıma çalışmalarının devamı olarak, kurumun mali yapısı ve muhasebe sistemi, bilişim sistemleri, iç kontroller ve iç denetim faaliyeti hakkında ayrıntılı açıklamalara bu Rehberin ileriki bölümlerinde yer verilmiştir.

Denetçi, yukarıda belirtilen kurum tanıma kaynakları hakkında yaptığı çalışmaları, ana başlıklar halinde bir çalışma kâğıdında gösterir.

Denetçi kurum tanıma çalışmalarını yürütürken bir taraftan da kuruma ilişkin tespit ettiği yapısal riskleri listeler.(Bkz 1.4 Risk Değerlendirmesi)

Kurum tanımaya ilişkin çalışmalar tamamlandığında, grup başkanının onayına sunulmak üzere Kurumun Tanınması Kontrol Formu (EK 2) düzenlenir.

Kurum tanıma çalışmaları kapsamında denetçi, kurumun tabi olduğu bütçe ve muhasebe sistemine ilişkin yürürlükteki yönetmelik, genelge, tebliğ ve standart gibi düzenlemeleri dikkate alarak kurumun mali yapısını ve muhasebe sistemini tanımak amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapar.

- Kurumun uyguladığı muhasebe sisteminin tespiti,
- Kurumun ürettiği ya da üretmesi gereken mali tabloların çeşitlerinin ve dönemlerinin tespiti,
- Çerçeve hesap planı ile alt kodların kullanıldığı detaylı hesap planının incelenmesi,
- Kurum faaliyetlerine göre özellik arz eden muhasebe işlemlerinin tespiti,
- Muhasebe işlemlerinin gerçekleşme süreçlerinin incelenmesi,
- Muhasebe kayıtlarını destekleyici belgelerin tespiti,
- Mali tablo ve muhasebeye ilişkin kurum içi raporlama sürecinin incelenmesi,
- Kurum bütçe sisteminin incelenmesi.

Denetçi, kurumun mali yapısını tanımak amacıyla muhasebe sisteminin yanında kurumun gelir kaynakları ve çeşitleri, gider çeşitleri ve ana gider kalemleri ile varlık ve kaynaklarını da inceler.

### 1.1.3 Kurum Bilişim Sisteminin Tanınması

Düzenlilik denetimi kapsamında bilişim sistemlerinin tanınmasının amacı, denetlenen kurumun kullandığı bilişim sisteminin işlem ve uygulamalarının güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmektir.

Bu çerçevede, denetçi;

- Mali rapor ve tablolar ile bunları destekleyen ve bilişim ortamında yürütülen işlemler arasındaki ilişki hakkında bilgi sahibi olmalı,
- Denetimde bilişim sistemleri denetimi konusunda uzmanlaşmış denetçilerden yararlanılıp yararlanılmayacağına karar vermeli,
- Hem kurum düzeyindeki hem de her hesap alanına ilişkin risk değerlendirmesinde bilişim sisteminin etkisini göz önünde bulundurmalı,

- Sistem kontrollerini incelemeli ve inceleme sonucu elde ettiği zayıflıkları önerileri ile birlikte raporlamalıdır.

Denetçi, hangi işlerin bilgisayar ortamında (bilişim sistemi kullanılarak) gerçekleştirildiğini ve hangi sistemlerin çıktılarının muhasebeyi ve mali tabloları etkilediğini belirlemelidir. Bunun için, yapılan işi, işi destekleyen bilişim sistemlerini ve bunların hesap alanlarına etkilerini gösteren EK 3 Bilişim Sistemlerinden Etkilenen Hesap Alanlarının Belirlenmesi Formu kullanılır.

Bu form doldurulduğunda, kullanılan sistemlerden (programlardan) mali tabloları etkileyen ile etkilemeyen çıktılar belirlenmiş olur. Düzenlilik denetiminde mali nitelikteki sistemler önem arz ettiğinden, denetçi hesap alanlarını ilgilendiren sistem ya da sistemleri çalışmalarında dikkate alır. Sistemden muhasebeye verilerin gitmesine ilişkin süreci öğrenir, test eder ve hesap alanında risk çalışması yaparken sistemden güvence elde edip edilmeyeceğine karar verir. Aşağıda formun nasıl doldurulacağına ilişkin örnekler verilmiştir.

| **Bilişim Sistemlerinden Etkilenen Hesap Alanlarının Belirlenmesi Formu** | | | |
|---|---|---|---|
| No | **Yapılan İş** | **İşi Destekleyen Bilişim Sistemi (Program)** | **Etkilediği Hesap Alanları** |
| 1 | Ücret Ödemesi | Bordro hazırlama programı | Personel Giderleri Gelirler |
| 2 | Evrak Akışının İzlenmesi | Evrak Takip Sistemi | - |
| 3 | Hakediş Ödemesi | Hakediş Hazırlama Programı | Yatırım Giderleri Gelirler |
| 4 | Ödenek Takibi | Ödenek Programı | Tüm Hesap Alanları ve Ödenek Nazım Hesapları |
| 5 | Gelir Tahsilâtı | Tahsilât Programı | Öz Gelirler |
| 6 | Taşınır İşlemleri | Taşınır Takip Sistemi Programı | Taşınır Mal Hesapları |

Denetçi hesap alanlarını etkileyen bilişim sistemlerini tespit ettikten sonra EK 5'te yer alan "Bilişim Sistemleri Kontrollerini Değerlendirme Formu"nu kullanarak sistem kontrollerinin varlığını ve etkinliğini değerlendirir. (Bkz. 1.1.4.4 Bilişim Sistemleri Kontrollerinin Değerlendirilmesi)

### 1.1.4 Kurum İç Kontrol Sisteminin Tanınması

Denetlenen kurumun faaliyet ortamının, muhasebe sisteminin ve bilişim sisteminin tanınması denetçiye denetimin başlangıcında, kuruma ait yapısal riskleri tanıma imkânı sağlar.

Kurum tanıma çalışmalarının diğer bir unsuru olarak yürütülen iç kontrolün tanınması ise denetçiye iç kontrolden kaynaklanan riskleri tespit etme ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını ve denetim hedeflerini belirleme imkânı verecektir.

İç kontrol, üst yönetimin sorumluluğunda kurumun tüm çalışanları tarafından uygulanan, kurumun belirlenmiş hedeflerine ulaşmasında ve misyonunu gerçekleştirmesinde;

- Faaliyetlerinin etkin ve verimli olması,
- Mali işlemler ve mali raporlarının güvenilirliği,
- Faaliyetlerinin mevzuata uygunluğunun sağlanması,
- Varlıklarının korunması,

amaçlarıyla kamuoyu ve hesap verebilirlik için yetkilendirilmiş mercilere makul bir güvence sağlamak üzere tasarlanmış, kurumun genelini etkileyen bütünleşmiş bir yönetim sürecidir.

İç kontroller, bu anlamda kontrol sistemi, kurumsal yapı, yöntem ve süreçlerden oluşur.

Denetçi, mesleki yargısını da kullanarak denetleyeceği kurumun iç kontrol sistemini tanımalı ve değerlendirmelidir. İç kontrol sistemini tanımaya yönelik çalışma; iç kontrol sisteminin tasarımının ve işleyişinin kavranmasını kapsar. İç kontrol sisteminin değerlendirilmesi ise iç kontrolün önemli hataları önleme, tespit etme ve düzeltme kapasitesine sahip olup olmadığını belirlemeye yöneliktir.

Denetlenen kurumda farklı amaçlara hizmet eden birçok kontrol mekanizması bulunabilir. Denetçi, bu kontrollerden mali faaliyet, karar ve işlemleri etkileyen kontrollerle ilgilenir. Denetçi, iç kontrolleri anlayıp değerlendirirken iç kontrolün kuruluş ve işleyişine ilişkin yasal gereklilikleri dikkate alır.

Bir kamu idaresi denetlenirken iç kontrol sistemi ile ilgili mevzuat dikkate alınmalı, kurumun mevzuat gereğince yapması gereken çalışmaları ne derece yerine getirdiği

değerlendirilmelidir. Ayrıca kurum içi yayınlanmış prosedürler, genelgeler ve talimatlar dikkate alınarak, kurumca belirlenmiş kontrollerin neler olduğu ve bunların ne derece uygulandığı da tespit edilmelidir. (Merkezi yönetim kapsamındaki kamu kurumları için Kamu İç Kontrol Standartları; COSO modeli, INTOSAI Kamu Sektörü İç Kontrol Standartları Rehberi ve Avrupa Birliği İç Kontrol Standartları çerçevesinde Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmiştir.)

#### 1.1.4.1 İç Kontrol Sistemini Tanıma Yöntemleri

İç kontrol sisteminin tanınmasında; kamu mali yönetimine ilişkin temel mevzuat, kurumun örgüt yapısı, kurum yönetiminin yayınladığı iç mevzuat (genelgeler), iş akış şemaları, görev tanımları, kurumun hesap planı ve muhasebe yönetmeliği, iç denetçi raporları, kurum faaliyet raporları, iç kontrol güvence beyanı, önceki yıllara ait dış denetim raporları gibi kaynaklardan yararlanılır.

Denetçi yukarıdaki bilgi kaynaklarından iç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek için aşağıdaki yöntemlere de başvurur:

- Yönetici ve diğer düzeylerdeki personelden yazılı/sözlü bilgi alma,
- Kayıt ve belgelerin incelenmesi,
- Faaliyetlerin gözlemlenmesi,
- İş akışı ve süreç haritalarının incelenmesi,
- Yöntem ve sistem dokümanlarının incelenmesi,
- İç denetçilerle görüşme,
- Üçüncü kişilerden ve/veya uzmanlardan doğrulama,
- Kurum teşkilat ve tesislerinin ziyareti,
- İç kontrol mekanizmalarının ve iyi uygulama örneklerinin karşılaştırılması,
- İç Kontrol Merkezi Uyumlaştırma Biriminin çalışmalarının gözden geçirilmesi.

### 1.1.4.2 İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol sisteminin ana hedefleri; yönetimin etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve mevzuata uyumunu sağlamaktır. Bu hedeflere ulaşma yönünde etkin bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken beş temel unsur vardır. Bunlar;

- Kontrol ortamı,
- Kurumun risk değerlendirmesi,
- Kontrol faaliyetleri,
- Bilgi ve iletişim,
- İzleme-takip sürecidir.

Denetçi bu unsurları dikkate alarak yapacağı inceleme suretiyle;

- İç kontrol sisteminin mevzuatta öngörüldüğü üzere kurulup kurulmadığı ve iç kontrollerin çalışıp çalışmadığı,
- İç kontrollerle ilgili kurumun yapması gereken işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği

hakkında değerlendirme yapar. Denetçi bu değerlendirme sırasında ayrıca her bir iç kontrol bileşenine ait yayımlanmış temel standartları ve standartlar için gerekli genel şartları dikkate alarak kurum tarafından hazırlanan iç kontrol standartları eylem planındaki faaliyetlerin neler olduğunu ve bu faaliyetlerin gerçekleşmelerini de sorgulamalıdır.

Diğer taraftan denetçi iç kontrolün unsurlarıyla ilgili yapacağı çalışma sonucunda kurumun hesap ve işlemleri dolayısıyla mali rapor ve tabloları üzerinde önemli bir hataya sebebiyet verecek olan kontrol eksikliklerini ve zayıflıklarını tespit ederek iç kontrolden kaynaklanan riskleri ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını belirler. Bir bütün olarak mali tablolar ve hesap alanları düzeyinde iç kontrollerden makul düzeyde kontrol güvencesi elde eder.

#### 1.1.4.2.1 Kontrol Ortamı

Kontrol ortamı, iç kontrolün en kapsamlı ve temel unsurudur.

Kurumun organizasyon yapısı, geçmişi, kurumsal kültürü, çalışma usulleri, risk algılaması, yönetim felsefesi, sistem altyapısı ve hedefleri gibi unsurlar kontrol ortamını meydana getirir. İç kontrol sisteminin etkinliği kontrol ortamının etkinliğine bağlıdır.

Kontrol ortamını etkileyen temel faktörler şunlardır:

- Üst yönetimin iç kontrole yönelik destekleyici tutumu,
- Kişisel ve mesleki dürüstlük ilkelerinin önceden belirlenmesi,
- Yönetimin ve personelin etik değerleri benimsemesi,
- Temel yetki ve sorumluluk alanlarını ve uygun raporlama yollarını belirlemiş bir kurumsal yapı,
- Personelin mesleki yeterliliği ve performansını değerlendiren insan kaynakları yönetimi,

Denetçi, kurumun kontrol ortamını tanımak ve değerlendirmek amacıyla;

- Personel davranışlarını belirleyen etik değerlerin ve kuralların varlığını ve bu değer ve kuralların personel tarafından bilinip bilinmediği,
- Kurum misyonu ile birimlerin ve personelin görev tanımlarının yazılı olarak belirlenip belirlenmediği, bu hususların personele duyurulup duyurulmadığı,
- Kurum için etkin bir organizasyon yapısı oluşturulup oluşturulmadığı,
- Kurum personelinin nitelikleri ile görevler arasında uyum sağlanıp sağlanmadığı,
- Kurum personelinin performansını değerlendirmeye ve geliştirmeye yönelik çalışmalar yapılıp yapılmadığı,
- Yetkilerin açıkça belirlenip belirlenmediği ve yetki devrine ilişkin yazılı düzenlemeler bulunup bulunmadığı,

hususlarını tespit etmelidir.

#### 1.1.4.2.2 Kurumun Risk Değerlendirmesi

Kurumun risk değerlendirmesi kurumun amaç ve hedeflerine ulaşmasını engelleyebilecek iç ve dış nedenlerden kaynaklanan faktörlerin analiz edilerek risklerin belirlenmesi ve bu risklerin etki ve olasılık açısından öneminin değerlendirilmesi faaliyetidir.

Kurumsal risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve süreklilik arz eden bir faaliyettir. Kurumlar, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için iç ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. Kurumsal risk değerlendirmesi için, öncelikle kurumsal hedeflerin tanımlanması, daha sonra bu hedeflere ulaşmak amacıyla ortaya çıkacak risklerin etkin ve verimli bir şekilde tanımlanması, değerlendirilmesi, kabul edilebilir risk düzeyinin tespiti ve bu risklerin yönetilmesi gerekir.

Denetçi, kurumun risk değerlendirme sürecini incelerken, kurumun; mali rapor ve tablolara etki edebilecek riskleri nasıl tanımladığını, risklerin gerçekleşme olasılığını nasıl öngördüğünü, kurum için kabul edilebilir risk düzeyini nasıl belirlediğini ve riskleri yönetmek için nasıl kararlar aldığını değerlendirir.

Denetçi kurumun risk değerlendirmesi ile yayınlanmış standartların gereklerini ne derece yerine getirdiğini, kurumsal iç kontrol eylem planı ile fiili gerçekleşmeleri kıyaslayarak değerlendirir.

Denetçi, kurumca tanımlanan riskleri ve bu risklerin mali rapor ve tablolarda oluşturabileceği etkileri değerlendirir. Denetçi kurumca tespit edilemeyen, ancak mali tablolara etki edebilecek riskleri yönetimin fark edememe nedenlerini araştırır ve risk değerlendirme sürecinin etkinliği hakkında fikir sahibi olur.

Kurumun etkin bir risk değerlendirme sürecine sahip olması, denetçinin risk değerlendirmesi yapmasına katkı sağlar ve denetçi tarafından yapılacak risk değerlendirmesine veri teşkil eder. Denetçi kurumun risk değerlendirmesinin yetersiz olduğu kanaatine varır ise iç kontrolün genel değerlendirmesinde bu yetersizliği dikkate alır.

Kurumsal risk değerlendirmesi iç kontrolün bir unsuru olarak, kurum tarafından uygun kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasını etkiler.

#### 1.1.4.2.3 Kontrol Faaliyetleri

Kontrol faaliyetleri, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklerin yönetilmesi ve kabul edilebilir düzeye indirilmesi amacıyla kurum yönetimi tarafından tesis edilen politika, prosedür, teknik ve mekanizmalardır. Kontrol faaliyetleri; kurumun amaçlarına ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlar.

Kontrol faaliyetleri, kurum içerisinde her düzeyde ve her faaliyet sürecinde gerçekleşir. Onay verme, yetkilendirme, doğrulama, performans incelemesi, güvenlik ve bu tür faaliyetlerin yerine getirilip getirilmediğine delil teşkil edecek ilgili kayıtların oluşturulması ve devamlı surette tutulması gibi uygun belgelendirme sistemini de kapsayacak çeşitli faaliyetler kontrol faaliyetleri kapsamında yer alır.

Bir kurumda mevcut kontrol faaliyetleri kurumların karşılaştıkları riskler ve amaçlarındaki farklılıklar, yönetim felsefesi, organizasyonunun büyüklüğü ve karmaşıklığı, faaliyet ortamı, kurumda üretilen verilerin gizliliği ve önemi, iç kontrol sisteminin güvenilirliği, uygunluğu ve performansına yönelik gereksinimler gibi birçok etkenden dolayı diğer kurumlara göre bir takım farklılıklar gösterebilir.

Kontrol faaliyetleri üç temel grupta toplanır. Bunlar;

- Önleyici kontrol faaliyetleri; istenmeyen faaliyet ve sonuçların gerçekleşmesini önlemek ve caydırıcı etki yaratmak amacını güder. Görevler ayrılığı ilkesine uygun yetkilendirme örnek olarak verilebilir.
- Tespit edici kontrol faaliyetleri; istenmeyen faaliyetlerin tespit edilmesine yönelik olarak uygulanır. Bu tür faaliyetlere, incelemeler, mutabakatlar, karşılaştırma faaliyetleri örnek olarak gösterilebilir.
- Düzeltici kontrol faaliyetleri; istenmeyen faaliyetlerin düzeltilmesine yönelik olarak uygulanır. Muhasebe yetkilisince ödeme emri üzerindeki maddi hatalarla ilgili yapılan düzeltme işlemi örnek olarak verilebilir.

#### 1.1.4.2.4 Bilgi ve İletişim

Kurum yönetiminin zamanında ve doğru karar alması, uygun, doğru, zamanlı, geçerli ve ulaşılabilir bilginin varlığına bağlıdır.

Denetçi, kurumda bilginin üretildiği veya elde edildiği ve ilgililere doğru, zamanında ve uygun şekilde iletildiği ortamı değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi kurumun bilgi sisteminin mali raporların doğruluğunu sağlamak üzere tüm işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasını kapsayıp kapsamadığını değerlendirmelidir.

#### 1.1.4.2.5 İzleme

İzleme, iç kontrol sisteminin kalitesini artırmak ve sürdürmek üzere yürütülen gözetim ve değerlendirme faaliyetleridir.

Denetçi, üst yönetimin kontrolleri izlemesi faaliyetini inceler ve değerlendirir. Denetçi iç kontrollerle ilgili izleme yapan ve değerlendiren bir birimin ya da komisyonun varlığını araştırarak, yıllık değerlendirme raporlarını temin eder ve yapılan önerilerin ve alınması gereken önlemlerin ne derece yerine getirildiğini araştırır.

Denetçi, iç kontrolün yukarıda sayılan beş unsuru itibariyle iç kontrollerin tanınması faaliyeti ile elde ettiği bilgilerden yararlanarak EK 4 İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu'nu düzenler.

### 1.1.4.3 İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

ISSAI 1610

Denetlenen kurumun iç denetim birimi bulunduğu durumlarda denetçi;

- İç denetimin çalışmalarını kullanıp kullanmayacağını ya da hangi kapsamda kullanabileceğine karar vermelidir.
- Eğer kullanacak ise iç denetimin çalışmalarının dış denetimin hedefleri açısından yeterli olup olmadığını değerlendirmelidir.

Denetçi, iç denetim faaliyetlerini ve bu faaliyetlerin mali rapor ve tablolar üzerindeki etkilerini göz önünde bulundurur.

İç denetim, kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız ve nesnel güvence sağlayan danışmanlık faaliyetidir.

Bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir.

İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi; faaliyetlerin kapsamının yeterliliğini, yürütülen denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuçların uygunluğunu içerir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususlar göz önünde bulundurularak yapılır:

- İç denetimin mevzuatta öngörülen nitelikleri haiz ve sertifikalara sahip görevlilerce yürütülüp yürütülmediği ve iç denetçilerin çalışmalarının kontrol edilmesi, gözden geçirilmesi ve belgelendirilmesinin uygun şekilde yapılıp yapılmadığı,
- Makul bir denetim sonucuna ulaşmak üzere yeterli denetim kanıtının elde edilip edilmediği,
- Ulaşılan sonuçların uygunluğu ve bu sonuçların raporlara dâhil edilip edilmediği,
- İç denetim tarafından raporlanan düzensizlik ve aykırılıkların kurum yönetimi tarafından uygun şekilde çözümlenip çözümlenmediği.

İç denetim değerlendirilirken yürütülecek denetim prosedürleri, iç denetim tarafından incelenmiş işlemlerin tekrar incelenmesini, benzer diğer işlemlerin incelenmesini ve iç denetim prosedürlerinin gözlemlenmesini içerebilir.

Denetçi, yukarıdaki ölçütler ışığında iç denetim çalışmalarının güvenilirliğini ve yürüteceği denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme ile aynı zamanda iç denetim çalışmalarından yararlanılacak konular belirlenmelidir.

İç denetimin değerlendirilmesi sonucunda denetçi, EK 4 İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu'nun ilgili kısımlarını düzenler.

#### 1.1.4.4 Bilişim Sistemleri Kontrollerinin Değerlendirilmesi

Kurum bilişim sistemlerinin tanınması sonrasında, bilişim sistemlerine ilişkin iç kontroller bütünlük, gizlilik, erişilebilirlik, uygunluk, güvenilirlik, verimlilik ve etkililik kriterleri çerçevesinde değerlendirilir.

Denetçi, hizmet sunan sistemlerin ürettiği bilgilere güvenilip güvenilmeyeceği noktasında makul güvence elde etmeye çalışır.

Eğer varsa, kurum tarafından geliştirilmekte olan e-Devlet ve diğer Bilişim Teknolojileri (BT) projeleri de incelenir. Bu durumda denetçi, kamu hizmetlerinin elektronik ortama aktarılması, iyileştirilmesi veya entegrasyonu amacıyla gerçekleştirilen projelerin mevzuata uygun şekilde yürütülmesi, bilgi güvenliği gereklerini karşılaması, bütçesi dâhilinde, zamanında, kullanıcı memnuniyetini de karşılayacak şekilde uygun kalitede ve planlandığı kapsamda başarıyla tamamlanması için gerekli kontrol mekanizmalarının oluşturulup oluşturulmadığını da değerlendirir.

Kontrollerin değerlendirilmesinde risk tabanlı denetim yaklaşımı benimsenir. Buna göre;

- İncelenen denetim/kontrol alanına ilişkin riskler belirlenir,
- Riskleri minimize edecek kontrol mekanizmaları belirlenir,
- Kontrol mekanizmalarının kurum tarafından oluşturulup oluşturulmadığı oluşturuldu ise etkin çalışıp çalışmadığı değerlendirilir,
- Değerlendirme sonrası önemli kontrol zafiyetleri raporlanır.

Kontrollerin değerlendirilmesinde, EK 5 Bilişim Sistemleri Kontrollerini Değerlendirme Formu'ndan yararlanılır.

Form yardımıyla yapılan bilişim sistemleri kontrollerine ilişkin tespit edilen kontrol zafiyetleri, bu sistemlerde gerçekleştirilen işlerin etkilediği hesap alanları açısından değerlendirilmelidir. Bilişim ortamında gerçekleştirilen işler hangi hesap alanını etkiliyorsa, etkilenen hesap alanı riskli olarak görülmeli ve etkilenen hesap alanında incelemelere ağırlık verilerek yapılacak maddi doğrulama testlerinin sayısı arttırılmalıdır.

Tespit edilen kontrol zafiyetlerine ilişkin bulgular, ilgililerini bilgilendirmek ve kurum tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak için varsa önerileriyle birlikte rapora alınmalıdır.

İlgili form, değerlendirme faaliyetlerine işlerlik kazandırılması amacıyla hazırlanmıştır. Formda yer alan kontrol sorularının tamamen veya kısmen kullanılması, bunlara eklemeler yapılması, denetçinin inisiyatifindedir. İlgili kontrol soruları süreci hızlandırmak için tasarlanmışlardır ve sınırlayıcı değildirler.

Denetçi, bilişim sistemleri kontrollerini daha ayrıntılı inceleme ihtiyacı duyması durumunda "Sayıştay Bilişim Sistemleri Denetim Rehberi" ile konuya ilişkin mevzuat, uluslararası standartlar ve çerçeve belgelerden yararlanabilir.

Bilişim sistemleri kontrolleri aşağıda belirtilen kontrol alanları itibariyle incelenebilir:

- BT Yönetişim/Yönetim Kontrolleri
- Bilgi Güvenliği Kontrolleri
- İşletim ve Bakım Yönetimi Kontrolleri
- İş Sürekliliği ve Felaket Kurtarma Planlaması Kontrolleri
- Uygulama Kontrolleri
- Dış Tedarik Kontrolleri
- Proje Yönetimi Kontrolleri

**BT Yönetişim/Yönetim Kontrolleri**

Kurum yönetimi, bilişim sistemlerinin kurum amaçlarına uygun çalışmasını ve işlevlerini doğru bir şekilde yerine getirmesini sağlayacak tedbirleri almakla yükümlüdür. BT yönetişim/yönetim kontrollerinin amacı güvenli ve yeterli bir bilişim ortamının sağlanması için kurumsal strateji ve amaçlara uygun yönetim, karar alma, yönlendirme ve izleme mekanizmalarının oluşturulmasını sağlamaktır. Bu kontroller denetçiye alt düzeydeki ayrıntılı kontrollerin varlığı ve etkinliği konusunda makul bir güvence sağlar.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Kurumun bilişim sistemlerine ilişkin yazılı, üst yönetim tarafından onaylanmış, güncel bir stratejisi ve bu stratejinin uygulanmasına ilişkin planları olmalıdır.
- Kurum, bilişim sistemlerine ilişkin yönetişim/yönetim faaliyetlerini etkin bir şekilde sağlayacak organizasyon yapısına sahip olmalıdır.
- Bilişim sistemine ilişkin düzenli olarak risk değerlendirilmesi yapılmalıdır.
- Bilgi sistemlerine ilişkin politikalar yazılı olarak oluşturulmalı, düzenli olarak güncellenmeli ve uygulanması izlenmelidir.

**Bilgi Güvenliği Kontrolleri**

Bilgi güvenliği kontrollerinin amacı, bilgi varlıklarının gizliliğinin, erişilebilirliğinin ve bütünlüğünün sağlanmasıdır. Özellikle siber güvenlik için gerekli kontrollerin kurum tarafından oluşturulup oluşturulmadığı öncelikle değerlendirilmelidir.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Fiziksel ve çevresel güvenliğe ilişkin yazılı prosedürler oluşturulmalıdır.
- Binalara, bilgisayar odalarına ve çalışma alanlarına yetkisiz fiziksel erişimi önleyici tedbirler alınmalıdır.
- Kullanıcı erişim yönetimine ilişkin prosedürler tanımlanmış olmalıdır.
- Güçlü parola oluşturma zorunluluğu olmalıdır.
- Sistem ve uygulama programlarına erişimler kayıt altına alınmalı ve izlenmelidir.

**İşletim ve Bakım Yönetimi Kontrolleri**

İşletim ve bakım yönetimi kontrollerinin amacı, uygulamaya alınan sistemlerin en az problemle çalışmasını temin etmek ve sistem sürekliliğini sağlamaktır.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Hizmet seviyeleri anlaşmaları (HSA) düzenlenmelidir.
- Hizmetlerin izlenmesi ve raporlanması yapılmalıdır.
- Kurumda, olay ve hataları kaydetmek, analiz etmek ve zamanında çözmek için olay ve problem yönetimine ilişkin sistemler, uygulamalar ve prosedürler olmalıdır.
- Olayların istatistiklerinin çıkarılarak yönetime bildirilmesi sağlanmalıdır.
- BT hizmetleri için gerekli kaynak kapasitesi ve performans ihtiyacı tahmin edilmeli ve planlanmalıdır.

**İş Sürekliliği ve Felaket Kurtarma Planlaması Kontrolleri**

İş sürekliliği ve felaket kurtarma planlaması ile ilgili kontrollerin amacı, felaket nedeniyle bilişim sistemlerinin geçici veya sürekli olarak aksaması durumunda kurumun

işlevlerini sürdürebilmesini ve tutulan bilginin işlenmesi, erişilmesi ve korunması yeteneklerinin kaybedilmemesini sağlamaktır.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Önceden tahmin edilebilen veya edilemeyen iç veya dış faktörlerden kaynaklanan iş kesintilerine karşı hazırlıklı olunmalıdır. Bu nedenle kurumda felaketten kurtarma ve iş sürekliliği için bir yönetim süreci ve organizasyonu oluşturulmalıdır.
- İş süreçleri tanımlanmalı ve kritik olanlar belirlenmelidir.
- İş akışını kesintiye veya felakete uğratacak, kurumu ve binaları olumsuz etkileyebilecek olayları ve çevresel faktörleri belirlemek için risk değerlendirmesi yapılmalıdır.
- Yapılan risk değerlendirmesi sonucu belirlenen her bir risk için, olası bir felaket esnasında kaybın veya aksaklıkların ana faaliyetler üzerindeki etkileri değerlendirilmeli ve potansiyel zararı önlemek veya kaybın etkilerini minimize etmek için uygun maliyetle gerekli tedbirler alınmalıdır.

**Uygulama Kontrolleri**

Uygulama kontrollerinin amacı, verilerin sistemlere tam olarak, zamanında ve sadece bir kere girilmesini, bilgi-işlem ortamında tüm işlem ve süreçlerin istenilen sıra ve düzen içinde gerçekleşmesini, raporların tam ve güvenilir olarak üretilmesini, yetkili kişilere ulaştırılmasını ve uygun şekilde arşivlenmesini sağlamaktır.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Uygulama programlarına ilişkin teknik dokümanlar, kullanım rehberleri ve kaynak belgeler hazırlanmış olmalıdır.
- Tüm veri hazırlama, veri giriş işlemleri ve ana dosyalardaki değişiklikler yetki dâhilinde yapılmalı, hatalı veri girişlerini engelleyecek otomatik kontrol mekanizmaları kurulmalı ve hatalı ve kural dışı veri girişleri raporlanmalıdır.
- Veri transferinden sorumlu personele rehberlik yapacak detaylı teknik bilgileri içeren prosedürler tanımlanmış olmalı ve veri transferlerinin tam ve doğru olarak yapılmasını sağlayan manuel veya otomatik kontroller olmalıdır.

- İş ve zaman çizelgesi hazırlanmalı ve süreçte başarısızlık veya problemle karşılaşıldığında, personel, işlemleri onaylandıkları en son noktadan yeniden başlatabilmelidir.

**Dış Tedarik Kontrolleri**

Dış tedarik kontrollerinin amacı, bulut bilişim hizmetleri dâhil, bilişim sistemlerine ilişkin uygulama geliştirme, işletim, bakım ve yedekleme gibi hizmetlerin dış tedarik yoluyla karşılanması durumunda ortaya çıkabilecek riskleri minimize etmektir.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Yüklenici ile yapılan sözleşmelerde, bilgi güvenliği, hak ve yükümlülükler, hizmet tanımları ve sunum yerleri, hizmet kalite göstergeleri, yedekleme ve iş sürekliliği gerekleri, cezai yaptırımlar, denetim prosedürü, hizmetin süresi ve hizmet bitiminde iş devrine ilişkin hükümlere yer verilmelidir.
- Hizmet akdinin sona ermesi veya sonlandırılması durumunda yazılım, donanım, veri vb. varlıkların kuruma devri için gerekli tedbirler alınmalıdır.
- Kurum için geliştirilen yazılımlar üzerinde yüklenicinin fikri mülkiyet hakkı iddia etmesini önleyici tedbirler alınmalıdır.

**Proje Yönetim Kontrolleri**

Proje yönetimine ilişkin kontrollerin amacı; eğer kurum tarafından yürütülen e-Devlet veya diğer BT projeleri varsa, bu projelerin başarı ile tamamlanmasında kilit öneme sahip olan proje yönetimi yaklaşımının uygulanmasını ve bu yolla, sonuç ve çıktıların öngörülen kapsamda, planlanan zamanda ve bütçesi dâhilinde elde edilmesini, kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamasını ve kurumun stratejik amaçlarına hizmet etmesini sağlamaktır.

Bu alanda incelenebilecek temel kontroller şunlardır:

- Proje öncesinde gerekli değerlendirme ve analizler yapılmalıdır.
- Proje yöneticisi belirlenmeli ve uygun proje ekibi oluşturulmalıdır.
- Proje faaliyetleri plan dâhilinde yürütülmeli, izlenmeli ve koordine edilmelidir.
- Proje gereksinimleri ve kapsamı belirlenmeli ve dokümante edilmelidir.
- Projenin aktivite listesi ve zaman çizelgesi oluşturulmalı ve izlenmelidir.

## 1.2 ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ

### 1.2.1 Giriş

Denetçi denetimi planlarken ve yürütürken önemlilik kavramını uygun bir şekilde kullanmalıdır.

Önemlilik; denetçinin, hangi hata ya da yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyip etkilemediğini belirlemesinde kullandığı kriterdir.

Önemlilik, denetim görüşünün belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılmakta olup denetimler esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenecek yargılamaya esas raporlar için geçerli değildir. Tespit edilen kamu zararı miktarı ne olursa olsun buna ilişkin yargılamaya esas rapor düzenlenir. Bu anlamda kamu zararına ilişkin herhangi bir hatanın önemsiz addedilmesi ya da göz ardı edilmesi söz konusu değildir.

Önemlilik aynı zamanda planlama sürecinde önemli-önemli olmayan hesap alanlarının belirlenmesinde ve örnekleme formüllerinin uygulanmasında veri olarak kullanılmaktadır.

### 1.2.2 Parasal Değer Bakımından Önemlilik

Mali rapor ve tablolara yansıyan hataların parasal tutarı, mali rapor ve tablo kullanıcılarının görüşlerini değiştiriyorsa, bu hatalar parasal değer bakımından önemli sayılır. Denetimin planlama aşamasında önemlilik yalnızca parasal değer bakımından belirlenir. Planlama aşamasında belirlenen önemlilik raporlama aşamasında gözden geçirilerek revize edilmelidir.

**Önemlilik seviyesi,** kabul edilebilir hata miktarı olup; belirlenen önemlilik tabanına önemlilik oranının uygulanması yolu ile belirlenir.

Önemlilik seviyesinin denetim ekipleri tarafından belirlenmesi esas olup gerektiğinde Başkanlık tarafından da belirlenebilir. Denetim görüşü, önemlilik seviyesi dikkate alınarak mali tabloların tümüne verilir.

Ayrıca, denetim ekipleri tarafından her bir hesap alanı için önemlilik seviyesi belirlenebilir.

**Önemlilik Tabanı:** Denetlenen kurumun ana faaliyet alanına ve amaçlarına göre, kurumun gider ya da gelir toplamı veya toplam kârı önemlilik tabanı olarak belirlenebilir. Harcama ağırlıklı faaliyet gösteren kurumlar için önemlilik tabanı gider toplamı, gelir toplayan kurumlar için ise gelir toplamı esas alınırken, kar amaçlı çalışan kurumlar için önemlilik tabanı kar rakamıdır. Önemlilik tabanı olarak varlıklar ve öz sermaye de esas alınabilir.

Düzenlilik denetimlerine cari yıl içerisinde başlanılacağından, önemlilik tabanı olarak bir önceki yıl verileri esas alınmalı ya da denetime başlanılan ay itibariyle cari yıl verileri hakkında yıllık tahminde bulunmak suretiyle önemlilik tabanı belirlenmelidir. Her iki durumda da raporlama aşamasında, cari yıl verileri kesinleşeceğinden önemlilik tabanı cari yıl itibariyle revize edilecektir.

Denetim ekipleri tarafından hesap alanı bazında önemlilik seviyesi belirlenmesi halinde, önemlilik tabanı olarak her bir hesap alanının toplam büyüklüğü esas alınacaktır.

**Önemlilik Oranı:** Belirlenen önemlilik tabanına uygulanacak olan yüzde miktarıdır. Kullanılacak önemlilik oranı ile ilgili olarak, eğer Sayıştay'ın denetlenen kurumla, kurumun faaliyetini içeren sektörle veya genel olarak denetimindeki kurumlarla ilgili belirlenmiş bir politikası varsa buna uyulur, yoksa denetçi önemlilik oranını aşağıda yer alan oran aralıkları dâhilinde kurum tanıma çalışmalarından elde edilen bilgiler ışığında belirler.

**Önemlilik Tabanına Göre Uygulanacak Oranlar**

| **Önemlilik Tabanı** | | **Uygulanacak Oran** |
|---|---|---|
| Brüt Gelirler/Giderler | | % 0.5-2 arası |
| Kâr | | % 5-10 arası |
| Varlıklar-Kaynaklar | | % 5-10 arası |
| Öz Sermaye | | % 5-10 arası |

*(Kaynak: INTOSAI Denetim Standartlarına ilişkin Avrupa Uygulama Rehberleri)*

Denetçi önemlilik oranını, yukarıdaki oran aralıkları dahilinde, mali rapor ve tablo kullanıcılarının kararlarının mali rapor ve tablolardaki bilgilerden etkilenme derecesine göre belirler. Kamu kurumları için mali rapor ve tablo kullanıcıları Parlamento ve kamuoyudur. Bu nedenle denetçi, Parlamento ile kamuoyunun mali tablolara olan ilgi düzeyinin ne olduğuna karar vermelidir.

Hesap alanı bazında önemlilik seviyesi belirlenmesi halinde her bir hesap alanı için farklı önemlilik oranı seçilebilir. Ancak bu durumda seçilecek önemlilik oranı, hesap alanının ilgili olduğu yukarıdaki önemlilik tabanı için belirlenen aralık dâhilinde olacaktır.

### 1.2.3 Nitelik ve Etki Bakımından Önemlilik

Yapılan hata, mali rapor ve tablolarda yer alan ve kullanıcıların büyük ihtimalle doğru ifade edilmiş olmasını umduğu bir rakamı etkiliyor ya da mali tablo kullanıcıları için büyük önem arz ediyorsa, söz konusu hata nitelik bakımından önemlidir. Örneğin kamu kaynağının suiistimali, zimmet vb. yolsuzluk unsuru içeren bulgular parasal değerine bakılmaksızın önemli sayılır.

Benzer şekilde, bir konu denetlenen kurum açısından kayda değer bir önemliliğe sahipse, bu konuya ilişkin hatalar parasal değeri göz önüne alınmaksızın, etkisi itibariyle önemli sayılır. Belirli hesapların olduğundan fazla veya eksik gösterilmesine neden olan hatalar, örneğin, bir hesaptaki eksik veya fazla kayıt nedeniyle, kurumun kar/zarar durumu değişiyorsa bu hata parasal değer açısından önemlilik sınırının altında olsa da, önemli olarak değerlendirilir.

Nitelik ve etki bakımından önemliliği planlama aşamasında değerlendirmek zordur; ancak raporlama aşamasında denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda belirlenebilir. Burada belirleyici olan hatanın, parasal değeri dışında, niteliği ve etkisi bakımından önemli olarak görülmesidir.

### 1.2.4 Planlama Aşamasında Önemlilik

Planlama önemliliği parasal değer açısından önemlilikle ilgilidir. Denetçi, toplamda mali rapor ve tabloların güvenilirliğini bozmayacak olan kabul edilebilir en yüksek hata düzeyini planlama safhasında hesaplar.

Denetçi, planlamaya ilişkin çalışma kâğıtlarında önemlilik tabanını ve oranını seçme gerekçelerini açıklamalıdır. Ayrıca hazırlanan denetim planında önemlilik seviyesinin hesaplanması ve gerekçeleri yer almalıdır.

Önemliliğin belirlenmesine ilişkin düzenlenen çalışma kâğıdı grup başkanı tarafından gözden geçirilir.

#### 1.2.5 Raporlama Aşamasında Önemlilik

Raporlama önemliliği denetimin sonunda, bütün hataların mali rapor ve tablolara etkisinin değerlendirilmesi ile ilgilidir. (Bkz. 2.2 Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi) Yine bu aşamada denetçi hatalarla ilgili bulgularını, parasal değer yanında nitelik ve etki bakımından da değerlendirir. Denetimin tamamlanması ile denetim bulgularının değerlendirilmesi sonucu, önemlilik nitelik ya da etki bakımından değil de yalnızca parasal değer itibari ile değerlendirilecekse, bu durumda önemlilik seviyesi, cari yılsonu gerçekleşme rakamları ile revize edilir.

Denetçi, parasal değer bakımından önemliliği değerlendirirken, göreceli olarak küçük miktarda olmasına rağmen kümülatif olarak hesaplandığında mali rapor ve tablolar üzerinde önemli etkiye sahip bulunan hataları dikkate almak zorundadır. Denetçi, önemliliği hem bütün mali rapor ve tablolar düzeyinde ve hem de hesap alanları düzeyinde değerlendirir.

Parasal değer bakımından önemli sayılmayan bazı hatalar, nitelikleri veya etkileri açısından önemli kabul edilebilirler. Neyin nitelik ve etki bakımından önemli olduğunun değerlendirilmesi, denetçinin mesleki yargısına ve tecrübesine bağlıdır.

## 1.3 HESAP ALANLARININ BELİRLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

#### 1.3.1 Giriş

Kurum tanıma çalışmalarından özellikle kurumun mali sistemi ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerle, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanları belirlenir.

### 1.3.2 Hesap Alanlarının Belirlenmesi

*Hesap alanı,* benzer özellikler taşıyan, benzer tarzda işlem gören, benzer yapısal riskleri içeren ve benzer tür kontrollere tabi olan hesap ve işlem gruplarıdır. Denetçi denetimi planlarken, kurumu tanıma aşamasında elde ettiği bilgilerden yararlanarak mali tablolarda yer alan hesap ve işlemleri hesap alanını oluşturmak üzere gruplara ayırır. Bu gruplama, detaylı hesap planlarındaki hesap kodlarına göre yapılabileceği gibi konu ve/veya işlem bazında da yapılabilir.

Bir kuruma ait hesap alanları;

- 10 Hazır Değerler, 11 Menkul Kıymetler gibi ana hesap grupları,
- 100 Kasa hesabı, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı, 300 Banka Kredileri Hesabı gibi hesaplar,
- Gelirler, maaşlar, demirbaşlar, stoklar, satın almalar, yatırımlar, tedavi giderleri, yolluklar vb. konu ve işlem grupları,
- 03 Mal ve Hizmet Alımları, 06 Sermaye Giderleri gibi analitik bütçe sistemi kodları, bazında belirlenebilir.

Denetçi hesap alanlarını belirlerken mesleki yargısını kullanır. Hesap alanları belirlenirken, gereğinden az sayıda hesap alanı ile gereğinden çok hesap alanı arasında uygun bir denge kurulmalıdır. Gereğinden az sayıda hesap alanı belirlenmesi, işlem akışlarının farklı özelliklerini görme ve buna göre denetim yaklaşımını biçimlendirmede başarısızlığa yol açabilir. Gereğinden çok hesap alanı belirlenmesi ise gereksiz zaman ve kaynak israfına yol açacağından denetimi verimsiz hale getirebilir. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, kamu idaresi hesabı hesap alanlarına ayrılırken hiçbir hesap ya da işlemin inceleme dışında kalmaması, yani hesap alanlarının kurumun tüm hesap ve işlemlerini kapsayacak şekilde belirlenmesi gerektiğidir.

Kamu idaresi hesabı hesap alanlarına ayrılırken hiçbir hesap ya da işlemin inceleme dışında kalmaması esas olmakla birlikte, istisnai olarak aşağıda belirtilen nedenlerle bir kamu idaresinin denetiminde denetlenen idareden kaynaklanmayan kapsam sınırlamasına gidilebilir. Kapsam sınırlaması, belirli hesap ve işlemleri denetim dışı bırakmak şeklinde olabileceği gibi, kamu idaresi hesap ve işlemlerinin belirli bölge ya da illerde yürütülmesi şeklinde olabilir.

Kapsam sınırlamasını gerektiren nedenler;

- Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunca belirlenmiş denetim öncelikleri,
- Denetim için ayrılan işgücü ve zaman yetersizliği,
- Denetlenen kamu idaresinin tüm ülke düzeyinde yaygın bir faaliyet alanına sahip olması,
- Denetlenen kamu idaresinin tüm hesap ve işlemlerinin bir denetim yılında incelenmesine imkan vermeyecek oranda çeşitli ve çok sayıda olması,

Kapsam sınırlaması denetim görevlendirme yazısında Başkanlıkça belirlenebileceği gibi, kurum tanıma çalışmalarından elde edilen bilgilere dayanarak denetim gruplarınca da kararlaştırılabilir. Kapsam sınırlaması denetlenen kuruma bildirilir.

Kapsam sınırlamasına denetim gruplarınca karar verilmesi halinde, kapsam sınırlamasının içeriği ve gerekçesi denetim planlarında gösterilir.

Kapsam sınırlaması yapılması halinde denetlenen kurumun mali tablolarına ilişkin kurumun tüm hesap ve işlemlerini kapsayacak bir denetim görüşü oluşturulamaz. Denetim raporlarında gerekçe gösterilmeksizin denetim kapsamı açıklanır ve denetim görüşünün denetimin kapsamı ile sınırlı olduğu ifade edilir.

Denetlenen kurumdan kaynaklanmayan kapsam sınırlamasında önemlilik tabanı kamu idaresinin tüm işlemleri üzerinden değil kapsam üzerinden hesaplanır.

Kurum hesabı, belirlenen hesap alanları itibari ile ekip başkanınca, grup başkanının bilgisi dâhilinde ekip üyesi denetçilere dağıtılır. Hesap alanlarının denetim ekibine dağıtımı, denetimin koordineli ve etkin yürütülmesi için birbirleri ile ilgili olan ve birlikte incelenmesi gereken hesap alanlarının aynı denetçi tarafından incelenmesini sağlayacak biçimde yapılır. Örneğin, 120 Gelirlerden Alacaklar Hesabı ile 600 Gelirler Hesabının ve 800 Bütçe Gelirleri Hesabının, 105 Döviz Hesabı ile 106 Döviz Gönderme Hesabının aynı denetçi tarafından incelenmesi gibi.

Denetim sürecinde aşağıda açıklanan önemli-önemli olmayan hesap alanları değerlendirmesi de dikkate alınarak iş bölümünde değişiklik yapılabilmekle birlikte, her denetçi uhdesinde olan hesap alanı ile ilgili tüm çalışmaları rehberdeki aşamaları izleyerek yürütür.

### 1.3.3 Hesap Alanlarının Önemlilik Derecesine Göre Sınıflandırılması

Hesap alanlarına ilişkin denetim yaklaşımının belirlenebilmesi için öncelikle hesap alanlarının önemlilik derecesine göre sınıflandırılması gerekir. Hesap alanlarına ilişkin riskler ve kontroller farklı olabileceğinden bunlara ilişkin denetim yaklaşımı da farklı olabilecektir. Bu nedenle hesap alanlarının kurumun mali tabloları üzerindeki etkisine göre önemli-önemli olmayan biçiminde sınıflandırılması gerekmektedir.

*Önemli hesap alanı,* mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyecek nitelik ve büyüklükte olan ve denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek zorunda olduğu hesap ve işlemler grubudur.

Hesap alanlarının önemli-önemli olmayan olarak sınıflandırılmasının başlıca nedenleri şunlardır:

- Mevcut kaynaklarla bir kurumun tüm işlemlerinin aynı ağırlıkta incelenmesi her zaman mümkün olamayabilir,
- Etkin bir denetim için, denetimi önemli hesap alanlarında yoğunlaştırmak gerekebilir,
- Belirli hesap alanlarında risk daha yüksek olabilir,
- Sayıştay, belirli dönemlerde denetimini bazı alanlarda yoğunlaştırmak isteyebilir,
- Denetçi kontrol güvencesini sadece önemli hesap alanları için elde etmek isteyebilir.

Denetçi, hesap alanının önemliliğini, parasal büyüklüğü veya niteliğine göre değerlendirir. Hesap alanlarının önemli-önemli olmayan biçiminde belirlenmesinde önemlilik seviyesi esas kriter olmakla birlikte hesap alanının;

- Parasal tutarı, önemlilik seviyesinin üstünde olmasına rağmen, incelenmesi ve doğrulanması kolay olan hesap alanlarının (sosyal güvenlik ödemeleri gibi), “önemli olmayan” olarak belirlenmesi,
- Parasal tutarı, önemlilik seviyesinin altında kalmasına rağmen, niteliklerinden dolayı mali tablo kullanıcıları veya denetlenen kurumun faaliyetleri açısından önem arz eden ya da suiistimale açık işlemleri içeren hesap alanlarının “önemli” hesap alanı olarak belirlenmesi,

mümkündür.

Denetimlerde önemli olmayan hesap alanlarına ağırlık verilmesi kaynak ve zaman israfına yol açabilir. Önemli hesap alanlarına ağırlık verilmesi, önemli olmayan hesap alanlarının hiç denetlenmeyeceği anlamına gelmez. Denetçinin, tüm hesap ve işlemlere ilişkin güvence elde etmek amacıyla, denetimin uygulama aşamasında önemli olmayan hesap alanlarında da minimum düzeyde maddi doğrulama prosedürlerini uygulaması gerekmektedir.

### 1.3.4 Hesap Alanları İle İlgili Ön Çalışmalar

Düzenlilik denetiminin en önemli aşamalarından birisi hesap alanlarının belirlenmesi ve hesap alanları hakkında yeterli bilgiye sahip olunmasıdır. Hesap alanlarını oluşturan işlemlerin detaylı incelenmesi denetimin uygulama aşamasında yapılacak olmakla birlikte, hesap alanlarına ilişkin riskleri belirlemek ve denetim yaklaşımını (Bkz. 1.5 Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi) oluşturmaya yardımcı olmak üzere, planlama aşamasında (ön analitik incelemeler kapsamında) muhasebe kayıtları ve mali veriler üzerinden bir ön çalışma yapılması gerekmektedir. Bu çalışma, bilgisayar programları yardımı ile bir önceki yıl/yıllar ile denetim yılı muhasebe kayıtları ve mali veriler üzerinden aşağıda yer alan asgari incelemeleri içerir:

- Aylık, geçici ve kesin mizanlar, bilanço vb. tablolarda yer alan borç-alacak miktarlarındaki önemli artış ya da eksilişler yıllar ya da aylar itibariyle değerlendirilir.
- Devir veren hesapların önceki yıl kapanış kayıtları ile yılı açılış kayıtları karşılaştırılır.
- Kurum tarafından üretilen yevmiye defteri, yardımcı defter, büyük defter ve mizan arasında mutabakat sağlanarak tutarların doğruluğu kontrol edilir.
- Muhasebe düzenlemeleri ve diğer ilgili mevzuatlar ile kurum hesabının takip ve işleyişine dair yayınlanan kurum içi genelgelerle öngörülen hesap alanı ile ilgili tutulması gereken defter, cetvel ve belgeler değerlendirilir.
- Hesabın herhangi bir zaman diliminde ayrıntı bazda ters kalanı verip vermediğine, mevzuat gereği hesabın karşılıklı olarak çalışmaması gereken bir hesapla çalışıp çalışmadığına bakılır.
- Muhasebe kayıtlarına ilişkin çıkarılmış özel bir kanun, tüzük, yönetmelik, tebliğ, genelge v.b. varsa dikkate alınır.

- Özellik arz eden hesaplara ilişkin işlemlerin başlangıcından muhasebeleştirilmesine kadar olan süreç çıkarılır ve işlemleri gerçekleştiren görevliler tespit edilir.
- Kurumun muhasebe hesap planına göre işlemlerin doğru hesaplara ve doğru yardımcı hesap kodlarına kaydedilip kaydedilmediği kontrol edilir.

## 1.4 RİSK DEĞERLENDİRMESİ

### 1.4.1 Giriş

Risk, kurumun stratejik, mali ve operasyonel hedeflerini gerçekleştirmesini engelleyecek, kurum açısından istenmeyen durumların gerçekleşme olasılığıdır.

Risk değerlendirmesi, kurumun karşı karşıya bulunduğu yapısal riskler ile iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da etkin çalışmaması sonucu ortaya çıkan kontrol risklerinin, kurumun faaliyetlerini ne derece etkilediğinin ve mali rapor ve tablolarda önemli hataya yol açma olasılığının, denetçi tarafından değerlendirilmesidir.

Risk değerlendirmesi planlama safhasının önemli çalışmalarından birisidir ve en düşük maliyetle, en kısa zamanda, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmede denetçiye yardımcı olur. Risk değerlendirmesi ayrıca denetçiye, ne kadar çalışma yapması gerektiğini belirlemesinde ve önemli sorunlar üzerine odaklanmış denetim prosedürlerini tasarlamasında da yol gösterir.

Denetçi önemli hata risklerini mali tablolar düzeyinde genel olarak ve önemli hesap alanları için tespit etmeli ve değerlendirmelidir. Bu amaçla denetçi:

- Tespit edilen risklerle denetim hedefleri düzeyinde oluşabilecek hatalar arasında bağlantı kurar.
- Risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma olasılığını göz önünde bulundurur.

Denetçinin ayrıca risk değerlendirmesinde yolsuzluk ve etkilerini de göz önünde bulundurma sorumluluğu bulunmaktadır.

### 1.4.2 Risk Değerlendirme Süreci

Risk esaslı denetim anlayışına uygun olarak denetlenen kurumun içinde faaliyette bulunduğu ortam ve iç kontrolleri hakkında bilgi edinmeyi kapsayan kurum tanıma çalışmasının amacı risk değerlendirmesine veri elde etmektir. Denetçi, risk değerlendirmesini kurum tanıma çalışmaları sırasında aşağıdaki sürece uygun olarak yürütür.

#### 1.4.2.1 Yapısal Risklerin Değerlendirilmesi

##### 1.4.2.1.1 Yapısal Risklerin Belirlenmesi

*Yapısal risk*; denetlenen kurumun iç kontrol mekanizmasına bağlı olmaksızın, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığıdır. Denetçi yapısal riskleri değerlendirirken aşağıdaki faktörleri dikkate alır.

- Kurumun özellikleri: Kurumun büyüklüğü, organizasyon yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı.
- Olağan dışı işlemler: Kurumun rutin faaliyetleri dışında, kurum personelinin tecrübesinin az olduğu faaliyetlere ilişkin işlemler.
- Kurum yönetimin tahmin ve değerlendirme yapmasını gerektiren hesap ve işlemler: Stok değer düşüklüğü karşılığı, tahsil edilemeyen faaliyet alacakları gibi yönetimin tahminlerini içeren işlemler.
- Kötüye kullanılmaya yatkın olan varlıklar: Hazır değerlere, kolayca paraya çevrilebilen menkul kıymetlere ya da stoklara ilişkin hesap ve işlemler.
- Mevzuat ya da muhasebe uygulamalarının karmaşıklığı.
- Bilişim sistemlerinin karmaşıklığı.

Yapısal riski etkileyen faktörler yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp her kurumun kendine özgü koşullarına göre ilaveler yapılabilir. Bütün faktörlerin değerlendirilmesinin sonucu denetçi, yapısal riskleri belirler. Belirlenen tüm riskler listelenir.

##### 1.4.2.1.2 Yapısal Risklerin Önceliklendirilmesi

Bütün yapısal riskler mali rapor ve tablolar ile hesap alanları üzerinde aynı etkiyi yaratmaz. Denetimde ağırlık verilecek alanları belirlemek için risklerin bir sıralamasının yapılması gerekir. Önemli hataya yol açabilecek yapısal riskler belirlendikten sonra, mali tablolar ve dolayısıyla denetim yaklaşımı üzerinde en fazla etkiye sahip olabilecek riskler üzerinde yoğunlaşabilmek için belirlenen tüm yapısal risklerin yeniden gözden geçirilmeleri

önemlidir. Denetim yaklaşımında her bir risk için verilecek öncelik bu riskin oluşma ihtimaline ve oluştuğu takdirde mali tablolar üzerindeki etkisine göre belirlenmelidir. Yapısal risklerin önceliklendirilmesi tüm denetim sürecine etki eden bir değerlendirme olduğundan denetim ekibinin ortak kararı ile yapılır.

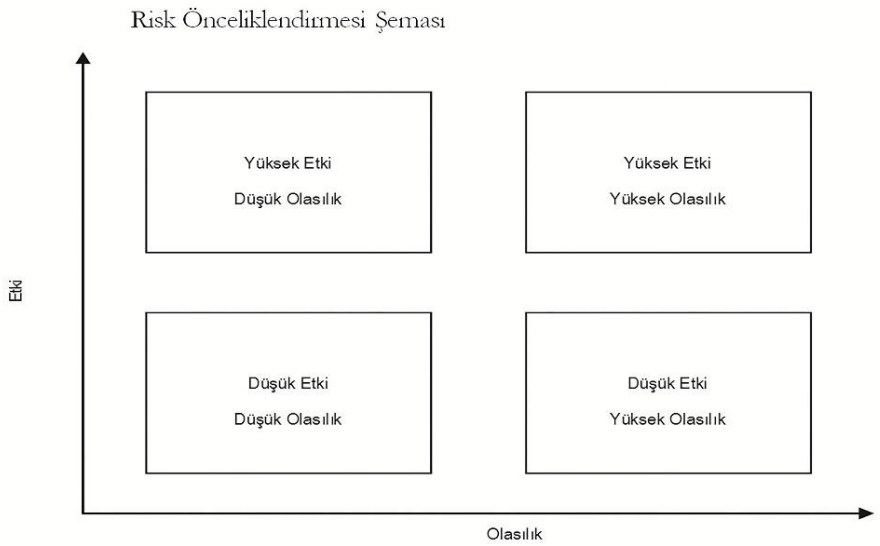
Yapısal riskler aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurularak önceliklendirilir.

*Yüksek Etki/Yüksek Olasılık:* Riskin gerçekleşme olasılığı yüksek olup yaratacağı etki de büyüktür. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile denetimin özellikle bu tür risklerin etkilediği alanlara yoğunlaştırılmasına karar verilebilir

*Yüksek Etki/Düşük Olasılık:* Riskin gerçekleşme olasılığı düşüktür ancak riskin gerçekleşmesi durumunda etkisi fazla olacaktır. Denetçi bu tür riskleri daima göz önünde bulundurur, riskin oluşma ihtimalini yeni elde edilecek bilgilere göre tekrar değerlendirir ve yüksek etki/yüksek olasılık durumuna benzer şekilde denetim yaklaşımı geliştirir.

*Düşük Etki/Yüksek Olasılık:* Risklerin gerçekleşme olasılığı yüksek olmasına rağmen yaratacağı etki düşüktür. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile denetimin bu risklerin etkilediği alanlara yoğunlaştırılmasına gerek bulunmayabilir. Bununla birlikte bu düzeydeki risklerin aynı hesap alanı üzerindeki potansiyel toplam etkisinin dikkate alınması gerekir.

*Düşük Etki/Düşük Olasılık:* Risklerin gerçekleşme olasılığı düşüktür, gerçekleşse bile düşük bir etki yaratacaktır. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile bu düzeydeki risklerin etkilediği alanlara yoğunlaşmaya gerek bulunmayabilir. Risk önceliklendirmesi aşağıdaki gibi şematize edilebilir.



#### 1.4.2.1.3 Yapısal Risklerin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi

Yapısal riskler hesabın bütününü etkileyebileceği gibi bir ya da birden fazla hesap alanını da etkileyebilir. Denetçi kurumu tanıma aşamasında tespit ettiği her bir yapısal riski, hesap alanları itibariyle, aşağıdaki EK 6 Yapısal Risk Değerlendirme Formunda gösterir ve önemli hesap alanlarını etkileyen yapısal risklerin etkilerini yapısal risk önceliklendirilmesine ve mesleki yargısına dayalı olarak değerlendirir, böylece genel bir yapısal risk seviyesine (yüksek-düşük) ulaşır.

| **Yapısal Risk Değerlendirme Formu (Örnek)** | | |
|---|---|---|
| **Hesap Alanı** | **Yüksek Risk Göstergeleri** | |
| Yatırımlar | Uluslararası ihalelerin varlığı | |
| | İhale sayısının fazlalığı | |
| | İhale konularının çeşitliği | |
| | Hizmet birimlerinin farklı şehirlerde olması | |
| | Mevzuattaki değişikliklerin fazlalığı | |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi:** | **Yüksek/Düşük** |
| Satın almalar | İhale mevzuatının yeni oluşu | |
| | Hizmet birimlerinin farklı şehirlerde olması | |
| | Denetlenen yılda, kurumun planladığı alımların % olarak bir önceki yıla göre önemli derecede artış göstermesi | |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi:** | **Yüksek/Düşük** |
| Ücretler | Hizmet birimlerinin farklı şehirlerde olması | |
| | Personel yapısının memur, sözleşmeli, işçi ve diğer personel olarak çeşitlilik göstermesi ve özellikle sözleşmeli personel mevzuatının ve ücret hesaplamalarının karmaşık olması | |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi:** | **Yüksek/Düşük** |
| Gelirler | Gelir getirici faaliyetlerin teknik ve karmaşık olması | |
| | Gelir getirici faaliyetlerin çok çeşitli olmasının yanında fiziksel olarak da birbirinden uzak birimlerde yürütülmesi | |
| | Gelirlerle ilgili mevzuatın anlaşılması güç ve karmaşık olması | |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi:** | **Yüksek/Düşük** |

Yukarıdaki formda yer alan risk göstergeleri ve hesap alanları örnek mahiyetinde olup denetçi denetlediği kurumla ilgili düşük ya da yüksek yapısal risk göstergelerini ve hesap alanlarını kendisi belirleyecektir. Bir yapısal risk göstergesinin tüm hesap alanlarıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu yapısal risk göstergesi her hesap alanını aynı derecede etkilemeyebilir.

#### 1.4.2.2 Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi

##### 1.4.2.2.1 Kontrol Risklerinin Belirlenmesi

*Kontrol riski*; mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığıdır. Kontrol riski bir kurumun iç kontrol yapısı ile ilgilidir. Dolayısıyla kontrollerin uygun bir şekilde kurulmuş olduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı durumlarda denetçi kontrollere güven duyabilecektir. Buna karşılık kontrollerin kurulmamış veya çok zayıf olduğu ya da etkin bir şekilde çalışmadığı durumlarda ise denetçi kontrollere güvenmeyecektir.

Kontrol riski kurumun iç kontrol sisteminin değerlendirilmesiyle belirlenir. Denetçi, kontrol riskini değerlendirirken iç kontrol sistemini oluşturan kontrol ortamının ve diğer unsurların ayrıntılı değerlendirmesini yapar. (Bkz. 1.1.4 Kurum İç Kontrol Sisteminin Tanınması)

Denetçi iç kontrol sisteminin unsurları ile ilgili yaptığı çalışmalar ve birimlerden aldığı bilgilerden yararlanarak hesap alanları ile ilgili mevcut ve eksik kontrolleri belirler, kontrol zayıflığı olup olmadığını değerlendirir.

##### 1.4.2.2.2 Kontrol Risklerinin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi

Denetçi tespit ettiği kontrol risklerinin etkilediği hesap alanı/alanlarını belirleyerek hesap alanları itibariyle kontrol riski değerlendirmesine ulaşır. Bu çalışma sonunda, EK 7 Kontrol Riski Değerlendirme Formu düzenlenir.

| Kontrol Riski Değerlendirme Formu (Örnek) | | |
|---|---|---|
| **Hesap Alanı** | **Risk Göstergeleri** | **Kontrol** |
| Yatırımlar | İhale rehberi yayınlanmıştır. | Düşük |
| " | İhale komisyonu ehil olmayan kişilerden kurulmuştur. | Yüksek |
| " | Muhasebe görevlilerinin muhasebe bilgileri yetersizdir | Yüksek |
| " | Bilişim sistemleri güvenilir veri üretmektedir. | Düşük |
| " | Etkin bir iç denetim mekanizması bulunmaktadır. | Düşük |
| " | Yapım işleri kontrol görevlileri ehil ve etik kurallara bağlı kişilerdir | Düşük |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi**: | **Yüksek** |
| Satın Almalar | İhale rehberi yayınlanmıştır | Düşük |
| " | İhale komisyonu ehil olmayan kişilerden kurulmuştur | Yüksek |
| " | Muhasebe görevlilerinin muhasebe bilgileri yetersizdir | Yüksek |
| " | Bilişim sistemleri güvenilir veri üretmektedir. | Düşük |
| " | Etkin bir iç denetim mekanizması bulunmaktadır | Düşük |
| " | Etkin bir ayniyat sistemi mevcuttur | Düşük |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi:** | **Yüksek** |
| Maaşlar | Muhasebe görevlilerinin muhasebe bilgileri yetersizdir | Yüksek |
| " | Bilişim sistemleri güvenilir veri üretmektedir | Düşük |
| " | Etkin bir iç denetim mekanizması bulunmaktadır | Düşük |
| " | Personel giderleri (maaş, tedavi ve yolluklar) bilişim sistemi üzerinden | Düşük |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi:** | **Düşük** |
| Tedavi giderleri | Muhasebe görevlilerinin muhasebe bilgileri yetersizdir | Yüksek |
| " | Bilişim sistemleri güvenilir veri üretmektedir. | Düşük |
| " | Etkin bir iç denetim mekanizması bulunmaktadır. | Düşük |
| " | Personel giderleri (maaş, tedavi ve yolluklar) bilişim sistemi | Düşük |
| | **Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi:** | **Düşük** |

Yukarıdaki formda yer alan risk göstergeleri ve hesap alanları örnek mahiyetinde olup denetçi denetlediği kurumla ilgili düşük ya da yüksek kontrol riski göstergelerini ve hesap

alanlarını kendisi belirleyecektir. Bir kontrol riski göstergesinin tüm hesap alanlarıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu kontrol riski göstergesi her hesap alanını aynı derecede etkilemeyebilir.

Zayıf kontrol ortamı nedeniyle ortaya çıkan riskler belirli hesap alanlarına indirgenemez. Örneğin, yöneticinin yetersizliği gibi zayıflıklar mali rapor ve tablolar üzerinde daha geniş alanda etki yapabilir. Denetçi bu durumun tüm hesap alanlarına etkisini göz önüne almalıdır. Diğer taraftan, bazı kontrol faaliyetleri belirli hesap alanı/alanları içinde yer alan her bir denetim hedefi üzerinde etki oluşturabilir. Örneğin bir kurumun personelinin fiziki stokları doğru bir biçimde sayması ve kaydetmesi için oluşturduğu kontrol faaliyetleri direkt olarak stok hesap bakiyeleri için geçerli olan mevcut olma ve tam olma denetim hedefleri ile ilgili olur.

#### 1.4.2.3 Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi

Hesap alanlarına ilişkin yapısal risklerle kontrol riskleri arasındaki ilişkinin anlaşılması, etkin ve verimli bir denetim yaklaşımı geliştirmek açısından önemlidir.

Denetçi, önemli hesap alanları ile ilgili yapısal ve kontrol risk düzeyini birlikte değerlendirerek tek bir risk seviyesi belirler. Yapısal risklerle kontrol risklerinin birlikte değerlendirilmesinde; EK 8 Riskleri Birlikte Değerlendirme Formu'ndan yararlanılır.

| **Riskleri Birlikte Değerlendirme Formu (Örnek)** | | | |
|---|---|---|---|
| **Hesap Alanı** | **Yapısal Risk Seviyesi** | **Kontrol Riski Seviyesi** | **Risk Değerlendirmesi (Yüksek/Orta/Düşük)** |
| Satın almalar | Yüksek | Yüksek | Yüksek |
| Yolluklar | Düşük | Yüksek | Orta/Yüksek |
| Kıdem Tazminatları | Düşük | Düşük | Düşük |
| Tedavi Giderleri | Yüksek | Düşük | Orta |
| … | … | … | … |

Yukarıdaki formda yer alan risk göstergeleri ve hesap alanları örnek mahiyetinde olup denetçi denetlediği kurumla ilgili düşük, orta ya da yüksek risk göstergelerini ve hesap alanlarını kendisi belirleyecektir.

## 1.5 DENETİM YAKLAŞIMININ BELİRLENMESİ

### 1.5.1 Giriş

Denetçi, denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, denetim çalışmasını yüksek risklerin olduğu hesap alanlarına yoğunlaştırmak suretiyle denetim maliyetini azaltmak ve denetlenen kuruma mali yönetim ve kontrol süreçleri ile ilgili olarak yapıcı tavsiyelerde bulunmak için etkin, verimli, değer katan ve denetim riskini minimum düzeye indirecek bir denetim yaklaşımı belirlemelidir.

*Denetim yaklaşımı;* denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlanması süresince denetçinin her bir hesap alanı ile ilgili kanıtları toplaması ve değerlendirmesi için yapacağı planlamanın genel adıdır. Denetim yaklaşımı, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını, zamanlamasını ve niteliğini gösterir. Amaç en uygun ve etkili denetim prosedürüne karar verebilmektir.

Seçilen denetim yaklaşımı, denetlenen kurumla ilgi olarak elde edilen tüm bilgileri yansıtmalı, önemlilik seviyesini dikkate almalı ve risk değerlendirmesi esnasında belirlenen risk faktörlerine cevap vermelidir.

Denetçi denetim planının bir parçası olarak denetim yaklaşımını denetim planında açıklayacaktır. Bununla birlikte denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında denetlenen kurumun faaliyetleri konusunda daha fazla bilgi edindikçe denetim yaklaşımında sonradan değişiklik yapabilecektir.

Denetim yaklaşımı her bir hesap alanı için ayrı ayrı belirlenir. Zira kontroller kimi hesap alanlarında etkin çalışıyor iken kimi hesap alanlarında çalışmıyor olabilir. Bu aşamada yapılacak çalışma ile denetçi, hangi hesap alanlarında kontrollere güveneceğini hangilerinde güvenmeyeceğini belirleyerek uygun denetim yaklaşımına karar verebilecektir. Denetçi yalnızca farklı hesap alanları için değil, aynı hesap alanına ilişkin farklı denetim hedefleri için de farklı denetim yaklaşımları izleyebilecektir.

Daha önceki yıllarda denetlenmiş kamu idarelerinde grup başkanlığı tarafından uygun görülen hesap alanlarında kontrol testleri yapılmayabilir. Bu durumda güvence faktörü tespit edilen risk düzeyine göre karar ağacında gösterilen seviyeden belirlenir.

### 1.5.2 Riski Azaltan Kontroller

Bu aşamaya kadar kuruma ilişkin riskleri hesap alanları itibariyle belirlemiş ve önemli hesap alanları için belli bir risk seviyesine ulaşmış olan denetçi, bu hesap alanları için riskleri azaltan kontrolleri test edip etmeyeceğini, test edecekse kontrol testleri sonucuna göre kontrollerin çalışıp çalışmadığını mesleki yargısına göre belirler.

Riski azaltan kontroller, kurumun karşı karşıya bulunduğu risklerin etkilerinin minimum seviyeye indirilmesi için aldığı her türlü tedbir ve kurduğu kontrol süreçleridir.

Denetçi, kurumun tanınması ve iç kontrollerin anlaşılması ve değerlendirilmesi aşamalarında belirlediği risk faktörlerinin her biri için yönetimin bu riskleri azaltıcı kontrollere sahip olup olmadığını değerlendirir. Riskleri azaltıcı kontrollere aşağıdaki örnekler verilebilir;

- Karmaşık mevzuat yapısına sahip bir kurumda yönetim, yasal gerekliliklerin bütün ilgili personel için açık talimatlar haline dönüştürülmesini sağlayabilir.
- Üçüncü şahıslar tarafından sağlanan hizmetler için yönetim, iç denetçilerden bağımsız teyit isteyebilir.
- Olağandışı işlemler için kurum yönetimi normalde gerçekleşenden daha üst düzeyde iç kontrol isteyebilir.

Denetçinin belirlemiş olduğu risklere ilişkin olarak kurumda önleyici kontrollerin mevcut olmadığı durumlarda, denetçi tarafından önerilecek kontroller varsa bu konuda kurum yönetimi bilgilendirilir.

### 1.5.3 Kontrol Testleri

Denetçi, iç kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işleyip işlemediğini, bunları test etmek suretiyle değerlendirir. Denetçinin, iç kontrollere güven duyması için, denetim yaptığı dönemde, kontrol sistemlerinin etkin bir şekilde işlediğine dair kanıtlar elde etmesi gerekmektedir.

Kontrol testleri, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine ilişkin güvence elde etmek üzere yapılır. İç kontrollerin etkili çalıştığına dair denetim kanıtı toplanırken, denetçi kontrollerin nasıl uygulandığını, ne derece uygunluk gösterdiğini ve kim tarafından uygulandığını da göz önünde bulundurur.

Etkin bir iç kontrol sisteminin varlığı ile bu sistemin işleyişine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi birbirinden farklıdır. Denetçi, risk değerlendirme prosedürlerini uygulayarak kontrol sistemlerinin uygulanmasına ilişkin denetim kanıtı elde ettiğinde, iç kontrol sistemlerinin var olduğu ve kurum tarafından etkin bir şekilde işletildiğine dair bir kanıya ulaşır.

Kontrol testleri esas itibariyle denetimin planlanması aşamasında ve cari yıl denetimlerinde yapılır. Uygulama aşamasında da denetçi, farklı zamanlarda işletilen farklı kontrollerin olması durumunda bunların etkinliğine ilişkin kontrol testleri veya planlama aşamasında elde ettiği iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere ilave kontrol testleri yürütebilir.

Kontrol testleri önemli hesap alanlarında yürütülmelidir. Önemli olmayan hesap alanları için kontroller test edilmeden doğrudan minimum düzeyde maddi doğrulama testleri yapılır. Bunun için öncelikle, denetlenen kurumda önemli hesap alanlarına ilişkin kontroller belirlenmeli ve bu kontrollerin fiilen var olup olmadıkları test edilmelidir. Kontrol testleri için test edilecek her bir hesap alanına ilişkin denetim hedefleri düzeyinde "*ana kontrol soruları*" ve bunlara ilişkin kontrollerin ne olacağını gösteren hesap alanları itibariyle EK 9 Kontrol Testleri Formları hazırlanır.

Kontrollerin test edilmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir;

- Gider ya da gelir belgeleri ile bunların eki kanıtlayıcı belgelerin incelenmesi ve iç kontrollerin tam olarak uygulandığını gösteren denetim kanıtlarının toplanması; kontrol testleri için incelenecek belgelerin seçimi denetçinin kanaatine bağlı olmakla birlikte örnekleme yöntemlerinden de faydalanılabilir. Denetçi kontrollerin çalışıp çalışmadığına ilişkin yeterli derecede kanıt toplayacak kadar belge incelemelidir.
- Gözlem yapılması, yazılı ve sözlü bilgi alınması; örneğin, işlerin gerçekten kimler tarafından yapıldığının araştırılması.
- İç kontrollerin denetçi tarafından yeniden uygulanması; örneğin, banka teyit mektuplarıyla kurum muhasebe kayıtlarının karşılaştırılması.

Denetçi iç kontrol testleri ile düşük olarak belirlenen kontrol risk değerlendirmesini destekleyen denetim kanıtları elde etmelidir. Kontrol riski ne kadar düşük belirlenirse, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin uygunluğuna ve etkili çalıştığına dair daha fazla kanıt toplanmalıdır.

İç kontrollerin çalıştığına dair denetim kanıtı toplanırken, kontrollerin nasıl uygulandığı, neye uygunluk gösterdiği ve kim tarafından uygulandığı da göz önünde bulundurulmalıdır. Kilit pozisyonlardaki değişikliklerin, işlemlerin (ödeme, gelir vs) belirli dönemlere yığılmış olması, personel tarafından yapılan hatalar gibi kontrollerdeki sapmaların nedenleri araştırılmalıdır.

### 1.5.4 Kontrol Testlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Kontrol testleri yürütülürken, kontrollerin beklenildiği gibi çalışmadığı durumlarla karşılaşılabilir. Bu durum "*kontrol sapması*" olarak tanımlanır ve tespit edilen tüm kontrol sapmaları değerlendirilir.

Bir kontrol sapması tespit edildiğinde denetçi şu soruların cevaplarını araştırmalıdır.

- Kurum yönetimi sapmayı fark etmiş midir?
- Kurum yönetimi sapmanın nedenlerini ortadan kaldırmış mıdır?
- Düzeltmeler zamanında yapılmış mıdır?
- Kurum yönetimi kontrol sapmalarının mali tablolara olası etkileri konusunda herhangi bir çalışma yapmış mıdır?
- Eğer yönetim herhangi bir çalışma yapmamışsa iç kontroller denetçinin denetim amaçlarını nasıl etkileyecektir?

Denetçi, bu ve benzeri sorulara alacağı cevapların sonucuna göre varsa alternatif kontrol mekanizmalarını belirleyerek bunları da test edebilir. Sonuç olarak yaptığı kontrol testlerinin sonuçlarına göre mesleki yargısını da kullanarak iç kontrollere güvenip güvenmeyeceğine karar verir. Yapılan değerlendirme sonucunda kontrol sapması önemli düzeyde görülür ise, denetçi ilgili hesap alanında iç kontrollere güvenemeyeceğine karar verebilir. Bu durumda güvence maddi doğrulama testleri yoluyla elde edilecektir.

### 1.5.5 Denetim Güvence Modeli

Denetimin genel amacı, denetlenen mali tabloların önemli hata içermedikleri konusunda makul güvence elde etmektir.

*Makul güvence*, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin "*önemli*" hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Denetim yüzde yüz kesinlik sağlayamaz, her zaman için bir risk mevcuttur. Amaç riski kabul edilebilir düzeye indirgemektir. Denetçinin önemli hataları tespit edemeyerek mali tablolara ilişkin yanlış bir görüş bildirme riski denetim riskini ifade eder. Denetçi denetim riskini düşük tutmak istediğinde, mali tabloların önemli düzeyde hata içermediğine ilişkin daha fazla güvence elde etmek ister.

Makul güvence düzeyi denetim kurumlarının kendi politikalarına bağlı olmakla birlikte denetlenen kurumlar için genellikle % 95 olarak belirlenmektedir.

Denetim güvence modelinin amacı, denetçinin istatistikî ve matematiksel yöntemleri etkin bir biçimde kullanarak denetim görüşünü destekleyecek nitelikte uygun, yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmesini sağlamaktır.

Denetim güvence modeli, denetçinin denetimin planlanması aşamasında denetim yaklaşımları ile ilgili kararlar almasında ve yapacağı çalışmanın kapsamını belirlemede kullanabileceği bir modeldir.

Denetçi, denetim güvence modelini her bir hesap alanı düzeyinde uygular. Bu modelde, aşağıdaki güvence faktörü ve düzeyine ilişkin tabloda yer alan güvence düzeyleri için uygun güvence faktörleri seçilir. Güvence modelindeki bu faktörlerden; 0,7 minimum, 1,3 standart, 2 yoğun, 3 ise maksimum düzeyde yapılacak maddi doğrulama testlerini ifade eder. Örneğin, güvence faktörü 3 olarak alındığında, denetim görüşünü belirleyecek tüm kanıtlar maddi doğrulama testlerinden elde edilecek demektir.

| Denetim Güvence Modelinde Güvence Faktörü ve Düzeyi | |
|---|---|
| **G Faktörü** | **Güvence Düzeyi** |
| 0,7 | 50 |
| 1 | 63 |
| 1,3 | 74 |
| 2 | 86 |
| 2,3 | 90 |
| 3 | 95 |
| Bu modeldeki güvence faktörleri (G Faktörü) ve güvence düzeyleri uluslararası denetim alanında genel kabul görmüş ve istatistiksel çalışmalarla elde edilmiş verilerdir. | |

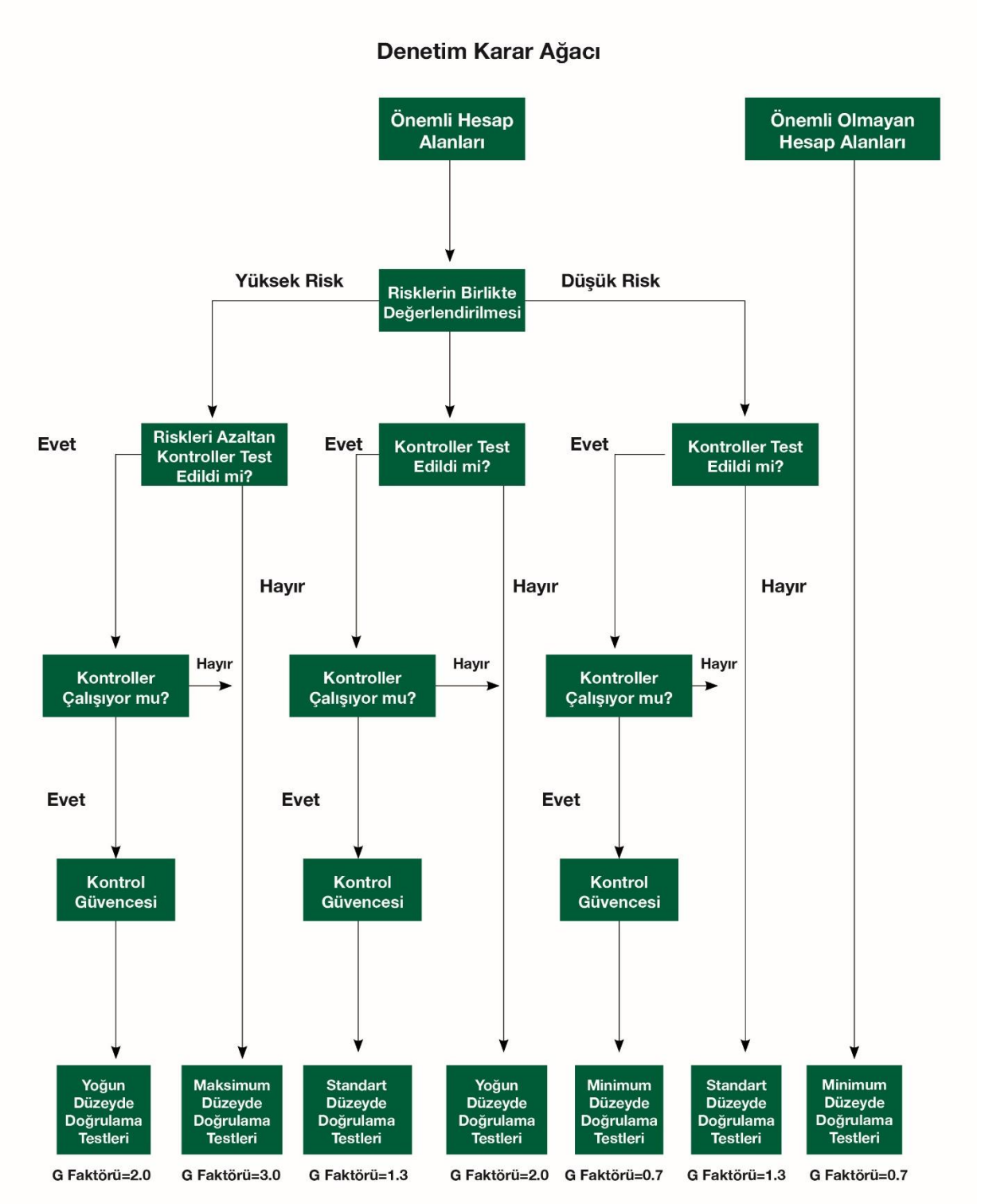
Denetçi önemli hesap alanlarına ilişkin olarak yapmış olduğu risk değerlendirmesi sonucu elde ettiği risk düzeyi ve kontrol testlerinin sonucuna göre uygun güvence faktörüne ulaşır.

Denetçi risk değerlendirmesi sonucunda kontrol testleri yapmaya gerek duymadığı durumlarda; iç kontrollerin anlaşılması ve değerlendirilmesi aşamalarında oluşturduğu mesleki muhakemesine göre, iç kontrol sisteminin iyi biçimde kurulduğu kabul edilen kamu idarelerinde, G faktörünü 1,3-2 arası; iyi biçimde kurulmadığı tespit edilen kamu idarelerinde ise 2-3 arası bir değerde tespit edebilir.

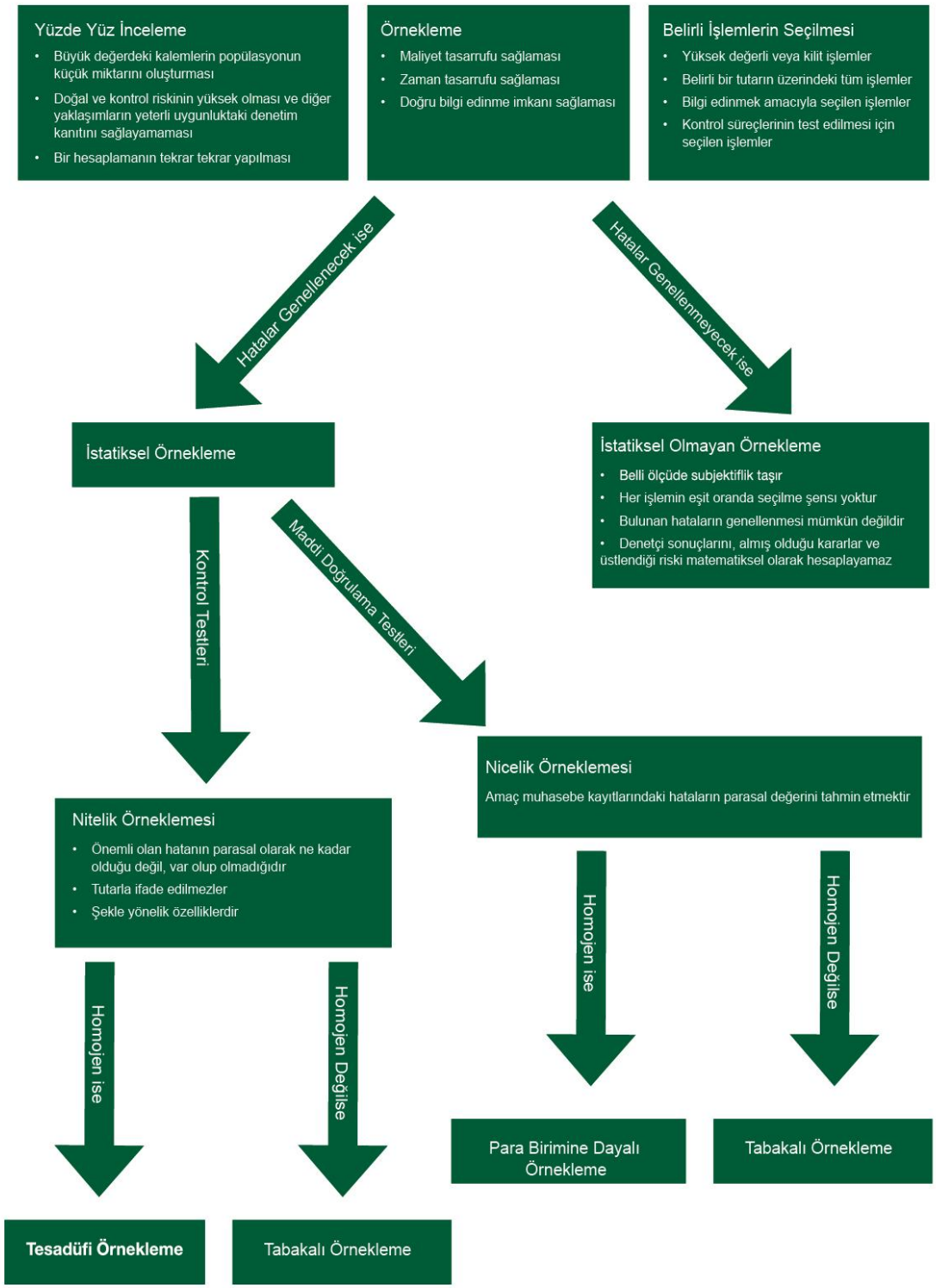
Denetim Karar Ağacı, denetçinin önemli-önemli olmayan hesap alanlarında uygulayacağı maddi doğrulama testlerinin düzeyini belirlemeye yardımcı olur. Söz konusu karar ağacı yardımıyla denetçi belirlediği risk seviyesi ve uyguladığı kontrol testleri sonuçlarına göre her bir hesap alanı için denetim yaklaşımı belirler.

Denetim güvence modeline göre minimum düzeyde maddi doğrulama testleri gerçekleştirmeden bir denetim yapılamaz. Denetçi birleştirilmiş risk seviyesini düşük olarak belirlediği önemli hesap alanlarında maksimum düzeyde kontrol güvencesi elde etse bile minimum düzeyde maddi doğrulama testleri gerçekleştirme zorundadır.

Önemli olmayan hesap alanları için ise minimum düzeyde doğrulama testleri yapılması gerekmektedir.


Denetim Karar Ağacı
Önemli Hesap Alanları
Önemli Olmayan Hesap Alanları
Yüksek Risk
Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi
Düşük Risk
Evet
Riskleri Azaltan Kontroller Test Edildi mi?
Evet
Kontroller Test Edildi mi?
Evet
Kontroller Test Edildi mi?
Hayır
Hayır
Hayır
Kontroller Çalışıyor mu?
Hayır
Kontroller Çalışıyor mu?
Hayır
Kontroller Çalışıyor mu?
Hayır
Evet
Evet
Evet
Kontrol Güvencesi
Kontrol Güvencesi
Kontrol Güvencesi
Yoğun Düzeyde Doğrulama Testleri
Maksimum Düzeyde Doğrulama Testleri
Standart Düzeyde Doğrulama Testleri
Yoğun Düzeyde Doğrulama Testleri
Minimum Düzeyde Doğrulama Testleri
Standart Düzeyde Doğrulama Testleri
Minimum Düzeyde Doğrulama Testleri
G Faktörü=2.0
G Faktörü=3.0
G Faktörü=1.3
G Faktörü=2.0
G Faktörü=0.7
G Faktörü=1.3
G Faktörü=0.7

## Örnekleme Karar Ağacı



## 1.6 İNCELENECEK İŞLEMLERİN BELİRLENMESİ VE ÖRNEKLEME

### 1.6.1 Giriş

Düzenlilik denetiminin amacı, makul bir güvenceye ulaşmaktır. İmkân dâhilinde olsa bile kesin bir güvenceye ulaşmanın maliyeti oldukça yüksektir. Denetimin verimli ve etkin olarak yürütülmesi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan hesap ve işlemler hakkında görüş oluşturmak üzere gerekli olan yeterli ve uygun kanıtın, en kısa zamanda en az maliyetle elde edilmesiyle mümkündür.

Denetim prosedürlerinin oluşturulması aşamasında, denetçi, denetim testlerinin amaçları doğrultusunda denetim kanıtı toplamak amacıyla test edilecek kalemlerin seçiminde uygun yaklaşımlar belirlemelidir.

### 1.6.2 İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi

Denetçi denetim kanıtı toplamak için, denetlenen her bir hesap alanının denetlenme amacına göre aşağıdaki metotların birini veya bir kaçını uygulayarak incelenecek işlemleri seçebilir.

- Tüm İşlemlerin Seçilmesi
- Belirli İşlemlerin Seçilmesi
- Denetim Örneklemesi

Seçilecek metot ile ilgili karar koşullara bağlı olacaktır ve bazı koşullarda yukarıdaki metotlardan birini ya da birkaçını uygulamak uygun olabilecektir. Hangi metot ya da metotların uygulanacağına karar verilirken, denetçi testin amaçlarına ulaşmak için kullanılan yöntemlerin yeterli uygunluktaki denetim kanıtının elde edilmesinde etkin oldukları konusunda ikna olmalıdır.

#### 1.6.2.1 Tüm İşlemlerin Seçilmesi (Yüzde Yüz İnceleme, Analitik İnceleme)

Denetçi, bir hesap bakiyesi veya işlem kümesini oluşturan popülasyonun (veya bu popülasyon içerisindeki bir tabakanın) tümünün incelenmesinin uygun olacağı doğrultusunda bir karar verebilir. Hesap alanındaki işlem sayısının azlığı, işlemlerin niteliği ya da işlemlerin belirli veri tabanı üzerinden analiz edilebiliyor olması gibi durumlarda denetçi ya işlemlerin

tümünü inceleyerek ya da analitik inceleme yapmak suretiyle hesap alanının tümü hakkında kanaat sahibi olabilir.

Yüzde yüz inceleme, kontrol testi uygulamalarında çoğunlukla uygulanmaz ancak, maddi doğrulama teknikleri için yaygın olarak uygulanmaktadır.

Örneğin denetçi, özelliği nedeniyle yatırım harcamalarına, azlığı nedeniyle transfer harcamalarına ilişkin işlemlerin yüzde yüzünü inceleyebilir. Benzer şekilde bilgisayar destekli denetim teknikleri yardımıyla maaş bordrolarını analitik inceleme yoluyla inceleyebilir. Analitik incelemeler, tek tek işlemleri inceleyerek bir sonuca ulaşmanın mümkün olmadığı ya da bu tür bir incelemenin zaman-maliyet açısından uygun görülmediği durumlarda elektronik veri üzerinde uygulanan, sonuçları açısından oldukça etkili olan bir yöntemdir.

Analitik inceleme ile herhangi bir hesap alanında işlemlerin doğruluğu ve güvenilirliği için yeterli kanıt elde edilebiliyorsa ya da muhasebe kayıtları üzerinden yapılacak bir değerlendirme yeterli olabiliyorsa örnekleme yapılması gerekmeyecektir. Analitik inceleme yapılması zaman ve kaynak tasarrufu sağlayabileceği gibi denetçiye daha kesin denetim bulguları elde etme olanağı da verir. Örneğin bir kurumda, her bir banka hareketini belge üzerinden incelemek ve bu inceleme sonuçlarını toplulaştırarak bir sonuca ulaşmak oldukça zaman ve emek harcamayı gerektiren bir süreçtir. Ayrıca denetçi, bu tür bir inceleme ile bütünü görememe ve tekil işlemlerde görülmesi mümkün olmayan tutarsızlıkları tespit edememe riski ile karşı karşıyadır. Oysa banka hareketlerinin tamamının yer aldığı elektronik verilerde yapılacak analitik incelemeler denetçiye, bütünü görme, hesaplar ve yıllar arası karşılaştırma yapma, bazı hesaplamaları yeniden yaparak doğrulamayı sağlama gibi olanaklar sunar.

Analitik incelemelerin yapıldığı popülasyonlarda denetçi ek inceleme yapmanın gerekli olup olmadığına karar vermelidir. Ek inceleme yapmanın gerekli olduğu kanaatine varıldığı durumlarda, analitik inceleme sonucu tespit edilen hatalı işlemler popülasyondan çıkarılarak kalan işlemler örneklemeye tabi tutulabilir. Bu durumda analitik inceleme sonucu bulunan hatalar bilinen hata olarak addedilir. Kalan popülasyondan yapılan örnekleme sonucu tespit edilen genellenmiş hatalar, bilinen hatalar ile toplanarak tahmin edilen hata tutarına ulaşılır. (Bkz. 2.2 Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi).

#### 1.6.2.2 Belirli İşlemlerin Seçilmesi

Denetçi, denetlenen kurumla ilgili elde edilen bilgi, yapısal risk ve kontrol riskine ilişkin değerlendirmeler ve popülasyonun test edilen özellikleri gibi faktörleri esas alarak, popülasyon

içerisinden belirli işlemlerin seçilmesine karar verebilir. Bu durumda denetçi seçtiği işlemleri yüzde yüz inceler, popülasyonun kalanı ile ilgili denetim kanıtı elde etmek üzere uygun olan örnekleme yöntemini kullanır.

Seçilen belirli işlemler aşağıda sayılanlardan oluşabilir:

*Yüksek değerli veya kilit işlemler*: Denetçi, popülasyonun içerisinden belirli işlemleri seçme kararını, yüksek bir değere sahip oldukları veya diğer bazı özellikleri taşıdıkları için (örneğin şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya hata geçmişi olan işlemler) verebilir.

*Belirli bir tutarın üzerindeki tüm işlemler*: Denetçi değeri belirli bir tutarı aşan işlemleri incelemek isteyebilir. Bu şekilde, bir hesap alanının veya popülasyonun toplam tutarının büyük orandaki kısmını inceleyebilir.

*Bilgi edinmek amacıyla seçilen işlemler*: Denetçi kurumun faaliyeti, işlemlerin yapısı, muhasebe ve iç kontrol sistemleri gibi konular hakkında bilgi edinmek amacıyla bazı işlemleri inceleyebilir.

*Kontrol süreçlerinin test edilmesi için seçilen işlemler:* Denetçi, kurumda uygulanan kontrol süreçlerinin uygulanıp uygulanmadığını belirlemek amacıyla belirli işlemleri seçebilir.

Bir hesap alanında belirli işlemlerin seçilerek incelenmesi denetim kanıtını toplamanın etkili bir yolu olsa da, denetim örneklemesini oluşturmaz. Bu şekilde seçilen işlemlere uygulanan prosedürlerin sonuçları popülasyonun tamamı ile ilişkilendirilemez. Denetçi, popülasyonun kalanı ile ilgili denetim kanıtı elde etmek üzere uygun olan örnekleme yöntemini kullanır.

#### 1.6.2.3 Denetim Örneklemesi

ISSAI 1530

Denetçi, denetim örneklemesini kullandığı durumlarda, içinden seçilmiş örneklerden yola çıkarak popülasyon hakkında makul bir sonuç oluşturmaya çalışmalıdır.

Örnekleme, denetim tekniklerinin bir hesap alanındaki/popülasyondaki işlemlerin yüzde yüzünden azına uygulanmasıdır. Bu uygulama denetçiye, içerisinden örneklerin seçildiği toplam popülasyonun herhangi bir niteliği ile ilgili olarak bir kanaat oluşturmak üzere denetim kanıtlarını elde etme ve değerlendirme imkânı sağlar.

Örnekleme metodu, denetim planı hazırlanırken hesap alanına/popülasyona ilişkin bir kanaatin oluşmasını sağlayacak denetim kanıtlarının elde edilmesinde kullanılabilecek metotlardan biri olarak düşünülmelidir.

### 1.6.3 Örnekleme Süreci

#### 1.6.3.1 Örnekleme Yapmayı Gerektiren Nedenler

Denetçi, denetlediği kurumun mali tablolarına ve mali tablolara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin denetim kanıtını, belirlediği ve hakkında kanaat oluşturmayı hedeflediği hesap alanlarındaki işlemlerin yüzde yüzünün incelenmesi ya da örnekleme metoduyla seçilen işlemlerin incelenmesi yoluyla elde edebilir. Ancak, aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı yüzde yüz inceleme yerine örnekleme metodu tercih edilebilir.

*Maliyet tasarrufu sağlaması:* Popülasyonun hacmi ve incelenecek özellik sayısı arttıkça işlemlerin tamamının incelenmesi (yüzde yüz inceleme) ekonomik olmaktan çıkar. Örnekleme ile çok daha az maliyetle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkündür.

*Zaman tasarrufu sağlaması:* Örnekleme yüzde yüz incelemeye göre daha kısa zamanda bilgi edinme imkânı verir. Örneklemenin bu özelliği, bilhassa bilgiye çok hızlı gereksinim duyulduğunda önemlidir.

*Doğru bilgi edinme imkânı sağlaması:* Örnekleme yüzde yüz inceleme kadar bilgi elde etme imkânı verebilir. Çünkü daha az sayıda birimden oluşan örneklemde daha dikkatli ve yoğun inceleme yapılacağından hatalara ilişkin daha kolay ve doğru bilgi elde edilebilir.

#### 1.6.3.2 Örnekleme İlkeleri

##### 1.6.3.2.1 Temel İlkeler

Denetçi herhangi bir denetim örneklemesini tasarlarken ve örneklem büyüklüğünü tespit ederken öncelikli olarak;

- Ulaşılması hedeflenen belirli amaçları tanımlamalı,
- İncelenecek örneklerin alınacağı popülasyonun niteliklerini belirlemeli,
- Amaçlara en iyi şekilde ulaşılmasını sağlayacak denetim tekniklerinin bileşimine karar vermelidir.

#### 1.6.3.2.2 Denetim Bilgisi, Tecrübe ve Denetçi Yargısının Kullanılması

Örnekleme, denetimde etkin kanıt toplama metotlarından birisidir. Örnekleme metodunun etkinliği denetim bilgisi, tecrübe ve denetçi yargısı kullanılarak arttırılabilir. Denetçi, denetlenen popülasyon için uygun örnekleme yönteminin seçiminde, seçilen işlemlere uygulanacak denetim tekniklerinin belirlenmesinde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde mesleki bilgisini, tecrübesini ve yargısını kullanılır.

#### 1.6.3.2.3 Örnekleme Riskinin Göz Önünde Bulundurulması

Denetçi, örnekleme yapmaya karar verdiğinde seçilen örneklere dayanarak ulaştığı sonucun, popülasyonun tümüne aynı denetim tekniklerini uygulaması halinde varacağı sonuçtan farklı olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi örnekleme yaparak inceleme yaptığında, seçtiği örneklerin geneli temsil etmesine büyük bir özen göstermelidir. Örnekleme riskinden dolayı tüm popülasyon hakkında yanlış bir kanaate ulaşmak mümkün olabilir. Bu yüzden denetçi örnekleme riskini kabul edilebilir bir seviyede tutmak amacıyla uygun örnekleme yöntemini seçmeli ve yeterli sayıda örnek incelemelidir.

Denetimde örneklemeyi uygularken denetçi iki tür riskle karşılaşır:

- Örnekleme Riski
- Örneklemeden Kaynaklanmayan Risk

**Örnekleme riski;** denetçinin, seçilen örneklere dayanarak vardığı kanaatin, popülasyonun tümüne aynı denetim tekniklerini uygulaması halinde varacağı kanaatten farklı olabilmesi riskidir. İki tür örnekleme riski vardır:

- Denetçinin, kontrol testinde, kontrol riskini fiili durumdakinden daha yüksek olarak belirlediği veya maddi doğrulama prosedürlerini yürüttüğünde önemli bir hatanın bulunmadığı bir durumda bu tür bir hatanın var olduğu sonucuna ulaşması riskidir. Bu tür bir risk, sonuçları teyit etmek için gereğinden fazla çalışma yapılmasını gerektirmesi nedeniyle denetimin etkinliğini etkiler.
- Denetçinin, kontrol testi sonucunda, kontrol riskini fiili durumdakinden daha düşük belirlediği veya maddi doğrulama prosedürleri uyguladığında, önemli bir hatanın bulunduğu bir durumda bu hatayı tespit edememesi riskidir. Bu tür bir risk, denetimin etkinliğini olumsuz etkiler ve uygun olmayan bir denetim görüşüne yol açabilir.

Örnekleme riski aşağıdaki durumlardan kaynaklanabilir:

- Popülasyonun yanlış tanımlanması,
- Örneklem birimlerinin doğru belirlenmemesi,
- Örnekleme yönteminin yanlış seçilmesi,
- Örneklem büyüklüğünün yanlış belirlenmesi.
- Örnek seçim tekniğinin yanlış belirlenmesi,

**Örneklemeden kaynaklanmayan risk;** denetçinin, örnekleme ile ilgili olmayan bir nedenden dolayı hatalı bir değerlendirme yapmasına neden olan faktörlerden kaynaklanır. Denetçi uygun olmayan denetim teknikleri kullanabilir veya denetçi kanıtları yanlış yorumlayabilir ve bu nedenle bir hatayı algılamakta başarısız olabilir.

#### 1.6.3.2.4 İyi Örneklemin Özellikleri

İyi bir örnekleme aşağıdaki özelliklere sahiptir.

- **Temsil Edici Olma:** Seçilen örneklerin incelenmesi sonucunda, popülasyonda var olan gerçek hata tutarı ne kadar doğru tahmin edilebiliyorsa örneklem o kadar temsil edici demektir.

- **Öngörülemez Olma:** Örnekler öyle seçilmelidir ki denetlenen kurumun yetkilileri denetimler sırasında hangi işlemlerin inceleneceğini öngörememelidirler.

- **Hataları Düzeltmeye İmkân Verme:** Örneklem hatalı işlemleri mümkün olduğu kadar yüksek bir seviyede tespit etme özelliğine sahip olmalıdır. Böylece denetim sonucunda hataların düzeltilmesi mümkün olmaktadır.

- **Yansız Olma:** Seçilen örnekler herhangi bir önyargıya dayanmaksızın seçilmelidir. Örneğin; hatalı olduğu bilinen işlemleri özellikle seçecek şekilde bir örneklem planlaması yapılmamalıdır. Bu şekilde planlamanın yapıldığı durumda örneklem, popülasyonu doğru bir şekilde temsil etmez.

Denetçi örnekleme planını yaparken seçeceği örneklemin bu özellikleri taşıması için çaba göstermelidir. Bunu gerçekleştirmek için popülasyonu iyi analiz etmeli, bu özelliklere ulaşmasına olanak sağlayacak örnekleme yöntemlerini tercih etmelidir. Ancak unutulmamalıdır ki; tek bir örneklemde bu dört özelliğin tamamını mükemmel biçimde

sağlamak çoğu zaman mümkün olmayacaktır. Bu yüzden, denetim amacına uygun olarak bu dört kriter arasında bir denge kurmaya çalışmak, en akılcı yöntem olacaktır.

#### 1.6.3.3 Örneklemenin Aşamaları

Örnekleme sürecindeki aşamalar aşağıda gösterilen adımlar izlenerek yürütülür.

| **Örneklemenin Aşamaları** | | |
|---|---|---|
| **1. Aşama**<br>**Örneklemenin Planlanması** | 1. Adım<br>2. Adım<br>3. Adım<br>4. Adım | Popülasyonun belirlenmesi<br>Örneklem biriminin belirlenmesi<br>Örnekleme yönteminin belirlenmesi<br>Örneklem büyüklüğünün hesaplanması |
| **2. Aşama**<br>**Örneklerin Seçimi ve İncelenmesi** | 5. Adım<br>6. Adım | Örneklerin seçimi<br>Seçilen örneklerin incelenmesi (denetim prosedürlerinin uygulanması) |
| **3. Aşama**<br>**Örnekleme Sonuçlarının Değerlendirilmesi** | 7. Adım<br>8. Adım | Hataların genelleştirilmesi<br>İlave örnekleme yapılmasının değerlendirilmesi |

Denetim örneklemesi planlanırken denetçi, denetim hedeflerini ve içinden örneklerin seçileceği popülasyonun özelliklerini dikkate almalıdır. Aynı zamanda denetçi, örneklemeyi, seçilen örneklerin popülasyonun genelini temsil edecek nitelikte ve miktarda olmasını sağlayacak şekilde planlamalıdır.

#### 1.6.3.4 Popülasyonun Belirlenmesi

Popülasyon (İstatistiksel Ana Kütle), denetçinin içinden örneği seçtiği ve hakkında sonuca varmayı istediği veri setidir. Örneğin, hesap alanı dahilindeki tüm kalemler veya belirli türdeki işlemler topluluğu bir popülasyonu oluşturabilir. Popülasyon tabakalara veya alt gruplara bölünebilir ve her bir tabaka ayrı bir incelemeye tabi tutulabilir. Popülasyon terimi tabaka terimini içerecek şekilde de kullanılabilir.

Denetçi, popülasyonu denetim hedeflerine uygun olarak belirlemelidir. Popülasyonun olabildiğince homojen olmasına dikkat etmelidir. Örneğin, hedef yurtiçi harcırah giderlerinin mevzuata uygunluğunu test etmek ise (uygunluk) popülasyon tüm yurtiçi harcırah giderleridir. Yatırım harcamaları hesap alanında örnekleme yapılmak isteniyorsa, bu harcamalara ilişkin tek tek hakedişlere ait muhasebe kayıtlarını örneklem birimi olarak almak yerine, her bir işi bütünüyle temsil eden değerler (örneğin Taahhüt Kart No'ları) örneklem birimi olarak belirlenmelidir.

Denetçi, popülasyonun tam olduğundan emin olmalıdır. Popülasyonu oluşturan işlem ve kalemler tam olarak kaydedilmemişse popülasyonun tamamı hakkında görüş oluşturulamaz. Örneğin yurtiçi harcırahların hepsi kaydedilmemişse veya denetçi bir kısmını dışarıda bırakırsa yurtiçi harcırahların tamamı hakkında kanaat edinemez.

Denetçi, popülasyonu benzer özelliklere sahip alt katmanlara ayırarak denetimin verimliliğini artırabilir. Tabakalara ayırmanın amacı, her tabakanın kendi içindeki işlem ve kalemlerin değişkenliğini azaltmak ve orantısal olarak riski artırmadan örneklem büyüklüğünü küçültmektir. Bir tabakaya uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları sadece bu tabakayı oluşturan işlemlere genelleştirilebilir.

#### 1.6.3.5 Örneklem Biriminin Belirlenmesi

Örneklem birimi/işlem, popülasyon içindeki bir unsurdur ve bir belge, bir bordrodaki bir satır, bir yevmiye maddesi veya bilgisayardaki bir kayıt olabilir. Örneğin, yevmiye defteri kayıtlarına ilişkin olarak örneklem birimi/işlem yevmiye defterindeki her bir yevmiye kaydıdır ya da taşınırlara ilişkin olarak örneklem birimi/işlem taşınırlar listesinde yer alan her bir mal kaydıdır. Denetçi inceleyeceği popülasyonda neyin örneklem birimini oluşturduğunu belirlemelidir.

#### 1.6.3.6 Örneklem Büyüklüğüne Etki Eden Faktörler

Aşağıdaki faktörler örneklem büyüklüğünü etkilemektedir. Bu faktörler birlikte değerlendirilmeli ve denetçinin örneklem büyüklüğünü belirlerken kullanacağı formülde, tabloda ya da bilgisayar uygulamalarında dikkate alınmalıdır. Böylece denetçi popülasyonu en iyi şekilde temsil eden örneklem büyüklüğüne ulaşabilecektir.

| Faktör | Örneklem Büyüklüğü | Açıklama |
|---|---|---|
| Hata Beklentisi | Artar | **Beklenen Hata:** Denetçinin popülasyon içinde var olduğunu düşündüğü sapma oranını ifade eder. Denetçinin hata beklentisi yapısal risk ve kontrol risklerine dayanır.<br>Denetçi, denetlenen kurumda elde ettiği geçmiş yıl deneyimlerine dayanarak ya da geçmiş yıl bilgileri yoksa takdirini kullanarak popülasyondan alacağı yol gösterici örneklerin incelenmesi ile beklenen hataya ulaşabilir.<br>Denetçinin popülasyona ilişkin hata beklentisi yüksek ise inceleyeceği örnek sayısı artar. |
| Kesinlik Düzeyi | Artar | Kesinlik düzeyi örneklem incelemesi sonucunda ulaşılan hata miktarının popülasyondaki gerçek hata miktarına olan yakınlığı arasındaki ilişkiyi belirler. Kesinlik düzeyi yüksek olduğu durumlarda örneklerin incelenmesi sonucunda elde edilen genellenmiş hata tutarı ile popülasyondaki gerçek hata birbirine daha yakın olur, dolayısıyla örneklem popülasyonu daha iyi bir şekilde temsil eder. Denetçi örneklemin popülasyonu temsil etme özelliğinin yüksek olmasını isterse örnek sayısı artar. |
| Kabul Edilebilir Hata (Üst Hata Limiti/Önemlilik) Seviyesi | Azalır | Denetçinin öngördüğü kontrol riski seviyesinde değişikliğe gitmesini gerektirmeyen, makul karşılayabileceği maksimum sapma miktarını ifade eder.<br>Hesap alanı ile ilgili kabul edilebilir hata seviyesi yüksek ise denetçi daha az sayıda örnek inceler. Örneğin, denetçi önemli olmayan hesap alanları için kabul edilebilir hata seviyesini yüksek alarak daha az sayıda örnek inceler. Denetlenen idarenin asli faaliyetlerine ilişkin hesap alanında kabul edilebilir hata seviyesini düşük tutar ve bu hesap alanıyla ilgili daha fazla örnek inceler. |

| | | |
|---|---|---|
| Popülasyondaki Kayıt Sayısı | Etki Etmez | Popülasyondaki kayıt sayısı örneklem büyüklüğüne etki etmez. Bunun nedeni örnek sayısının belirlenmesinde kullanılan istatistikî formülde popülasyondaki kayıt sayısının bir unsur olarak yer almamasıdır. Ancak denetçi kayıt sayısının çok olduğu durumlarda fazla sayıda örnek incelemek isterse formülde yer alan beklenen hata seviyesi ve kesinlik seviyesini yüksek belirleyerek örneklem sayısını arttırabilir. |
| Popülasyonun Parasal Büyüklüğü | Örneklem Yöntemine Göre Etkisi Değişir | Para Birimine Dayalı örnekleme yönteminde popülasyonun parasal tutarı artarsa örnek sayısı artar. Tesadüfi Örnekleme yönteminde popülasyonun parasal tutarı örneklem büyüklüğüne etki etmez. |
| Güvence Düzeyi | Artar | Güvence düzeyindeki artış örneklem sayısını arttırır. |

#### 1.6.3.7 Örnekleme Yönteminin Belirlenmesi

##### 1.6.3.7.1 İstatistikî (Olasılıklı) Örnekleme Yöntemleri

İstatistiksel örnekleme, örneklemede kullanılan ve aşağıdaki özellikleri içeren bir yaklaşımı ifade eder:

- Örneklerin rastgele seçilmiş olması,
- Örnekleme riskinin ölçümü de dahil örnekleme sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanımı.

Denetim kanıtı kontrol ve maddi doğrulama testlerinin uygun bileşiminden elde edilmektedir. Nitelik örneklemesi kontrol testleri aşamasında, nicelik örneklemesi ise maddi doğrulama testleri aşamasında denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla kullanılır.

###### 1.6.3.7.1.1 Nitelik Örneklemesi

Nitelik örneklemesi yöntemleri, popülasyon içerisindeki işlemlerin şekle yönelik özelliklerin var olup olmadığını tespite yönelik bir örnekleme yöntemidir. Örneğin, bir belgede yetkili imzanın bulunması veya bulunmaması; bir alım dosyasında, sipariş formunun bulunması veya bulunmaması; bir yevmiye maddesinin şekil şartlarını taşıyıp taşımaması gibi.

Nitelik örneklemesinde denetçi, işlemlerin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durur. Bu örnekleme türü için önemli olan, hatanın parasal olarak ne kadar olduğu değil, var olup olmadığıdır. Bu bakımdan denetçi denetlediği kurumun hesap ve işlemlerindeki kontrollerden sapmayı belirlemek istemektedir.

Nitelik örnekleme yöntemleri, denetçinin kontrolleri ve işlemleri test etmesi sırasında kullanılır.

Bu yaklaşımı nedeniyle nitelik örneklemesi, özellikle iç kontrol uygunluk testleri için elverişli bir örnekleme türüdür.

***Nitelik Örneklemesi Yöntemleri***

***Tesadüfî Örnekleme Yöntemi***

Nitelik örneklemesi yöntemlerinde incelenecek örneklerin parasal büyüklükleri dikkate alınmaksızın örnekleme yapılır.

Tesadüfî örnekleme yönteminde örnekler tüm popülasyonun içerisinden tesadüfî olarak seçilir. Popülasyonu oluşturan her işlemin aynı seviyede seçilme olasılığı vardır.

**Tesadüfi Örnekleme Yönteminde Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması Ve Seçimi**

Örneklem büyüklüğü popülasyonun özellikleri dikkate alınarak İstatiksel Örneklem Hacimleri Tabloları (EK 15) aracılığıyla belirlenir ve seçim işlemi Excel veya Denetim Yazılım Programları aracılığı ile yapılır.

***Tabakalı (Katmanlı) Örnekleme Yöntemi***

Tüm popülasyonun belirli kriterlere göre iki ya da daha fazla homojen tabakaya (katmana) ayrıldığı ve her bir tabakanın ayrı bir popülasyon olarak değerlendirilerek örnek seçiminin yapıldığı yöntemdir.

Tabakalı örneklemede, popülasyon içindeki farklı işlem grupları kendi içerisinde homojen gruplara ayrılır. İncelenecek özellikleri bakımından önemli farklılıklar gösteren popülasyon birimlerini “tabaka” adı verilen daha homojen alt gruplara ayırmak için uygun kriter belirlenir. Burada göz önünde bulundurulması gereken nokta; hangi kriterin tabakalar için homojenliği artıracağının belirlenmesidir.

Belirlenen kritere göre popülasyon, her bir birimin yalnızca bir tabakaya ait olması ve hiçbir birimin açıkta kalmaması şartıyla, daha homojen N1, N2,…, Nh hacimli tabakalara ayrılır. Bu yolla elde edilen her tabaka kendi içinde yeni bir popülasyon kabul edilir.

Tabakalara ayırmada işlemlerin;

- Yapıldığı yer (örneğin bir kurumun merkez ya da taşrası),
- Parasal büyüklük olarak birbirine yakın değerler,
- Yapıldığı harcama birimi,
- Tabi olduğu mevzuat (örneğin; ihale kanununda tanımlanan farklı ihale yöntemleri)

göz önünde bulundurularak katmanlama yapılabilir.

**Tabakalı Örnekleme Yönteminde Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması Ve Seçimi**

Tabakalı örnekleme yönteminde önce hesap alanı katmanlara ayrılır. Bu yöntemin etkin olabilmesi için tabakalardaki birimlerin kendi içinde homojen olması ve tabakalar arasında gerçek bir farklılık bulunması gerekir.

Her tabakaya eşit sayıda kayıt düşmesi olanaksız olacağından, her tabakadan kaç kayıtın örnekleme alınacağı sorunu çıkar. Bu durumda iki yol izlenebilir. Birincisinde, tabakalardaki kayıt sayısı göz önüne alınmadan her tabakadan eşit sayıda kayıt, örnekleme alınır. Buna orantısız seçim denir. İkincisinde ise, örnekleme alınacak kayıtları tabakalardaki kayıt sayısına orantılı olarak çok kayıt içeren tabakadan çok, az kayıt içeren tabakadan az kayıt örnekleme almaktır.

Belirlenen tabakalar için örneklem büyüklüğü hesaplama yöntemi, tesadüfî örneklemede kullanılan yöntemle aynı olup seçim işlemi Excel veya Denetim Yazılım Programları aracılığı ile yapılır.

#### 1.6.3.7.1.2 Nicelik Örneklemesi

Nicelik örneklemesi yöntemleri maddi doğrulama testleri kullanılarak hataların parasal değerlerini tahmin etmek amacıyla kullanılmaktadır.

Nitelik örneklemesi yöntemleri ile daha çok şekle dayanan test işlemleri yapılmaktayken nicelik örneklemesi yöntemlerinde denetçi bir hesap bakiyesinin geçerliliği hakkında karar vermektedir. Bu örnekleme yöntemlerinde amaç muhasebe kayıtlarındaki hataların parasal değerini tahmin etmektir.

***Nicelik Örneklemesi Yöntemleri***

**Para Birimine Dayalı Örnekleme Yöntemi**

Para birimine dayalı örnekleme yöntemi popülasyon içindeki işlemlerin parasal büyüklüklerinin dikkate alınması suretiyle gerçekleştirilen bir örnekleme yöntemidir. Para birimine göre örnekleme yönteminde parasal değeri yüksek olan işlemlerin örnek olarak seçilme olasılığı daha yüksektir.

**Para Birimine Göre Örnekleme Yönteminde Örneklem Büyüklüğünün Hesaplanması ve Seçimi**

Para birimine göre örnekleme yöntemi kullanıldığında, örneklem büyüklüğü hesaplanırken aşağıdaki formül kullanılır;

| **Örneklem Büyüklüğü = (Popülasyon x Güvence Faktörü)/ Kesinlik Düzeyi** |
|---|

Örneklem büyüklüğünün/örnek sayısının hesaplanması sırasında aşağıdaki verilerden yararlanılır:

**Önemlilik Seviyesi:** Önemlilik tabanı olarak kabul edilen veriye tespit edilen önemlilik oranının uygulanması suretiyle elde edilen parasal tutardır.

**Güvence Faktörü:** Risk değerlendirmesi sonucu hesap alanı ile ilgili olarak belirlenen güvence katsayısıdır.

**Muhtemel Hata:** Muhtemel hata denetçinin hesap alanında karşılaşabileceği hata miktarı ile ilgili öngörüsüne dayanır. Eğer denetçinin hesap alanı hakkında daha önceki yıllara ait bilgisi varsa bu bilgi, bu tahminin yapılmasına esas olabilir. Denetçi, önceki yıl denetimlerinde bulunan hataları esas alarak denetim sonunda tespit etmeyi beklediği hatayı öngörür. Eğer düşük düzeyde bir hata bekleniyorsa önemlilik seviyesinin % 10'u veya yüksek düzeyde bir hata bekleniyorsa önemlilik seviyesinin %20'si muhtemel hata olarak hesaplanır. Popülasyonun özelliğine göre bu oranların arası bir değer de belirlenebilir.

| **Muhtemel Hata Formülü**<br><br>**Muhtemel Hata = Önemlilik Seviyesi x %10-%20 aralığındaki bir oran**<br><br>**Örnek: Muhtemel Hatanın Hesaplanması** |
|---|
| Hazine ve Maliye Bakanlığının xxxx yılı hesabı için daha önce önemlilik seviyesi 6 milyon TL- olarak belirlenmiştir. Hesap daha önceki yıllarda denetlendiği ve iç kontrollere yönelik değerlendirmeler olumlu olduğu için denetçi muhtemel hata hesaplamasında %10 luk oranı tercih etmiştir. Bu nedenle hesaplanan muhtemel hata 600.000 TL olarak bulunmuştur. (Muhtemel hata = 6 milyon TL x %10) |

**Kesinlik Düzeyi:** Kesinlik düzeyine denetçinin hata tahminindeki belirsizlikten dolayı ihtiyaç hissedilir. Bu, bir hesap alanında, muhtemel hata ve önemlilik arasında bir düzeyde bulunan ve beklenen doğruluk düzeyini gösteren bir seviyedir. Kesinlik normalde önemlilik seviyesi ile muhtemel hata arasındaki farktır. Ancak bu, olması gerekenden daha küçük örneklem büyüklüğü sonucunu doğuracağından denetçi belli bir güven aralığında denetimini yürütmek üzere bu farkın belli bir yüzdesini kesinlik düzeyi olarak belirler.

Kesinlik düzeyi denetim güvencesini elde etmek için incelenmesi gereken örneklem büyüklüğünü belirlemede kullanılan hesaplamalar için temel oluşturur. Eğer örneklem büyüklüğünde, sadece muhtemel hata ve önemlilik düzeyine bağlı kalınırsa, tahmin edilmemiş hataların tespit edilmesine imkân bırakılmamış olur. Bu nedenle önemlilik ve muhtemel hata arasındaki farkın %80 veya %90'ı kesinlik düzeyi olarak tespit edilir. Eğer hesabın niteliğinde (hesap alanlarının değişkenliği, faaliyet alanlarının değişkenliği gibi) yıldan yıla çok az değişiklik olduğu düşünülüyorsa %90, yıllar itibariyle değişikliğin fazla olduğu düşünülüyorsa ya da değişkenlik ile ilgili bir değerlendirmede bulunulamıyorsa %80 oranı belirlenir. Popülasyonun özelliğine göre bu oranların arası bir değer de belirlenebilir.

Hesap alanındaki tahmin edilen hatanın gerçeğe yakın bir tahmin olmasından emin olunması gerekir. Muhtemel hata gereğinden yüksek belirlenmemelidir, çünkü bu, kesinlik düzeyinin düşmesine neden olacak ve düşük bir kesinlik düzeyi ise örnekleme büyüklüğünü arttıracaktır. Bu ise genellikle gereğinden çok inceleme yapılmasına yol açacaktır.

Kesinlik düzeyi hesaplanırken aşağıdaki formül kullanılır.

**Kesinlik Düzeyi Formülü**

**Kesinlik Düzeyi = (Önemlilik Seviyesi - Muhtemel Hata) x %80  %90 arasındaki bir oran**

**Örnek: Kesinlik Düzeyinin Hesaplanması**

Denetçi örnekleme sayısının daha büyük olması gerektiğine karar vermiştir. Bu itibarla %80 oranını tercih etmiştir.

Bu durumda planlanan kesinlik = 6.000.000  TL - 600.000  TL x %80 = 4.320.000 TL olacaktır.

Muhtemel hata ve kesinlik düzeyi, yukarıda açıklanan bu hesaplamalara ilişkin olarak göz önüne alınması gereken hususların, her bir hesap alanı için dikkate alınması suretiyle, örnekleme yapılacak her bir hesap alanı için ayrı ayrı olarak hesaplanır.

Formülde yer alan *"Kesinlik Düzeyi*", "*1.6.3.6 Örneklem Büyüklüğüne Etki Eden Faktörler*" bölümünde bahsi geçen kesinlik seviyesinin parasal birime dayalı örnekleme yöntemine uyarlanmış halidir.

Kesinlik seviyesi arttığında örneklem büyüklüğü artar. Kesinlik seviyesinin artması ise formülde yer alan "*Kesinlik Düzeyi*" değişkenin sayısal olarak azalmasıyla gerçekleşir.

Para Birimine Göre Örnekleme yönteminde örneklem seçimini belirlemek için EXCEL veya Denetim Yazılım Programları kullanılır.

***Tabakalı (Katmanlı) Örnekleme Yöntemi***

Nicelik örneklemesi başlığı altında yer alan "Tabakalı Örnekleme" yöntemi, "1.6.3.7.1.1 Nitelik Örneklemesi" bölümünde açıklanmış olan tabakalı örnekleme yönteminde yer alan esaslar doğrultusunda yürütülür.

**1.6.3.7.2 İstatistiki Olmayan (Olasılığa Dayalı Olmayan) Örnekleme**

Bazı durumlarda yeterli uygunluktaki denetim kanıtının elde edilmesi için en etkili yaklaşımın denetçi tarafından belirlenmesinde istatistiki ya da istatistiki olmayan örnekleme yaklaşımlarının kullanılmasına ilişkin alınacak karar önemlilik arz eder. Örneğin, kontrol testleri konusunda, denetçinin hataların niteliği ve nedenlerine ilişkin analizi çoğu zaman hataların sayısal varlığı ya da yokluğunun istatistiki analizinden çok daha önemlidir. Bu gibi durumlarda, istatistiki olmayan örnekleme daha uygun bir yaklaşım olabilir.

İstatistiki olmayan örneklemenin temel ilkeleri istatistiki örnekleme ilkeleri ile aynıdır. Farklılık sadece denetçinin istatistiki olmayan örnekleme yöntemi kullandığında istatistiki ölçülerin yerine geçecek bir takım yargılarda bulunmasındadır. Dolayısıyla belli ölçüde sübjektiflik taşır ve belli bir riski de kendi içinde barındırır. Bu yöntemde popülasyondaki her işlemin eşit oranda seçilme şansı yoktur.

İstatistiki olmayan örnekleme yöntemi kullanıldığında da temel ilke seçilen örneklerin geneli temsil eden örnekler olması ve bazı işlemlere karşı kişisel tarafsızlık ve önyargısızlığın korunmasıdır. Bu yöntem uygulanırken hangi örnek seçme tekniğinin uygulanacağı önemlidir. Hangi örnek seçim tekniğinin uygulanacağına karar verilirken popülasyonda yer alan örnek birimlerinin/işlemlerin cinsi, miktarı ve sıralanma düzeni gibi hususlar dikkate alınır.

Bu yöntem aşağıdaki sakıncaları içerir;

- Denetçi, örneklem büyüklüğünü tahmini olarak belirlediğinden yapmış olduğu tahminin doğruluk derecesini hiçbir şekilde ölçemez.
- Denetçi, seçilecek işlem sayısının saptanmasında, objektif, güvenilir ve sistematik bir yönteme sahip değildir.
- Seçilen örnekler denetçinin sübjektif kararları doğrultusunda belirlendiği için, seçilen örneğin tarafsız olduğu kuşkuludur. Örneğin, denetçi büyük tutarlı hesap kalemlerini seçmeye eğilimli ise, toplamları önemli meblağlara ulaşan küçük tutarlı kalemleri inceleme konusu yapmayabilir.
- Denetçi, bu yöntemle yapmış olduğu incelemenin/denetimin sonuçlarını, almış olduğu kararları ve üstlendiği riski matematiksel olarak hesaplayamaz.
- Bu yöntemde bulunan hataların genellenmesi mümkün bulunmamaktadır.

İstatistiki olmayan örnekleme yöntemi yukarıda sayılan hususlar sebebiyle denetim görüşünün savunulmasını güçleştirir.

**İstatistikî Olmayan Örneklemede Örneklem Büyüklüğünün Belirlenmesi**

İstatistikî olmayan örnekleme yönteminde, örneklem büyüklüğü, denetçinin mesleki yargısına göre belirlenir. Bu yöntemde, ne kadar örneğin ne şekilde seçileceği tamamen denetçinin mesleki yargısına bağlıdır.

**İstatistikî Olmayan Örnekleme Yönteminde Örnek Seçim Teknikleri**

Denetçinin, istatistikî olmayan örnekleme yöntemini uygulaması durumunda aşağıdaki örnek seçim tekniklerinden birisi tercih edilebilir:

- Kura usulü ile tesadüfî olarak seçilen çok miktardaki sayıların peş peşe sıralanmasına dayalı tesadüfî sayılar cetveline göre seçim,
- Örneklemeye girecek birimlerin numaraları arasındaki aralığın sabit tutulmasına dayalı "sistematik" seçim,
- Belirli tarihleri taşıyan örnek birimlerinin seçilmesi (tarih esaslı seçim),
- Baş harflere göre seçim,
- İşlem türlerine göre seçim,
- Küme örneklemesi,
- Bilgisayarla seçim.

### 1.6.4 Seçilen Örneklerin İncelenmesi ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi

#### 1.6.4.1 Seçilen Örneklerin İncelenmesi

Denetçi test edilecek denetim hedeflerine dayalı olarak seçilen her örneğin hata içerip içermediğini belirlemek amacıyla denetim programında belirlenen denetim tekniklerini uygular. (Bkz. 2.1 Denetim Kanıtlarının Elde Edilmesi)

#### 1.6.4.2 Hataların Genelleştirilmesi (Toplam Hatanın Tahmin Edilmesi)

Denetçi, bulunan hataları analiz ederek popülasyondaki toplam hatayı hesaplar. Hataların genelleştirilmesi denetim görüşünün oluşturulmasına esas teşkil eder. Seçilen örnekleme yöntemine göre hataların nasıl değerlendirileceği ve hataların genellenip genellenmeyeceği konuları için (Bkz 2.2.3 Parasal Hataların Değerlendirilmesi Bölümü)

#### 1.6.4.3 İlave Örnekleme Yapılmasının Değerlendirilmesi

Denetim prosedürlerinin uygulanması sonunda tespit edilen hatalar denetçinin başta tahmin ettiği hata miktarından fazla olabilir veya incelenen işlemler sayı ve nitelik yönünden denetçiyi tatmin etmemiş olabilir. Bu durumda denetçinin ilgili hesap alanında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edebilmek için ilave inceleme yapması gerekebilir.

Denetçi, ilgili hesap alanında ilave inceleme yapma ihtiyacı hissettiğinde, popülasyonu oluşturan işlem sayısından ilk örneklemede seçilen örnekleri çıkardıktan sonra kalan kısmı esas alarak, yukarıda açıklanan şekilde yeniden örnekleme yapar.

## 1.7 PLANLAMANIN TAMAMLANMASI

### 1.7.1 Giriş

Denetçi planlama çalışmaları ile kurumun içinde faaliyet yürüttüğü ortam ve kurumun iç kontrolleri hakkında edindiği bilgilere dayanarak hesap alanları itibariyle yapısal riskleri ve kontrol risklerini belirlemiş, ulaştığı bu risk değerlendirmesine bağlı olarak hesap alanlarında uygulayacağı denetim yaklaşımını tespit etmiştir.

Denetçi bu aşamada, benimsediği denetim yaklaşımı konusunda grup başkanının onayını almak üzere, planlama çalışmalarından elde ettiği, denetim yaklaşımın gerekçesini ve dayanaklarını oluşturan özet bilgileri içeren bir denetim planı hazırlar.

Denetim planı gerçekleştirilen planlama çalışmalarını özetleyen bir dokümandır. Denetim planı aynı zamanda denetimdeki ilerlemenin izlenmesi için bir araç işlevi görür ve denetimin kalitesini artırır.

### 1.7.2 Denetim Planı

#### 1.7.2.1 Denetim Planı Formatı

Denetim planı aşağıdaki bölüm başlıklarına göre düzenlenir:

***Denetimin yasal dayanağı:*** Sayıştay Kanunundaki ve ilgili diğer kanunlardaki Sayıştay'a söz konusu kurumu denetleme yetkisi veren hukuki düzenlemeler açıklanır.

***Denetimin amacı:*** Denetimin amacının, mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliği ile bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğuna ilişkin görüş belirtmek olduğu ifade edilir. Ayrıca varsa, yapılacak denetimin özel amaçları da açıklanır.

***Denetlenen kurum hakkında özet bilgi:*** Kurumun tanınma aşamasında elde edilen bilgilerden yararlanarak aşağıdaki konularda özet bilgiler verilir.

1- *Kurumla ilgili mevzuat:* Kurumun tabi olduğu ve faaliyetlerini yönlendiren birincil ve ikincil mevzuat kısaca açıklanır.

2- *Kurumun faaliyet alanı:* Kurumun faaliyet alanı ve içinde faaliyet yürüttüğü ortam hakkında kısaca bilgi verilir.

3- *İnsan kaynakları:* Kurumun insan kaynakları politikaları, istihdam türleri ve personel yapısı hakkında bilgi verilir.

4- *Kurumun mali yapısı:* Kuruma ilişkin mali bilgiler kısaca özetlenir. Örneğin bilanço büyüklükleri, gelir-gider ve kar/zarar durumu, kullandığı fonların kaynağı ve ana gelir ve gider kalemleri hakkında bilgi verilir.

5- *Kurumun diğer kurumlarla ilişkisi:* Kurumun diğer kurumlarla, özellikle Hazine ve Maliye Bakanlığı ile olan ilişkileri ve kurumun mali faaliyetleri üzerinde varsa Hazine ve Maliye Bakanlığının ve ilgili diğer kuruluşların yetkileri açıklanır.

6- *Kurumun bağlı veya ilgili kurumlarla olan ilişkileri:* Kurumun bağlı veya ilgili olduğu kurumlarla ilişkileri açıklanır.

7- *Kurum ile ilgili muhtemel değişiklikler:* Varsa, kurumla veya kurumun faaliyetleri ile ilgili muhtemel hukuki veya idari değişiklikler açıklanır. Örneğin, kurumun kaldırılması, başka kuruma bağlanması veya başka kurumla birleştirilmesi ya da faaliyetlerine yönelik muhtemel değişiklikler açıklanır.

***Bilişim Sistemi Hakkında Bilgi:*** Kurumda kullanılan bilişim sistemi ve bu sisteme ilişkin ulaşılan değerlendirmeler açıklanır.

***Muhasebe Sistemi Hakkında Bilgi:*** Kurumun tabi olduğu muhasebe sistemi ve bu sisteme ilişkin ulaşılan değerlendirmeler açıklanır. Varsa özellikli muhasebe işlemleri ile muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılan belgeler belirtilir.

***Kurumun İç Kontrol Ortamı:*** Kurumun iç kontrol ortamı, kurumun kendi risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri ile iç denetim hakkında özet bilgiler verilir.

***Denetimin Kapsamı:*** Denetim gruplarınca denetim kapsamının sınırlanmasına karar verilmesi halinde, sınırlamanın içerik ve gerekçesi açıklanır.

***Önemlilik Seviyesi:*** Belirlenen önemlilik seviyesi belirtilir. Ayrıca seçilen önemlilik tabanı ve önemlilik oranının gerekçesi özet olarak açıklanır.

***Kuruma İlişkin Hesap Alanları:*** Kurumun mali tablolarına ilişkin olarak belirlenen hesap alanları, önemli-önemli olmayan hesap alanları olarak ayrı ayrı belirtilir.

***Risk Değerlendirmesi:*** Önemli hesap alanları için yapılan yapısal ve kontrol riski değerlendirilmeleri gösterilir.

***Denetim Yaklaşımı:*** Hesap alanları itibariyle belirlenen denetim yaklaşımı, her bir hesap alanında hangi denetim prosedürlerin hangi düzeyde uygulanacağı belirtilerek açıklanır.

***Denetim Takvimi:*** Denetimin planlanması, yürütülmesi ve raporlama ile ilgili olarak öngörülen süreler belirtilir.

***Denetim Ekibinde Görevli Denetçiler:*** Denetim ekibinde görevli, denetim çalışmasını yürüten denetçilerin (eğer gerekli ise bilişim teknolojisi konusunda uzman denetçiler veya dış uzmanları da kapsayacak şekilde) isim, unvan ve sorumlulukları açıklanır.

***Denetlenen Kurumda İrtibat Kurulacak Kişiler:*** Denetlenen kurumda irtibat içinde olunacak sorumlu veya ilgili kişilerin adı-soyadı, unvanı, telefon numarası ve e-mail adresi belirtilir.

#### 1.7.2.2 Denetim Planının Onaylanması

Denetim ekibi tarafından hazırlanan denetim planı onaylanmak üzere grup başkanına sunulur. Denetim planını gözden geçiren grup başkanı planı yeterli görüyorsa onaylar. Grup başkanı planı yeterli görmez ise eksiklikleri ve tereddütlü konuları denetim ekibi ile görüşür ve plan üzerinde grup başkanının önerisi doğrultusunda gerekli değişiklikler yapılır.

Denetçi denetim planını EK 12 Denetim Planlama Kontrol Formundan yararlanarak tamamlar.

### 1.7.3 Denetim Programı

Denetçi, denetim planının onaylanmasını takiben denetim çalışmasına başlamadan önce her bir hesap alanına ilişkin olarak denetim çalışmasının ayrıntısını ortaya koyan denetim programı hazırlar.

Denetçi hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin ne olacağını denetim planında belirtmiştir. Denetim programında ise tasarlanan bu prosedürlerin her bir hesap alanında denetim hedefleri itibari ile hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar.

Denetim programı, hesap alanları ile ilgili her bir denetim hedefine ulaşmak üzere denetim kanıtı elde etmek için denetçinin uygulamak üzere seçmiş olduğu denetim prosedür ve tekniklerinin; türünü, kapsamını, uygulama zamanını ve bunların kim tarafından yürütüleceğini gösteren yazılı bir listedir.

Denetim programının hazırlanması sırasında denetçi, maddi doğrulama prosedür ve tekniklerini belirlenen güvence düzeyine göre tasarlar. Denetçi, yapılacaksa ilave kontrol testlerinin zamanlamasını ve hangi hesap alanlarında yapılacağını belirler. Denetçi ayrıca, denetimde uzman çalıştırılması ihtiyacını ve diğer çalışmalardan ne şekilde yararlanacağını denetim programında gösterir.

#### 1.7.3.1 Denetim Programının Kapsamı

Denetçi denetim programını hesap alanları itibariyle denetim hedeflerine nasıl ulaşılacağını göstermek üzere hazırlar.

Denetim programı, denetim çalışmasının ayrıntılarını belirleyen böylelikle denetçiye denetim prosedürlerinin uygulanmasında yol gösteren, denetim ekibini oluşturan denetçiler arasında iş bölümünü gerçekleştiren, zaman tasarrufu sağlayan, diğer taraftan denetim çalışmasının kaydedilmesine ve kontrolüne imkân veren önemli bir araç olduğu kadar sonraki denetim çalışmaları için de rehber işlevi görür.

Yeterli denetim kanıtı toplamak için uygulanacak denetim teknikleri her bir hesap alanında farklı boyutlarda ve yöntemlerle olacağı için denetçi her bir hesap alanı için farklı kapsamda denetim programı hazırlayacaktır.

Denetim programı grup başkanı tarafından gözden geçirilip onaylandıktan sonra denetim planına eklenir. Denetim programının oluşturulması için EK 10'da yer alan Denetim Programı Formu'ndan yararlanılır.

Denetim çalışması sırasında denetçi, ortaya çıkan koşullara göre mesleki yargısını kullanarak denetim programında gerekli değişiklikleri yapmalıdır. Denetim programındaki değişiklikler grup başkanının onayına sunulur.

#### 1.7.3.2 Kontrol Testleri ve Denetim Programının Birlikte Uygulanması

Düzenlilik denetimi, planlama, uygulama ve raporlama gibi belirli aşamalara ayrılmışsa da, denetimlerin yürütülmesi sırasında bu aşamaları birbirinden ayırmak her zaman mümkün olmamaktadır. Kimi zaman, uygulama aşaması için öngörülen bir faaliyet, planlamayı da ilgilendirmekte, kimi zamanda planlama aşamasında yürütülen bir faaliyetle doğrudan denetim sonucu elde etmek mümkün olmaktadır. Bu bağlamda, bu Rehberdeki süreçler açısından, bir hesap alanında planlama aşamasının bir unsuru olarak öncelikle kontrollerin test edilmesi, kontrol güvencesinin belirlenmesi ve buna uygun denetim programlarının yazılması ve uygulama aşamasında da bu programların uygulanması esas olmakla birlikte, denetlenen kurumların özelliğine göre, bazı hesap alanları için kontrol testleri ile denetim programında öngörülen denetim prosedürlerinin aynı anda yürütülmesi mümkündür.

Nakit ve ödenek işlemleri, ön ödeme, emanet ve teminat işlemleri, nazım hesaplar gibi bir kurumun gelir, gider ve mallarına ilişkin faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayıp, bu faaliyetlere bağlı ve tamamlayıcı mahiyette olan hesapların analitik incelemeler, teyit, karşılaştırma ve süreç analizleri gibi tekniklerle incelenmesi mümkünse ve denetim ekibi bu tekniklerle, anılan hesaplara ilişkin yeterli denetim güvencesi elde edilebileceği kanaatinde ise, bu durumda kontrol testleri ve (denetim programı) maddi doğrulama testleri birlikte uygulanabilir.

Belirli hesap alanlarında kontrol testleri ve denetim programlarının birlikte uygulanmasına karar verilmesi durumunda, söz konusu hesap alanları için, EK 11 Birleşik Denetim Formları kullanılır.

Birleşik denetim formları da grup başkanı tarafından gözden geçirilip onaylandıktan sonra denetim planına eklenir.

### 1.7.3.3 Denetim Hedefleri

Denetçi, vereceği denetim görüşüne temel olacak denetim kanıtlarını toplarken, ulaşacağı denetim görüşünün doğruluğundan şüphesi olmaması için, her bir hesap alanında ulaşmak istediği denetim hedeflerini göz önünde bulundurarak ilgili hedefleri karşılayacak denetim prosedür ve tekniklerini denetim programlarında belirtir.

Denetim hedefleri, denetlenen kurum tarafından mali tablolarda ve eklerinde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanlardır. Bu beyanların doğruluğunu test etmek, denetçi için denetimde ulaşılacak bir hedef olmaktadır. Denetim hedefleri gelir gider hesaplarına/ gelir tablosuna, varlık ve kaynak hesaplarına/bilançoya ve mali tabloların sunumuna ve dipnotlarına ilişkin olmak üzere üç başlıkta ele alınmaktadır.

**Gelir Gider Hesapları/Gelir Tablosuna İlişkin Denetim Hedefleri**

*Tamlık:* Mali tabloların kapsadığı döneme ilişkin gelir ve gider işlemlerinin tamamı kaydedilmeli ve ait olduğu mali tabloya yansıtılmalıdır.

*Doğruluk:* Tüm gelir ve gider işlemleri gerçek değeriyle kaydedilmiş olmalıdır. Tüm gelir ve giderler, ait olduğu mali tabloda uygun tutarlarla ifade edilmelidir.

*Gerçekleşme:* Tüm gelir ve gider işlemleri mali tabloların ilgili olduğu dönemde gerçekleşmiş olmalı ve bunlara ilişkin kayıtlar kurumun gerçek işlemlerini yansıtmalıdır.

*Dönemsellik:* Kayıtlarda yer alan tüm işlemler ilgili dönem içinde veya sonuçları itibariyle o dönemle ilgili olmalıdır.

*Uygunluk:* Kurumlar, yasalarla kendilerine verilen görevleri ifa ederken mevzuata uygun hareket etmekle yükümlüdürler. Kurumların mali tablolarındaki kayıt ve bilgiler ile bunların dayandığı gelir, gider ve mal işlemleri kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olmalıdır.

*Sınıflandırma:* Tüm gelir ve gider işlemleri doğru hesaplara kaydedilmiş olmalıdır.

**Varlık ve Kaynak Hesaplarına/Bilançoya İlişkin Denetim Hedefleri**

*Tamlık:* Mali tablolar, düzenleniş tarihi itibari ile denetlenen kurumun tüm varlıklarını ve kaynaklarını göstermelidir. Kurumun bilançosunda ya da mali tablolarında yer alması gereken varlıklar ve kaynaklar kayıt dışı bırakılmamalıdır.

*Aidiyet:* Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle denetlenen kuruma ait ya da kurumun kullanımında olmalıdır.

*Değerleme:* Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle taşıdığı değeri göstermelidir. Varlık ve kaynaklara ilişkin mevzuatın öngördüğü değerleme yapılmalıdır.

*Mevcudiyet:* Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle denetlenen kurumda mevcut olmalıdır. Fiilen mevcut olmayan varlıklar veya hukuken ödenmeyecek borçlar bilançoda ya da mali tablolarda yer almamalıdır.

*Uygunluk:* Varlık ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin işlemler kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olmalıdır.

*Sınıflandırma:* Varlık ve kaynaklar ilgili hesaplara kaydedilmiş olmalıdır.

**Mali Tabloların Sunumuna ve Dipnotlarına İlişkin Denetim Hedefleri**

*Gerçekleşme:* Düzenleyici hesaplarda yer alan bilgilerle dipnotlardaki açıklamalar gerçekleşmiş işlemlere veya olaylara dayanmalıdır.

*Tamlık:* Mali tablolara ilişkin dipnotlarda ve düzenleyici hesaplarda yer alması gereken tüm bilgiler beyan edilmiş olmalıdır.

*Sınıflandırma ve Anlaşılırlık:* Mali tablolarda yer alan bilgiler doğru hesaplara kaydedilmeli (uygun şekilde sınıflandırılmalı), uygun şekilde sunulmalı ve bunlara ilişkin dipnotlar anlaşılır olmalıdır.

*Uygunluk:* Mali tablolara ilişkin dipnotlarda ve düzenleyici hesaplarda yer alan bilgiler kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olmalıdır.

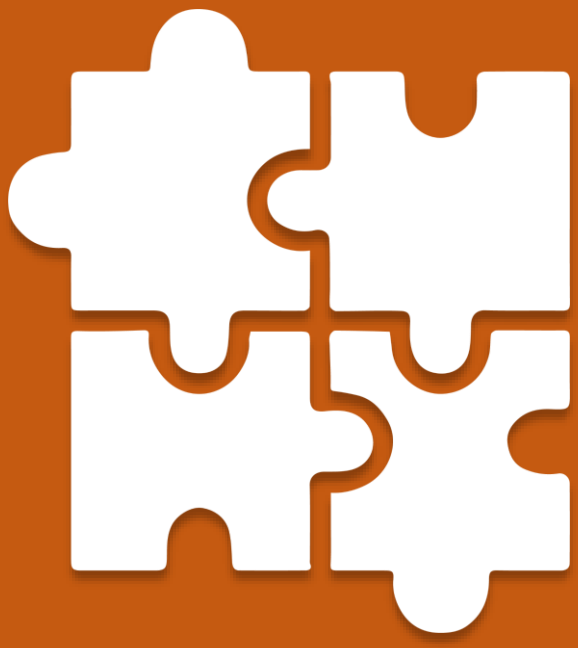
*Doğruluk ve Değerleme:* Mali tablolara ilişkin dipnotlarda ve düzenleyici hesaplarda yer alan bilgiler doğru olarak ve gerçek tutarlarda beyan edilmelidir.

Denetçi; denetim hedeflerini, mali tabloların dayandığı tüm hesap ve işlemlerde ve mali tablo dipnotları ile açıklamalarında önemli hata riskini değerlendirmek ve denetim prosedür ve tekniklerini planlamak amacıyla kullanır.

Denetçi her bir denetim hedefine ilişkin denetim kanıtı elde etmelidir. Bir hedefe ilişkin elde edilen denetim kanıtı aynı zamanda başka bir hedefe ilişkin denetim kanıtının elde edilmesi anlamına gelmeyebilir. (Örneğin envanterlerin "mevcudiyet"ine ilişkin elde edilen denetim kanıtı bu envanterlerin "değerleme" sine ait denetim kanıtının da otomatik olarak elde edildiği anlamına gelmez.)

Ancak uygulanan bir denetim prosedürü ile herhangi bir hesap alanında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilebilecekse bu hesap alanında her bir denetim hedefi için denetim programı hazırlamaya gerek olmayabilir. Örneğin bir döner sermaye işletmesinde ödenecek hazine payına ilişkin toplam gelir rakamı (matrah) biliniyor ise denetçi, bu rakamın belli bir yüzdesi olarak ödenecek yıllık miktarın doğru hesaplandığını ve gönderildiğini mali tablolar üzerinden tespit etmişse bu hesap alanı için denetim hedefleri düzeyinde ayrı bir denetim programı hazırlamayabilir.

# UYGULAMA



Uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planı ile plan eki denetim programlarında ve varsa birleşik denetim formlarında tasarlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır. Yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarının tespitine ilişkin çalışmalar da uygulama aşamasında yürütülür. Bu aşamada, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programlarında belirlenen prosedür ve teknikler uygulanarak yeterli ve uygun denetim kanıtları toplanır.

Denetim prosedürleri denetim kanıtı toplama yöntemleridir. Denetim prosedürleri; maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testlerinden oluşur.

Maddi doğrulama prosedürleri, muhasebe kayıtlarının dayandığı hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi ile analitik inceleme süreçlerini kapsar.

Kontrol testleri ise, denetlenen kurumun muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, mali tablolarda önemli hata oluşmasını önleyecek şekilde etkin olarak işleyip işlemediğine ilişkin denetim kanıtı elde etmek amacıyla test edilmeleridir.

Denetçi, hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin türünü, kapsamını ve uygulama zamanını denetim planında belirtmiş olmalıdır. Denetim programında ise yine her bir hesap alanında denetim hedefleri itibari ile tasarlanan bu prosedürlerin hangi denetim teknikleri ile (kayıt ve belgelerin incelenmesi, fiili-fiziki denetim, gözlem, yazılı ve sözlü bilgi alınması, teyit, karşılaştırma, yeniden hesaplama, yeniden uygulama gibi) yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar.

## 2.1 DENETİM KANITLARININ ELDE EDİLMESİ

### 2.1.1 Giriş

**ISSAI 1500**

Denetçi, denetim görüşüne dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtları toplamayı amaçlayan denetim prosedürlerini oluşturmalı ve uygulamalıdır.

Denetim kanıtı, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgi anlamına gelir. Denetim kanıtları, mali tabloların dayandığı hesap ve işlemler ile diğer kaynaklardan elde edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve muhasebe kayıtlarından elde edilir. Belli durumlarda da, daha önceki dönemlerde denetim yapan denetçinin elde ettiği denetim kanıtları cari dönemi ilgilendiriyorsa bir denetim kanıtı olarak kabul edilebilir.

Denetçi için denetim kanıtının elde edileceği en önemli kaynak mali tabloları oluşturan hesap ve işlemlere ilişkin belgelerdir. Özellikle gelir-gider hesaplarıyla ilgili denetim hedeflerine ilişkin kanıtlar bu belgelerin incelenmesi yoluyla elde edilir.

Muhasebe kayıtları; kurumun faaliyet, borç ve alacakları ile hak ve yükümlülüklerine ait işlemlerin kayıt edildiği yevmiye defteri, defteri kebir, yardımcı defterler gibi defter ve cetvellere kaydedilen bütün kayıtları kapsar.

Kurum yönetimleri, kurumun mali tablolarını hazırlamakla yükümlüdürler. Denetçi, kurumun muhasebe kayıtlarını ve belgeleri analiz etmek, incelemek, ilgili mevzuata göre bazı işlemleri yeniden hesaplamak gibi teknikleri uygulayarak denetim kanıtı elde eder. Bu tür denetim tekniklerinin uygulanması sayesinde denetçi, muhasebe kayıtlarının kendi içinde tutarlı ve mali tablolarda yer alan bilgilerin doğru olduğuna karar verir. Bununla birlikte, mali tablolar hakkında, denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli denetim kanıtı sadece muhasebe kayıtları ve belgelerden sağlanamayacağından, denetçinin diğer kaynaklardan da denetim kanıtlarını elde etmesi gerekmektedir. Denetçinin kanıt olarak kullanabileceği diğer kaynaklar arasında; toplantı tutanakları, üçüncü kişilerden sağlanan teyitler, yönetsel talimatlar, uzman raporları, iç yönergeler ve rehberler yer alabilir.

Denetim kanıtının kaynakları şunlardır:

- Muhasebe kayıtları ve belgeler, (Yevmiye defteri, defteri kebir, yardımcı defterler vb.)
- Toplantı tutanakları,
- Üçüncü kişilerden sağlanan teyitler,
- İdari talimatlar,
- Uzman raporları,
- İç yönergeler,
- Rehberler.

### 2.1.2 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

**ISSAI 1520**

Denetçi doğrulayıcı analitik prosedürleri kullanarak ilgili ve güvenilir denetim kanıtları toplamalıdır. Denetçi doğrulayıcı analitik prosedürleri, denetimin tamamlanmasına yakın ya da denetimin sonucunda denetlemekte olduğu kurum hakkında elde etmiş olduğu bilgilerle mali tabloların uyumlu olup olmadığı konusunda nihai sonuca ulaşmak için yardımcı bir araç olarak kullanmalıdır.

Yeterlilik, denetim kanıtının miktarına ilişkin bir ölçüttür. Uygunluk ise, elde edilen denetim kanıtının kalitesinin ölçütü olup denetim kanıtının, ulaşılmak istenen denetim hedefleri ile ilgisini ve güvenilirliğini ifade eder. Yeterlilik ve uygunluk kavramları birbiriyle ilişkili olup denetim kanıtı elde etme süreçlerinde denetim görüşünün sağlam temellere dayanmasını temin etmek için dikkate alınması gerekir. Önemli hata riskinin bulunduğu durumlarda miktar açısından daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi gerekmekle birlikte, niteliği itibariyle yüksek oranda güvenilir denetim kanıtının mevcut olduğu hallerde nicelik önemli değildir. Bu açıdan, uygunluk ve yeterlilik arasında karşılıklı bir ilişki mevcuttur.

Denetim kanıtının güvenilirliği, elde edildiği kaynak ve kanıtın niteliği gibi belli şartlardan etkilenmektedir. Denetçi bu şartları değerlendirirken daima kendi mesleki yargısını kullanmalıdır. Bununla birlikte farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin aşağıdaki genellemeler yapılabilir:

- Kurum dışında bağımsız bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, kurum içinden elde edilenlere göre daha güvenilirdir.
- Kurum içinde etkin kontrol süreçlerinden geçen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Doğrudan denetçinin gözlemine dayalı olarak elde edilen denetim kanıtı, dolaylı yollardan elde edilen denetim kanıtına kıyasla daha güvenilirdir.
- Belge ya da elektronik formatta olan denetim kanıtı, sözlü ifadelere dayalı olanlara kıyasla daha güvenilirdir.

Denetçi, denetim kanıtı olarak kullanacağı bilgi ve belgelerin güvenilir ve yeterli olması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır.

Farklı nitelik ve farklı kaynaklardan elde edilen kanıtların tutarlı olması, denetim kanıtlarının güvenilirliliğini artırır. Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğer kaynaktan elde edilen ile tutarsız ise, denetçi bu tutarsız durumu çözmek için ne gibi ek yöntemlerin uygulanması gerektiğini belirlemelidir.

Denetimde elde bulunan tüm bilgi ve belgelerin incelenmesi her zaman mümkün olmayacağından, denetçi, denetim hedefleri ile ilgili sonuçlara örnekleme ve diğer seçim yöntemlerini kullanarak ulaşır. Denetçi, denetim görüşünü destekleyecek denetim kanıtlarının kalitesini ve miktarını yani yeterliğini ve uygunluğunu değerlendirirken mesleki yargısını ve mesleki şüpheciliğini kullanır.

### 2.1.3 Denetim Prosedürleri

Denetim prosedürleri denetim kanıtı toplama yöntemleridir. Bir denetim prosedürü planlama, uygulama ve sonuçların değerlendirilmesi gibi farklı süreçleri içeren kendi içerisinde mantıksal bir ilişki ve bütünlük içindeki faaliyetler bütünüdür. Her denetim prosedürünün kendine özgü amacı vardır. Örneğin bir denetim prosedürü olan kontrol testlerinin amacı denetlenen kurumun kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek kontrol zaaflarını (sapmalarını) tespit etmek iken diğer bir denetim prosedürü olan maddi

doğrulama prosedürünün amacı ise mali tablo beyanlarını test ederek mali tabloları etkileyen önemli hataları tespit etmektir. Denetçi, bu denetim prosedürlerinin yürütülmesi sırasında bir veya birden çok denetim tekniğinden yararlanır. Örneğin, iç kontrol testlerini yürütürken denetçi gözlem, yazılı ve sözlü bilgi alınması, belge incelemesi gibi tekniklerden birini veya birden fazlasını birlikte kullanırken, maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanmasında ise belge incelemesi, fiili-fiziki denetim ve teyit gibi tekniklerin birini veya birkaçını birlikte kullanabilir.

Denetçi hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin türünü, kapsamını ve uygulama zamanını denetim planında belirtmiş olmalıdır. Denetim programında ise yine her bir hesap alanında denetim hedefleri itibari ile tasarlanan bu prosedürlerin hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar. Denetim prosedürleri maddi doğrulama prosedürleri ve kontrol testlerinden oluşur.

#### 2.1.3.1 Maddi Doğrulama Prosedürleri

Maddi doğrulama prosedürleri, denetim hedefleri düzeyinde önemli hataları tespit etmek için yürütülür. Bu prosedürler, muhasebe kayıtlarının dayandığı hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi ile analitik inceleme süreçlerini kapsar. Denetçi, maddi doğrulama prosedürlerini planlama safhasında belirlenen önemli hata risklerini azaltacak şekilde planlar ve uygular.

İki tür maddi doğrulama prosedürü mevcuttur;

- Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri,
- Doğrulayıcı analitik prosedürler.

##### 2.1.3.1.1 Doğrudan Maddi Doğrulama Prosedürleri

Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri hesap ve işlemlerin ayrıntılı incelenmesidir. Denetim hedeflerine ilişkin planlanan güvence düzeyini temin etmek amacıyla, belirlenen risklere karşılık gelmek üzere, denetçi tarafından hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi suretiyle denetim kanıtı elde edilebilir. Hesap ve işlemlere ilişkin ayrıntılı inceleme, belli denetim hedeflerine özellikle "*doğruluk*", "*uygunluk*" ve "*mevcudiyet*"e ilişkin denetim kanıtı elde edilmesine daha uygundur.

#### 2.1.3.1.2 Doğrulayıcı Analitik Prosedürler

Uygulama aşamasında yürütülen analitik prosedürler doğrulayıcı analitik prosedürlerdir. Doğrulayıcı analitik prosedürler, mali ve mali olmayan verilerin analiz edilmesi suretiyle mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğunun tespiti ya da teyidi için uygulanır. Bu prosedürler özellikle zaman içinde gerçekleşme miktarı tahmin edilebilen büyük hacimli işlemler için kullanılır.

Analitik prosedürler uygulanırken çeşitli teknikler kullanılabilir. Bu teknikler, basit karşılaştırmalardan, ileri düzeyde istatistiksel tekniklerin kullanıldığı karmaşık analizlere kadar çeşitlilik gösterir. Analitik prosedürler, kurumun mali tablolarına, bu mali tabloları oluşturan tablo ve cetvellere ve mali tabloların münferit kalemlerine uygulanabilir. Uygulanacak teknik ve bunların uygulanma seviyesi denetçinin mesleki muhakemesine bağlıdır.

#### 2.1.3.1.3 Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Uygulanması

Denetçi, denetim hedefini gerçekleştirmede hesap ve işlemlerin ayrıntılı incelenmesini ifade eden doğrudan maddi doğrulama prosedürlerini, analitik prosedürleri veya her ikisini de kullanabilir.

Denetçi uygulayacağı prosedürü seçerken hangi yöntemin daha etkin olacağına ilişkin mesleki yargısını kullanır. Bazı durumlarda, denetçi, sadece doğrulayıcı analitik prosedürlerin uygulanmasının yeterli denetim kanıtı sağladığına karar verebilir. Örneğin, yapılan testler sonucu iç kontrol sistemlerinin etkin olarak çalıştığına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtları elde edilirse, belli bir takım işlemlere yönelik sadece doğrulayıcı analitik prosedürlerin uygulanması yeterli görülebilir. Diğer durumlarda ise, denetçi, risk değerlendirmesine dayanarak sadece hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi ya da doğrulayıcı analitik prosedürlerle birlikte ele alınmasının yeterli olacağını kararlaştırabilir.

Belirli denetim hedeflerine ulaşmada hangi denetim prosedürlerinin kullanılacağı kararı, denetçinin tespit riskini azaltmada mevcut prosedürlerin verimlilik ve etkinliklerine ilişkin beklentisine bağlıdır.

Maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamı ile bu prosedürlerin uygulandığı hesap alanları ve ilgili denetim hedeflerine ilişkin önemli hata riski arasında doğrusal bir ilişki vardır. Risk arttıkça denetçinin uygulayacağı maddi doğrulama prosedürünün kapsamı genişler.

Bir başka deyişle kontrollerin test edilmesi sonucu elde edilen kontrol güvencesi ne kadar düşükse uygulanacak maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamı o kadar geniş olacaktır. Örnekleme yönteminin kullanılması durumunda maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamının genişletilmesi, örneklem büyüklüğünün artırılması anlamına gelecektir.

#### 2.1.3.2 Kontrol Testleri

Denetçi, planlama aşamasında uyguladığı kontrol testleri ile iç kontrollerin etkinliğini test etmiş ve bir kontrol güvencesi elde etmiştir. Elde ettiği bu kontrol güvencesi üzerine de yürüteceği maddi doğrulama prosedürlerini tasarlamıştır. Bu aşamada ise denetçi, farklı zamanlarda işletilen farklı kontrollerin olması durumunda bunların etkinliğine ilişkin kontrol testleri veya planlama safhasında elde ettiği iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere ilave kontrol testleri yürütür. Planlama aşamasında yürüttüğü kontrol testlerinden sonra muhasebe ve iç kontrol sistemlerinde bir değişikliğin olması durumunda denetçi, bu değişiklikten sonra iç kontrollerin etkinliğini test edecektir.

Bu aşamadaki iç kontrol testleri yapıldıktan sonra, planlama aşamasında denetçinin elde ettiği kontrol güvencesini değiştirmesini gerektirecek şekilde bir sonucun ortaya çıkması durumunda, denetçi denetim yaklaşımına ilişkin gerekli değişikleri yaparak denetim planını ve programını revize eder.

### 2.1.4 Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan tekniklerden bir ya da bir kaçını kullanarak denetim kanıtı toplar. Uygulanan bir denetim tekniği bir veya birden fazla denetim hedefine yönelik denetim kanıtı sağlayabilir. Diğer taraftan farklı nitelikteki denetim hedeflerine ilişkin denetim kanıtı elde edilmesi, farklı denetim tekniklerinin uygulanmasını gerektirebilir. Örneğin; demirbaşların (maddi duran varlıkların) fiziki denetimi, bunların kurum varlıkları arasında yer aldığını yani, "*mevcudiyet*" hedefine kanıt sağladığı halde, "*aidiyet*" ve "***değerleme***" hedeflerine ilişkin bir kanıt sağlamayabilir. "*Aidiyet*" ve "***değerleme***" hedeflerine yönelik denetim kanıtı elde etmek için demirbaşlara ilişkin kayıt ve belgelerin incelenmesi gerekecektir. Kanıt toplamaya ilişkin başlıca teknikler şunlardır:

- Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi
- Fiili-Fiziki İnceleme
- Gözlem

- Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma
- Teyit Etme
- Karşılaştırma
- Yeniden Hesaplama
- Yeniden Uygulama

#### 2.1.4.1 Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi

İnceleme, kayıt veya belgelerin, kâğıt üzerinde yazılı şekilde ya da elektronik ortamda veya başkaca şekillerde ve kurum içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetlenmesidir. Kayıt ve belgelerin incelenmesi, incelenecek bu belgelerin niteliğine, kaynağına ve özellikle denetlenen kurum içinde üretilen belgeler söz konusu olduğunda bu belge ve kayıtların üretilmesinde uygulanan iç kontrol sistemlerinin etkinliğine bağlı olarak farklı düzeylerde güvenilirlik sağlar.

#### 2.1.4.2 Fiili-Fiziki İnceleme

Fiili ve fiziki inceleme, maddi duran varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir. Bu inceleme ile maddi duran varlıkların "*mevcudiyet*"lerine ilişkin denetim kanıtı sağlanmakla birlikte, "***değerleme***" ve "*aidiyet*" gibi diğer denetim hedeflerine ait denetim kanıtı sağlamak mümkün değildir.

#### 2.1.4.3 Gözlem

Gözlem, kurum tarafından uygulanan süreç veya işlemlerin izlenmesini ve gözlemlenmesini ifade eder. Kurum personeli tarafından yapılan envanter sayımına denetçinin eşlik etmesi veya iç kontrol sistemlerinin işleyişine ilişkin denetçi tarafından yapılan gözlemler buna örnektir. Gözlem yapmak suretiyle denetim kanıtı elde etmek mümkün olmakla birlikte, gözlem yapılan zaman dilimi ve gözlem yapılmasının, yapılan işe etkisini göz önünde bulundurmak gerekir.

#### 2.1.4.4 Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma

Yazılı veya sözlü bilgi alma, kurum içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder. Üçüncü şahıslardan resmi yazı ile bilgi istenmesi ya da kurum içerisinde bulunan kişilerle yapılan sözlü görüşme yoluyla bilgi sağlanması buna

örnektir. Bu yolla elde edilen cevaplar, denetçiye daha önceden sahip olmadığı ya da doğrulayamadığı denetim kanıtları hakkında da bilgi sahibi olma imkânı sağlayabilir.

#### 2.1.4.5 Teyit Etme

Teyit etme, muhasebe kayıtlarında yer alan bilgilerin doğrulanması için denetçi tarafından yapılan araştırma ve incelemeyi ifade eder.

#### 2.1.4.6 Karşılaştırma

İşlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmaları ifade eder.

#### 2.1.4.7 Yeniden Hesaplama

Yeniden hesaplama, mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir. Örneğin, amortismanların denetçi tarafından yeniden hesaplanarak mevcut amortisman kayıtlarının doğruluğunun kontrol edilmesi.

#### 2.1.4.8 Yeniden Uygulama

Yeniden uygulama, denetçinin esas itibariyle kurumun iç kontrol sistemlerince yerine getirilen süreç ya da kontrol mekanizmalarını, kurumdan bağımsız bir şekilde, bizzat yerine getirmesini ifade eder. Yeniden uygulama, iç kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirmek amacıyla nadiren uygulanan bir denetim kanıtı toplama tekniği olup bunun için genellikle bilgisayar destekli denetim tekniklerinden faydalanılır.

### 2.1.5 Denetim Programlarının Uygulanması

Denetçi, planlama çalışmaları sırasında yaptığı risk değerlendirmesine dayalı olarak denetim yaklaşımını belirlemiş ve denetim planında her bir hesap alanı için bu yaklaşıma uygun denetim prosedürlerinin niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını tasarlamıştır. Denetim programında ise, hesap alanları itibariyle her bir denetim hedefine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim planında tasarladığı denetim prosedürlerinin hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı bir şekilde açıklamıştır. Denetim programında ayrıca her bir hesap alanında incelenecek işlemlerin

türünü ve miktarını, bir başka ifade ile örnekleme yapıp yapmayacağını, örnekleme yapacaksa hangi örnekleme yöntemini kullanacağına karar vermiştir.

Denetimin bu aşamasında denetçi denetim hedeflerine ulaşmak için denetim programında belirlediği denetim tekniklerini uygulayarak denetim kanıtları toplayacaktır. Toplanan bu denetim kanıtları denetçinin vereceği denetim görüşüne dayanak teşkil edecektir. Denetçi denetim kanıtlarını hesap ve işlemleri aşağıdaki şekilde incelemek suretiyle elde eder.

#### 2.1.5.1 Açılış Hesaplarının ve Önceki Dönemden Devreden Verilerin İncelenmesi

##### 2.1.5.1.1 Açılış Hesaplarının İncelenmesi

"*Açılış Hesapları*" cari dönemin başında var olan hesap bakiyeleridir. Açılış hesapları, önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanır ve önceki dönemde uygulanan muhasebe ilkeleri ile önceki dönemde yapılmış olan işlemlerin etkisini yansıtır.

Denetçinin, açılış hesapları ile ilgili olarak toplayacağı denetim kanıtlarının yeterliliği ve uygunluğu aşağıdaki hususlara bağlıdır:

- Kurum tarafından yürütülen muhasebe uygulamaları,
- Önceki dönem mali tablolarının denetlenip denetlenmediği eğer denetlendiyse denetçi raporunun niteliği,
- Cari dönem mali tablolarındaki önemli hata riski ve hesapların yapısı,
- Cari dönem mali tablolarıyla ilgili açılış hesaplarının önemlilik derecesi.

Önceki dönem mali tabloları, başka bir denetçi tarafından denetlendiğinde, denetçi, önceki denetçinin çalışma kâğıtlarını gözden geçirerek açılış hesapları ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtına ulaşabilir.

Önceki dönem mali tabloları denetlenmemişse ya da kullanılan yöntemler denetçiyi tatmin etmiyorsa, ilave denetim prosedürleri uygular.

##### 2.1.5.1.2 Önceki Dönemden Gelen Verilerin İncelenmesi

Önceki dönemden gelen veriler, cari dönemin mali tablolarında yer alan, geçmiş döneme ilişkin tutar ve açıklamalar olup cari dönem mali tablolarının ayrılmaz bir parçasıdır.

Önceki dönemden gelen verilerin incelenmesi, cari dönem rakamları ile önceki dönem rakamlarının karşılaştırılmasını kapsar ve cari dönem mali tablolarının denetiminin bir unsurunu oluşturur.

Önceki dönemden gelen verilerin doğru alınması, mali tabloların cari döneme ilişkin verilerinin doğru kabul edilmesi bakımından önemlidir.

Denetçi, önceki dönemden gelen verilerle ilişkili olarak aşağıdaki hususlarda denetim kanıtı elde eder:

- Önceki dönemden gelen verilerin doğruluğu,
- Önceki dönem muhasebe uygulamaları ile cari dönem muhasebe uygulamalarının uyumluluğu.

#### 2.1.5.2 Cari Yıl Hesap ve İşlemlerinin İncelenmesi

Denetçi gelir ve gider hesapları, varlık ve kaynak hesapları ve mali tablo dipnotları ve düzenleyici hesaplara ilişkin olarak bir hesap alanındaki işlemlerden ne kadarını hangi denetim prosedür ve tekniklerini uygulayarak inceleyeceğini planlama aşamasında denetim programında belirlemiştir.

Bu aşamada denetçi, hesap alanlarına ilişkin olarak;

- Yüzde yüz incelemeye karar vermişse o hesap alanına ilişkin tüm kayıt ve belgeleri,
- Belirli işlemlerin incelenmesine karar vermişse; seçilen işlemlere ilişkin kayıt ve belgeler ile popülasyon kalanına uygulanacak örnekleme yöntemi ile belirlenen kayıt ve belgeleri,
- Örnekleme yapılmasına karar vermişse tüm popülasyona uygulanacak örnekleme yöntemi ile belirlenen kayıt ve belgeleri ilgili hesap alanının yer aldığı mali tabloya ilişkin denetim hedeflerine ulaşacak şekilde detaylı olarak inceler.

#### 2.1.5.3 Mali Rapor ve Tabloların İncelenmesi

Denetçi, cari yıla ilişkin hesap ve işlemlerin incelenmesi tamamlandığında, kurum yönetimince düzenlenen mali tabloları aşağıdaki yönlerden inceler. Ancak denetimler

önceki yıllara ilişkin olarak yürütülüyorsa mali tabloların incelenmesi uygulama safhasının başında yapılır.

Bu amaçla;

- Mali tabloların yasal gereklere uygun olup olmadığı,
- Muhasebe uygulamalarının, hesap talimatlarına uygun olup olmadığı, gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığı, istikrarlı şekilde uygulanıp uygulanmadığı ve denetlenen kuruma uygun olup olmadığı,
- Bir bütün olarak mali tabloların, denetlenen kurum hakkındaki bilgilerle tutarlı ve denetim prosedürlerinin sonuçlarına uygun olup olmadığı,
- Mali tablolardaki açıklamaların makul olup olmadığı,
- Mali tablolarda yer alan ara toplamlar ile toplam miktarın uyumlu olup olmadığı

değerlendirilir.

### 2.1.6 Kanıt Toplamada İlave Prosedürlerin Uygulanması

#### 2.1.6.1 İlgili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi

İlgili taraf işlemlerinin incelenmesinin amacı, önem arz eden ilgili taraf işlemlerinin;

- Mali tablolara etkisinin,
- Bunlardan kaynaklanan yolsuzluk ihtimalinin

değerlendirilmesidir.

Bir taraf diğer bir tarafı kontrol edebiliyor veya gerek mali gerekse idari kararlarında diğer taraf üzerinde etkili olabiliyorsa veyahut diğer taraf ile ortak kontrole tabi ise ilgili taraftan söz edilebilir. Kamu sektöründe ilgili taraflara;

- Dolaylı veya doğrudan denetlenen kurum tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kurumlar,
- Bağlı birimler,

- Kurum üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar veya bunların yakın aile üyeleri,
- Kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri

örnek gösterilebilir.

İlgili taraflar ve bunlarla ilgili işlemler hakkındaki bilginin kurum yönetimi tarafından sağlanması durumunda denetçi, bu bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu test etmelidir. Kurum yönetimi tarafından ilgili taraflar ve bunlarla ilgili işlemler hakkında bilgi sağlanmaması durumunda ise denetçi, ilgili taraf ve bunlarla ilgili işlemlerin belirlenmesi amacı ile aşağıdaki çalışmaları yürütebilir:

- Kurumla ilgili mevzuatın incelenmesi,
- Önceki dönem denetçileriyle görüşme,
- Önceki yıl çalışma kâğıtlarını inceleme,
- Yönetimden sorumlu kişilerin yakın ilişki içerisinde bulundukları kişileri ve bunların denetlenen kurumla olan ilişkilerini araştırma,
- Kurum içerisindeki kilit personelle veya kurumla ilgili diğer personelle görüşme,
- Yönetimden sorumlu olanların aldığı kararların incelemesi.

Kurumların veya kurum çalışanlarının ilgili taraflarla bu tür işlemlerde bulunmasına ilişkin mevzuat varsa, denetçi bu mevzuata özellikle dikkat etmelidir. Kamu sektörü çalışanları (özellikle bunların yakın aile üyeleri) için kurumla mesleki veya ticari ilişkiye girmelerini yasaklayan düzenlemeler bulunabilir. Bu durumda ise denetim prosedürlerinin, düzenlemelere uygun olmayan uygulamaları araştıracak şekilde genişletilmesi gerekir.

#### 2.1.6.2 Kurumun Ürettiği Diğer Bilgi Ve Belgelerin İncelenmesi

Kurum yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yılık faaliyet raporları, mali özetler veya açıklamalar, insan kaynaklarına ilişkin veriler ve yatırım planları diğer bilgi ve belgelere örnek olarak verilebilir.

Mali tablolarla diğer bilgi ve belgeler arasındaki tutarsızlıklar, mali tabloların güvenilirliğini zedeleyeceğinden denetçi, bu tutarsızlıkların nedenlerini araştırmalı ve bu tutarsızlıkların denetim görüşüne etkisini değerlendirmelidir.

### 2.1.6.3 Dış Teyit Alınması

Dış teyit, kurumun mali tablolar üzerindeki beyanlarını etkileyen belirli bir konu hakkında, üçüncü bir kişiden doğrudan iletişim kurulması suretiyle denetim kanıtının temin edilmesi ve değerlendirilmesi süreci olup maddi doğrulama tekniklerinden birisidir.

Denetçi, dış teyit alma ihtiyacını belirlerken hesap alanlarına ilişkin yapılmış olan risk değerlendirmesini ve uygulanan diğer denetim tekniklerinden elde edilen kanıtların bu hesap alanlarına yönelik önemli hata riskini azaltmada yeterli olup olmadığını değerlendirir. Diğer tekniklerden elde edilen kanıtların yeterli olması durumunda dış teyit alma ihtiyacı olmayabilir. Bazı durumlarda ise bir denetim hedefi ile ilgili olarak sadece dış teyit yolu ile kanıt elde edilmesi yeterli olabilir. Bazı durumlarda da denetçi, mevcut denetim kanıtlarının doğruluğunu ve güvenilirliğini test etmek üzere dış teyit alma ihtiyacı duyabilir.

Denetçi, dış teyit isteklerini belirli denetim hedeflerine uygun olarak hazırlamalıdır. Denetçi teyit isteklerini hazırlarken, mali tablo beyanları ile teyitlerin güvenilirliğini etkileyecek faktörleri değerlendirmelidir.

Dış teyit isteğinin biçimi tasarlanırken, önceki denetim tecrübeleri ve yapılan benzer çalışmalardaki tecrübeler, teyit edilen bilginin niteliği, denetlenen kurumun faaliyet gösterdiği ortam, teyide cevap vermesi beklenilen ilgililerin teyit ile ilgili uygulamaları göz önünde bulundurulmalıdır.

Denetçi, dış teyit yolu ile elde edilen kanıtların güvenilirliğini değerlendirirken teyit isteğine cevap veren tarafların; yeterliliğini, bağımsızlığını, cevap verme yetkisini ve teyit isteğinin konusuna ilişkin bilgisi ve tarafsızlığını göz önünde bulundurarak mesleki yargısını kullanır.

Denetçi bankalardan, diğer denetim elemanlarından, diğer kurumlardan (SGK, Tapu İdaresi gibi) veya diğer gerçek ve tüzel kişilerden ihtiyaca göre dış teyit alabilir.

### 2.1.6.4 Diğer Çalışmalardan Yararlanma

Denetçi, yapacağı denetimlerde diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanır. Denetçi, denetim görüşünün oluşturulması, denetim prosedür ve tekniklerinin içeriği, denetimin zamanlaması ve kapsamından kendisi yetkili ve sorumlu olup diğer çalışmalardan kısmi olarak yararlanabilir.

Diğer denetçiler; iç denetçileri, bağımsız dış denetçileri, diğer kamu denetçilerini, kontrolörlerini veya müfettişlerini, uzmanlar ise; denetim ve muhasebe dışındaki belirli bir alanda özel bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan gerçek veya tüzel kişileri ifade etmektedir. Denetçi, diğer çalışmalardan şu amaçlarla yararlanır:

- Denetçinin bilgi ve tecrübesinin sınırlı olması veya zaman yetersizliği nedeniyle bazı çalışmaların yerine getirilmesinin mümkün olmaması durumunda, denetim hedefleri ile ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek,
- Denetimi zamanında, etkin, verimli ve tutumlu bir şekilde gerçekleştirmek.

#### 2.1.6.4.1 İç Denetim Çalışmasından Yararlanma

Denetçi, iç denetçilerin yapmış olduğu çalışmadan yararlanmadan önce, bu denetim çalışmasının güvenilir ve yürüteceği denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Bu değerlendirme denetimin planlanması aşamasında yapılmış ve aynı zamanda iç denetim çalışmalarından yararlanılacak konular belirlenmiştir

Denetçi, iç denetçilerin çalışmaları veya raporlarında yer alan bulgulardan yararlanırken, denetimin planlama aşamasında yaptığı iç denetimin değerlendirme sonuçlarına göre iç denetçilerin bulgularını doğrudan denetim kanıtı olarak kullanabileceği gibi, iç denetçilerin incelediği işlemleri tekrar inceleyebilir veya benzer işlemleri inceleyebilir.

#### 2.1.6.4.2 Uzman Çalışmasından Yararlanma

Denetçi, uzman çalışmasından denetim kanıtı elde etmede yararlanabilir. Denetim hedeflerine ulaşılması amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi için uzman değerlendirmesi, görüşü veya raporuna ihtiyaç duyulabilir. Denetçi, bir uzman tarafından hazırlanan çalışmayı kullanırken söz konusu çalışmanın denetimin amaçları için uygun olduğundan emin olmalıdır.

Uzman, belirli bir alanda özel bilgi, beceri ve deneyim sahibi olan ve denetimler sırasında bu özel bilgi, beceri ve deneyiminden yararlanılmak üzere görevlendirilen gerçek veya tüzel kişileri ifade eder.

Denetçinin mesleği gereği bilgi sahibi olması gereken hususlarda uzmandan yararlanması söz konusu değildir. Uzman çalıştırma ihtiyacının denetçi tarafından

denetimin planlanması aşamasında belirlenmesi esastır. Ancak gerektiğinde denetimin diğer aşamalarında da uzman çalıştırılabilir.

Denetçi, uzman çalıştırma ihtiyacı gerekçesinde, çalıştırılacak uzmanın nitelikleri, görev alanı ve tahminî çalışma süresini belirtir. Eğer denetçinin, uzmanın yeterliliği ve tarafsızlığı konusunda endişesi varsa, uzman çalışmasından yeterli denetim kanıtı elde edip edemeyeceğini değerlendirir. Bu durumda denetçi, ek denetim prosedürleri ve teknikleri uygulamaya veya başka bir uzmandan denetim kanıtı elde etmeye gerek görebilir.

Denetçi, uzman çalışması sonucunda elde edilen bulguların ve düzenlenen raporun, denetim kanıtı olarak uygun olup olmadığını, mali tablolardaki verilerle çelişip çelişmediğini ve denetim görüşüne destek olup olmayacağını değerlendirmelidir. Bu değerlendirmeyi yaparken;

- Uzmanın yararlandığı bilgi ve kaynakların yeterli, uygun ve güvenilir olup olmadığını,
- Uzmanın kullandığı çalışma yöntem ve tekniklerin yerinde ve güvenilir olup olmadığını, göz önünde bulundurmalıdır.

Uzman çalışması yeterli denetim kanıtı sağlamıyorsa veya sonuçları diğer denetim kanıtlarıyla uyuşmuyorsa, denetçi konuyu çözüme kavuşturmalıdır. Bu amaçla denetçi, denetlenen kurumla veya uzmanla bu konuyu görüşmeyi veya başka uzman görevlendirme de dahil olmak üzere ilave denetim prosedürleri uygulamayı dikkate almalıdır.

Uzman çalıştırılmasına karar verilmesi durumunda denetçi ilgili mevzuatında belirtilen usulleri takip eder.

#### 2.1.6.4.3 Bağımsız Dış Denetçilerin Raporlarından Yararlanma

Denetçi, Sayıştayın talebi üzerine veya kendi kuruluş kanunları ya da ilgili diğer hukuki düzenlemeler uyarınca hesap ve işlemlerini bağımsız dış denetçilere denetlettiren kamu idarelerinin denetimi sırasında bağımsız dış denetçilerin hazırladığı raporlardan yararlanmak sureti ile denetim kanıtı elde edebilir.

Denetçi bağımsız dış denetçilerin raporlarından yararlanıyorsa bu raporların yeterli ve uygun denetim kanıtı sağladığından emin olmalıdır.

#### 2.1.6.4.4 Diğer Denetim Elemanlarının Çalışmalarından Yararlanma

Denetçi, yapacağı denetimde, denetim kanıtı elde etmek üzere diğer denetim elemanlarının çalışmalarından da yararlanabilir. Bu çerçevede denetçi, denetlenen kurumun;

- Denetlenen döneme ilişkin hesap ve işlemlerini,
- Önceki dönem mali tablolarını,
- Denetlenmekte olan mali tablolarda yer alan önemli hesaplardan biri veya birkaçını kısmi denetim kapsamında,
- Konsolide veya bağlı ya da ilgili birim mali tablolarını

denetlemiş olan diğer denetim elemanlarının çalışmalarından yararlanabilir.

Denetçi, diğer denetim elemanlarının çalışmalarından yararlanmayı planladığında;

- Diğer denetim elemanlarının mesleki yeterliğini, deneyimini değerlendirmelidir.
- Diğer denetim elemanlarının çalışmalarının, kendi amaçlarına uygun olup olmadığından emin olmalıdır.
- Diğer denetim elemanlarının ve/veya bağlı olduğu birimlerin bağımsızlığını ve bu bağımsızlığa uyulup uyulmadığını değerlendirmelidir.
- Diğer denetim elemanlarının muhasebe, denetim ve raporlamaya ilişkin kurallara uyup uymadıklarını değerlendirmelidir.

Denetçi diğer denetim elemanlarının önemli bulgularından yararlanmak üzere, onların çalışmalarını değerlendirirken uyguladıkları denetim yöntem ve tekniklerini karşılıklı olarak müzakere edebileceği gibi, yazılı belgeleri (kontrol listeleri, soru formları) gözden geçirebilir ve çalışma kâğıtlarını inceleyebilir.

## 2.2 DENETİM SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

### 2.2.1 Giriş

Denetçi, mali tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği; iç kontrollerin tasarımı ve etkinliği; kurumun işlem ve faaliyetlerinin kanunlara ve diğer düzenlemelere uygunluğu hakkında bir sonuca ulaşmak amacıyla denetimin sonuçlarını değerlendirmelidir. Denetçi, denetim sonuçlarını bir bütün olarak değerlendirirken bulunan hataları, tespit edilen kontrol zaaflarını ve yolsuzluğa işaret edebilecek bulguları içeren tüm önemli hususları mutlaka göz önünde bulundurur.

Denetçi denetim sonuçlarını hesap alanları ve mali tabloların bütünü itibariyle değerlendirir. Bu değerlendirmeyi yaparken hesap alanları itibari ile uyguladığı doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin, analitik incelemelerin ve kontrol testlerinin sonuçlarını esas alır.

Ayrıca bu değerlendirme yapılırken denetim süresince tespit edilen hataların önemli olup olmadıklarının da belirlenmesi gerekir. Hataların önemliliği hem miktar olarak hem de nitelik ve etki açısından dikkate alınmalıdır.

Tespit edilen hataların gerçekten hata olup olmadıklarının teyidi için denetlenen kurumun yetkilileri ile görüşülmesi gerekir. Kurum yetkilileri hatalarda düzeltme yaparsa, denetçi hataların değerlendirilmesinde ve genellenmesinde bunu dikkate almalıdır.

### 2.2.2 Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

#### 2.2.2.1 Kontrol Testlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Denetimler sırasında iki düzeyde kontrol testleri yürütülebilir. İlki, önemli hesap alanlarında kontrollerin çalışıp çalışmadığını anlamaya yönelik planlama aşamasında yürütülen kontrol testleridir. Denetçi, planlama aşamasında yürüttüğü kontrol testlerinin sonuçlarını, yine planlama aşamasında değerlendirir ve buna göre her bir hesap alanı için uygun denetim yaklaşımı belirler (Bkz. 1.5 Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi). İkincisi ise uygulama (alan çalışması) sırasında tespit ettiği ilave kontrollerin çalışıp çalışmadığını anlamak ve planlama aşamasında kontrollerin çalışıp çalışmadığına ilişkin yaptığı değerlendirmeyi gözden geçirmek üzere yürütülen kontrol testleridir. Uygulama aşamasında yürütülen kontrol testlerinin sonucunda denetçi, planlama aşamasında tespit

edemediği kontrol zayıflıkları ya da kontrol sapmaları tespit ederse, bu durumu kurum yönetimine bildirir, ayrıca gerekiyorsa denetim planını revize eder.

Kontrol testleri ile normalde parasal miktara dayalı hata bulunmaz.

Denetçi, uygulanan kontrol testleri sonucu tespit ettiği bütün kontrol zaaflarını ve bunların giderilmesi için alınacak önlemleri kurum yönetimine bildirir.

#### 2.2.2.2 Doğrulayıcı Analitik İncelemelerin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Analitik inceleme sonucunda, bir hesap alanında denetçi tarafından tahmin edilen değer ile kayıtlı değer arasında bir fark bulunduğu takdirde, denetçi, bu farkın kabul edilebilir olup olmadığını değerlendirir. Eğer fark kabul edilebilir düzeyde ise analitik incelemeden yeterli güvence elde ediliyor demektir. Eğer fark kabul edilebilir değilse, başka bir ifadeyle fark önemli miktarda ise, denetçi bu farkın nedenlerini araştırmak ve varsa parasal hataları tespit etmek üzere uygun maddi doğrulama prosedür ve tekniklerini uygulayarak olayı açıklığa kavuşturmalıdır.

#### 2.2.2.3 Doğrudan Maddi Doğrulama Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinin (hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi) sonuçlarının değerlendirilmesi ile parasal hatalar tespit edilir. Tespit edilen parasal hataların değerlendirilmesi, denetçinin; bir hesap alanındaki tüm kayıt ve işlemleri incelemesi, bir hesap alanındaki yüksek miktarlı ya da kilit konumdaki işlemlerin tamamını inceleyip kalan işlemleri denetim örneklemesi yaparak incelemesi ya da hesap alanının tümüne ilişkin denetim örneklemesi yaparak incelemesi durumlarına göre farklılık gösterir.

### 2.2.3 Parasal Hataların Değerlendirilmesi

Hesap alanlarının her birine ilişkin yürütülen maddi doğrulama testleri sonucunda herhangi bir parasal hata bulunmuşsa, denetçi öncelikle hatanın hangi denetim hedefi/hedefleri ile ilgili olduğunu belirler.

Denetçi hatanın uygunluk denetim hedefine ilişkin bir kamu zararı olduğunu düşünüyorsa, bu takdirde benzer bütün işlemleri de inceleyerek ilgili hesap alanındaki kamu zararının tümünü hesaplamalıdır.

Diğer denetim hedeflerine ilişkin bulunan hatalar örnekleme yapılmak suretiyle bulunmuş ve bulunan hata niteliği itibariyle genelleme yapmayı gerektirecek bir hata ise, uygulanan örnek seçim tekniğine göre, söz konusu hata içinde bulunduğu popülasyona genellenmek suretiyle ilgili hesap alanındaki tahmin edilen hata tutarına ulaşılır. (Bkz. 2.2.3.5 Hataların Genellenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar)

Denetçi, hatanın niteliği hakkında bir araştırma ve değerlendirme yapar. Bir hesap alanında bulunan hatalar aşağıdaki şekillerde olabilir:

*Münferit hatalar:* Yalnızca incelenen işlemde olduğu düşünülen hatalardır. (Örneğin, rakamların sehven hatalı yazılması)

*Sistematik hatalar:* İncelenen işlemlere benzer işlemlerde de aynı şekilde gerçekleşen hatalardır. (Örneğin, yatırım harcamalarının yıl boyunca cari gider olarak kaydedilmesi)

*Münhasır hatalar:* Belirli bir işlem grubu, belirli bir kişinin yaptığı işlemler veya belirli bir birim ya da belirli bir bölgede gerçekleştirilen işlemlere ilişkin hatalardır. Münhasır hatalar sınırı belirlenebilen hatalardır. (Örneğin, tedavi ödemelerinde bulunan hataların yalnızca belirli bir eczaneye ilişkin olması)

Denetçi, her bir hesap alanındaki toplam hatayı ya da tahmin edilen toplam hatayı belirlemek için aşağıdaki süreci izler.

### 2.2.3.1 Tüm İşlemlerin İncelendiği Alanlardaki Hataların Değerlendirilmesi

Tüm işlemlerin incelenmesi (%100 inceleme) sonucu, bir hesap alanındaki tüm işlemler incelenmiş olacağından söz konusu hesap alanındaki toplam hata miktarı inceleme sonucu bulunan hataların toplamıdır. Bu inceleme sonucunda tespit edilen hatalar bilinen/hesaplanan hata olarak adlandırılır ve toplam hata miktarı bilindiği için genelleme yapmaya gerek kalmaz.

### 2.2.3.2 Belirli İşlemlerin İncelendiği Alanlardaki Hataların Değerlendirilmesi

Bir hesap alanında, seçilen belirli (yüksek miktarlı ya da kilit konumdaki) işlemlerin tamamının incelenip kalan işlemlerin denetim örneklemesi yapılarak incelenmesi sonucu, söz konusu hesap alanındaki toplam hata; seçilen işlemlerin incelenmesi sonucu bulunan hata (bilinen/hesaplanan hata) toplamı ile örneklemeye tabi popülasyon içindeki hatanın

popülasyonun tümüne teşmil edilmesi sonucu bulunan hatanın (genellenmiş hata) toplamı olacaktır. Buna hesap alanındaki tahmin edilen toplam hata denilmektedir.

Hata tahmini, örnekleme yapılan hesap alanlarında söz konusudur. İncelenen örnek içinde tespit edilen hata tutarı esas alınarak hesap alanının tümünde ne kadar hata olabileceği tahmini hata ile bulunur.

Belirli işlemlerin tamamı incelenerek, kalan işlemlere istatistiki olmayan örnekleme yöntemi uygulanmışsa buradaki hatalar için bir genelleme yapılmayacaktır.

#### 2.2.3.3 İstatistiki Örnekleme Yöntemi Uygulanan Alanlarda Hataların Genellenmesi

Bir popülasyonun istatistiki örnekleme yöntemi ve işlem birimine ya da para birimine dayalı seçim tekniği uygulanarak incelenmesi sonucu, incelenen örneklem birimlerinde bulunan toplam hatanın, popülasyonun tümüne teşmil edilmesine hataların genellenmesi adı verilmektedir. Bir hesap alanı içinde birden fazla popülasyon belirlenmişse, genelleme her bir popülasyon için ayrı ayrı hesaplanacaktır. Bu durumda hesap alanındaki tahmin edilen toplam hata her popülasyon için genellenen hataların toplanması sonucu bulunacaktır. Ayrıca ilgili hesap alanında, varsa bilinen (hesaplanan) hata tutarı da bu toplama eklenecektir.

##### 2.2.3.3.1 Para Birimine Dayalı Seçim Tekniğinin Kullanılmasında Hataların Değerlendirilmesi

***Genellenmiş Hatanın Hesaplanması;*** Para birimine dayalı örnekleme yapılan hesap alanlarında hataların genellenmesi aşağıdaki formüle göre yapılır.

İncelenen her bir örnekte bulunan hata miktarı, örneğin tutarına bölünerek söz konusu örnekteki hata oranı bulunur. Hata içeren örneklerdeki hata oranları toplanarak toplam hata oranı bulunur. Bulunan bu toplam hata oranı, popülasyon değerinin hesaplanan örneklem sayısına bölünmesi suretiyle bulunan örneklem aralığıyla çarpılarak popülasyondaki genellenmiş hata bulunur.

**Genellenmiş Hata Formülü (Para Birimine Dayalı Seçim Tekniği İçin)**

**Genellenmiş Hata = Popülasyondaki Toplam Hata Oranı x Örneklem Aralığı**

**Örnek: Genellenmiş Hatanın Hesaplanması**

Ek ders giderleri hesap alanının tamamı bir popülasyon olarak alınmış ve para birimine dayalı örnekleme uygulanmıştır. Gerekli veriler;

Popülasyon değeri: 100.000.000-TL

Örneklem büyüklüğü: 20

Örneklem Aralığı: 100.000.000 /20 = 5.000.000-TL

| Hatalar | Kayıtlı değer (TL) | Olması gereken (TL) | Hata miktarı (TL) | Hata oranı (Hata Miktarı / Kayıtlı Değer) |
|---|---|---|---|---|
| 1. | 500 | 450 | 50 | 0.10 |
| 2. | 1500 | 1200 | 300 | 0.20 |
| 3. | 70 | 77 | -7 | -0.10 |
| Toplam hata oranı | | | | 0.40 |

Genellenmiş Hata =0.40 x 5.000.000= 2.000.000 TL

Örnekte ek ders giderleri hesap alanına dâhil tüm işlemler örnekleme içinde olduğundan genellenmiş hata aynı zamanda tahmin edilen hatadır.

Para birimine dayalı örnek seçim tekniğinin uygulandığı alanlarda hesap alanının tamamı örneklemeye tabi tutulmuşsa tahmin edilen hata genellenmiş hatadır. Yüksek değerli veya kilit işlemler ayrılarak incelenmişse bunlarda tespit edilen hatalar, bilinen/hesaplanan hata olarak addedilir ve genellenmiş hatalarla toplanarak tahmin edilen hata bulunur.

#### 2.2.3.4 İstatistiki Olmayan Örnekleme Yöntemi Uygulanan Alanlarda Hataların Değerlendirilmesi

İstatistiki olmayan örnekleme yönteminde, örneklem büyüklüğü ve ne kadar örneğin ne şekilde seçileceği tamamen denetçinin mesleki yargısına göre belirlendiğinden, bu yöntemle belirlenen örnekler popülasyonu temsil etme özelliğinden ziyade bilgi sağlamak ya da değerlendirme yapmak amacı taşır. Bu yönteme göre bulunan hatalar

genellenemeyecektir. Eğer bulunan hataların popülasyon içinde başka işlemlerde de olduğu düşünülüyorsa, denetçi benzer işlemlerinin tamamını incelemelidir.

#### 2.2.3.5 Hataların Genellenmesinde Dikkat Edilecek Hususlar

Denetçi eğer bir hesap alanındaki tüm işlemleri ya da işlemlerin bir kısmını örneklemeye tabi tutmuşsa seçilen örneğin popülasyonu temsil etmesi gerekmektedir. Bu nedenle örnek içinde bulunan hatalar, belirli istisnalar dışında, popülasyonun tümüne genellenmektedir. Hataların genellenmesi denetçinin hesap alanının tümü hakkında hata tahmini yapması için uygulanmaktadır. Böylece denetçi her bir hesap alanı için tahmin edilen hata ile önemlilik seviyesini karşılaştırabilecek ve denetlenen kurum için bir denetim görüşü belirleyebilecektir. Ancak her hatanın genellenmesi söz konusu değildir. Bir hatanın genellenmesi için söz konusu hatanın popülasyon içindeki diğer işlemlerde de olabileceğine ilişkin yeterli kanıt olması gerekir. Örneğin denetçi bulduğu hatanın müstakil bir hata olduğu kanaatine varmışsa, bir başka ifade ile yalnızca incelenen işleme ilişkin bir hata olduğunu düşünüyorsa, bu hatayı genele teşmil etmeyecektir.

Bazı durumlarda denetçi, örnekleme yapmış olmasına rağmen bulduğu hatanın sınırını belirleyerek söz konusu hatanın belirli tür işlemler, belirli bir yerde gerçekleştirilen işlemler ya da belirli kişilerin yaptığı işlemlerde olduğu kanaatini taşıyorsa, genellemeyi sadece söz konusu işlemlerle sınırlayarak yapmalıdır.

Denetçi tespit edilen hatanın sistematik hata olduğunu bir başka ifade ile hatanın belirli işlemlerde aynı şekilde meydana geldiğini düşünüyorsa hatanın tamamını hesaplayarak bilinen hata tutarına ulaşır. Örneğin denetlen kurumda geçici görev yolluklarının ödenmesinde il düzeyinde denetim yetkisi bulunan denetim elemanlarına, bölge düzeyinde denetim görevi için öngörülen oranın uygulandığı tespit edildiğinde sadece denetim görevi için ödenen geçici görev yolluklarına ilişkin hatanın tamamı hesaplanarak bilinen hataya ulaşılır. Bu hatanın bütün yolluklara teşmil edilmesi mümkün değildir.

Uygunluk denetiminin ve Sayıştayın yargı fonksiyonunun gereği olarak kamu zararına ilişkin hataların da genele teşmil edilmesi söz konusu değildir. Çünkü kamu zararına ilişkin hatalar benzer olsalar bile, sorumluları ve miktarları farklı olabilir. Ayrıca denetçi, her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarını ve sorumlularını belirlemek durumundadır.

#### 2.2.3.6 Denetim Sonuçlarının Hesap Alanları İtibariyle Değerlendirilmesi

Denetçi hesap alanlarının her biri itibariyle tahmin edilen hata ile önemliliği karşılaştırır. Hesap alanlarının her biri için;

- Tahmin edilen hata, önemliliğin %50'sinden az ise ilave çalışma yapmaya gerek olmadığına karar verilebilir.
- Tahmin edilen hata, önemliliğin %50'sinden fazla ise ilgili hesap alanında ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.
- Tahmin edilen hata, önemlilikten fazla ise ilave çalışma yapılmasına ya da olumsuz veya şartlı denetim görüşü verilmesine karar verilebilir.

Yukarıda verilen oranlar genel bir fikir vermek için belirlenmiş olup mutlak talimatlar değildir. Denetçi bu oranlar dışında da mesleki yargısını kullanarak ilave çalışma yapıp yapmayacağına karar verebilir. Burada belirleyici olan, denetçinin ilgili hesap alanının doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediğine ilişkin kanaatini, yeterli denetim kanıtına dayandırmasıdır.

Hesap alanına ilişkin işlemlerin yüzde yüzünün incelenmesi durumunda, bulunan hataların önemlilik seviyesi ile karşılaştırılması, sadece ilgili hesap alanıyla ilgili kanaatın belirlenmesi amacıyla yapılacaktır.

#### 2.2.3.7 Tüm Hesap Alanlarına İlişkin Sonuçların Birleştirilerek Değerlendirilmesi

Hesabın/mali tabloların tümü hakkında bir değerlendirme yapabilmek için hesap alanlarının tamamından elde edilen sonuçların bir araya getirilmesi gerekir. Her hesap alanı için belirlenen toplam hatalar toplanarak hesabın tümü için tahmin edilen toplam hata elde edilir.

| Sonuçların Birleştirilmesi (Örnek) | |
|---|---|
| **Hesap Alanı** | **Tahmin Edilen Hata** |
| Maaş Ödemeleri | 2.000 |
| Yatırım Harcamaları | 3.000 |
| Hizmet Alım Giderleri | 5.000 |
| *Tahmin Edilen Toplam Hata* | *10.000* |

Hesap alanlarından elde edilen sonuçların birleştirilmesi ile hesabın tümü için bulunan toplam tahmin edilen hata miktarı da tek tek hesap alanlarında olduğu gibi önemlilikle karşılaştırılır:

- Tahmin edilen toplam hata, önemliliğin %50'sinden az ise ilave çalışma yapmaya gerek olmadığına karar verilebilir.
- Tahmin edilen toplam hata, önemliliğin %50'sinden fazla ise ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.
- Tahmin edilen toplam hata, önemlilikten fazla ise ilave çalışma yapılmasına ya da olumsuz veya şartlı denetim görüşü verilmesine karar verilebilir.

Her bir hesap alanına ilişkin değerlendirmede olduğu gibi, denetçi hesap alanlarının tümü için yapacağı değerlendirmede de yukarıdaki oranlar dışında mesleki yargısını kullanarak ilave çalışma yapıp yapmayacağına karar verebilir. Burada belirleyici olan, denetçinin mali tabloların bir bütün olarak doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediğine ilişkin vereceği denetim görüşünü, yeterli denetim kanıtına dayandırmasıdır.

#### 2.2.3.8 İlave Çalışma Yapılması

Denetçi, bir hesap alanında ilave çalışma yapılmasına karar verirse, hataların kaynağını tespit etmesi gerekir. Hatalar bir kişinin yaptığı işlemlerden ya da belirli tür işlemlerden kaynaklanıyorsa, denetçi yalnızca bu işlemlerle ilgili ilave çalışma yapar. Hatalar bu şekilde belirli bir alanla sınırlı değilse yani hesap alanındaki denetlenmemiş

herhangi bir işlemin hatalı olma olasılığı varsa örneklem büyüklüğünü arttırarak daha fazla işlemi inceler.

Denetçi eğer hesap alanlarındaki sonuçları birlikte değerlendirdiğinde de ilave çalışma ihtiyacı hissetmişse ilave çalışmayı hataların yoğunlaştığı hesap alanlarında yapar.

Bazı hataların, hesabın/hesap alanlarının geneline yaygın olmasına rağmen hesap alanları itibariye değerlendirildiğinde hesap alanını önemli ölçüde etkilememesi, mali tablolar düzeyinde birlikte değerlendirildiğinde ise yine hataların birbirinden mahsup edilmesi veya toplamının önemlilik düzeyinin altında kalması nedeniyle denetim görüşünü etkilememesi durumunda, denetçi, bu hataların kaynaklandığı alanlarda ilave çalışma yapılmasını ve planlamadaki risk değerlendirmesini değiştirme ihtiyacını dikkate alır.

#### 2.2.3.9 Hataların Nitelik ve Etki Yönünden Değerlendirilmesi (Raporlama Önemliliği)

Mali tablolardaki hatalar yalnızca miktar olarak değerlendirilmemelidir. Parasal değer olarak önemliliğin altında kalan bir hata, nitelik olarak ya da etkisi itibariyle önemli olabilir (Bkz. 1.2 Önemliliğin Belirlenmesi). Mali tablolarda mutlaka yer alması gereken bir rakamın kaydedilmemiş olması, miktarı çok az bile olsa olumsuz veya şartlı denetim görüşü verilmesini gerektirebilir. Gelecek yılların mali tablolarını etkileyecek bir hata da aynı sonuca neden olabilir.

### 2.2.4 Yolsuzluk Tespitinde Denetçinin Yapacakları

Yolsuzluk, yönetim kademesindeki birey veya bireylerin, kurum, kuruluş veya işletmeyi idare ile görevlendirilenlerin, çalışanların veya üçüncü şahısların kasıtlı olarak haksız veya yasal olmayan bir avantaj sağlamaları anlamına gelmektedir. Yolsuzluk konusunda denetçinin hukuki anlamda dikkate alacağı hususlar saklı kalmak üzere, denetçi mali rapor ve tablolarda önemli yanlış beyanlara neden olabilecek hileli işlemleri dikkate almalıdır.

Denetim çalışması bir hatayı ortaya çıkardığında, denetçi bunun yolsuzluğun belirtisi olup olmadığını değerlendirmelidir. Denetçi hatanın yolsuzluğun bir sonucu olabileceğini düşünüyorsa, bunu destekleyecek ilave kanıtlar toplar. Bu denetim kanıtlarına dayanarak denetçi, bir yolsuzluk olayı veya suiistimal olduğuna kanaat getirirse, ilgili tüm

bilgi ve belgeleri toplayarak konuyu Sayıştay mevzuatındaki usulleri takip ederek sonuçlandırır.

Denetçi yolsuzluk sonucu mali tablolarda önemli yanlış beyanlar olabileceğini gösteren durumlar ile karşılaştığında, mali tabloların önemli ölçüde hatalı olup olmadığını belirleyecek yöntem ve teknikler uygulamalıdır.

Mali tablolarda yolsuzluk nedeniyle önemli yanlış beyanlar olabileceğini gösteren bazı durumlar şöyledir;

- Muhasebe ilkelerinin yanlış bir şekilde uygulanması,
- Kurum yetkililerinin bilgi ve belge vermede isteksiz ve kayıtsız olması, denetim çalışmalarını zorlaştırıcı tutum içinde olmaları,
- Muhasebe kayıtlarının önemli ölçüde eksik ve yetersiz olması,
- Analitik incelemeler sonucu ortaya çıkan sonuçların tahminlerden çok farklı olması.

Denetçi yolsuzluğa denetlenen kurumun hesap ve işlemleri ile mali tablolarını incelerken bizzat rastlayabileceği gibi kurum içinden veya üçüncü kişilerce Sayıştaya yapılacak ihbarlar neticesinde de ulaşabilir.

### 2.2.5 Denetlenen Kuruma İvedilikle Bildirilecek Konular

Denetçi denetlenen kurum hakkında bazı önemli tespitler yaptığında ve değerlendirmelerde bulunduğunda, yasal açıdan farklı bir şekilde değerlendirme hakkı saklı kalmak kaydı ile bu durumu mümkün olan en kısa zamanda kurum yönetimine iletir. Bu durumlar:

- Kurumda önemli kontrol zayıflıkları tespit edilmesi,
- Mali tablolar üzerindeki etkisi çok önemli olmasa dahi yolsuzluk şüphesi bulunması,
- Yolsuzluk ve önemli hatalar tespit edilmesi durumu,

Yolsuzluk şüphesi ve yolsuzluk tespiti durumunda daha sonra yapacağı çalışmalara zarar vermemesi kaydı ile denetçi tespit edilen durumun niteliğine göre denetlenen kurumda hangi görevlilerin dikkatini çekeceğine karar verir.

## 2.3 DENETİMİN TAMAMLANMASI

### 2.3.1 Giriş

Denetçi, denetim sürecini tamamladıktan sonra oluşturulan denetim görüşünün doğruluğunu güvence altına almak için ilave çalışmalar yapar. Bu çalışmalar şunlardır:

- Tamamlayıcı analitik prosedürlerin uygulanması,
- Denetim prosedürlerinin ve denetim kapsamının yeterliliğinin belirlenmesi,
- Yolsuzluk riskinin tekrar gözden geçirilmesi,
- Mali tablo tarihinden sonraki olayların incelenmesi.

Denetçi, yürütülen denetim faaliyetinin düzenlilik denetim rehberine uygun olduğundan emin olmalıdır. Denetçi söz konusu bu uygunluğu belirlemek ve belgelemek üzere EK 13 Denetim Tamamlama Kontrol Formu'nu kullanır.

Kontrol formu, denetimin denetim rehberine uygun olarak tamamlandığını kontrol etmeye yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır.

### 2.3.2 Tamamlayıcı Analitik İncelemeler Yapılması

Denetimin sonunda yapılan tamamlayıcı analitik inceleme, denetçiye aşağıda yer alan hususlarda değerlendirme yapma imkânı verir:

- Kurum faaliyetlerine ilişkin başlangıçta edinilen bilgi ile denetim sonucunda ortaya çıkan verilerin uyumlu olup olmadığı,
- Denetimin uygulama aşamasında hesap ve işlemlerde saptanan önemli dalgalanmaların nedeninin elde edilen denetim kanıtlarıyla örtüşüp örtüşmediği,
- Uygulanan denetim prosedürlerinin denetçiyi tatmin edici düzeyde olup olmadığı.

Bu incelemeler sonucunda elde edilen veriler ile mali tabloların ya da bileşenlerinin denetimi sırasında ortaya çıkan sonuçların desteklenmesine çalışılmakta ve mali tabloların tutarlılığı hakkında genel bir kanaate varılmaktadır. Ayrıca bu veriler, denetçiye ilave prosedürlerin uygulanmasını gerektirecek alanların belirlenmesinde yardımcı olur.

Analitik prosedürler sonucunda tespit edilen mali dalgalanmaların ve ilişkilerin yeterince izah edilemediği veya diğer denetim prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtları ile bir uyumsuzluğun olduğu ortaya çıkarsa, yeterli kanaate ulaşmak ve uyumsuzlukları çözmek için daha fazla araştırma ve inceleme yapılması gerekmektedir.

### 2.3.3 Denetimin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi

Denetçi kurum hakkında elde ettiği ilk bilgilere dayanarak denetim yaklaşımını planlama safhasında belirlemiş ve bu yaklaşıma uygun denetim prosedürlerini uygulamıştır. Denetimin tamamlanması aşamasında ise, yürüttüğü denetim prosedürlerinin ve bu prosedürlerden elde ettiği denetim kanıtlarının doğru denetim görüşüne dayanak teşkil etme konusunda yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirir. Yürütülen denetim prosedürlerinin ve toplanan kanıtların yeterliliği ve uygunluğu ile ilgili tereddütler varsa, denetçi ilave kanıt toplamak üzere ilave denetim prosedürlerinin gerekip gerekmediği ile ilgili değerlendirme yapar.

İlave çalışma yapılmasına ihtiyaç duyulursa denetçi, ilgili hesap alanlarına ilişkin denetim yaklaşımında değişiklik yaparak ilave denetim prosedürleri uygular.

### 2.3.4 Yolsuzluk Riskinin Tekrar Gözden Geçirilmesi

Denetçi denetim süresince yolsuzluk riskini göz önünde bulundurmalıdır. Denetim süresince toplanan kanıtlar yolsuzluk hakkında önceden ulaşılan yargıyı değiştirebilir veya destekleyebilir. Örneğin; denetim sırasında, hesap kayıtlarında tutarsızlık veya çelişki ya da eksik kayıt bulabilir.

Denetimin tamamlanması aşamasında denetçi, denetim sonuçlarının önceden yapılan yolsuzluk riski değerlendirmesinde bir değişikliğe veya ilave ya da farklı bir denetim prosedürüne ihtiyaç gösterip göstermediğini değerlendirmelidir.

### 2.3.5 Mali Tablo Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi

Mali tablo tarihi sonrası olaylar; mali tabloları olumlu veya olumsuz yönde önemli oranda etkileyen ve mali yılsonuyla denetim çalışmasının tamamlandığı tarih (rapor tarihi) arasında gerçekleşen olaylar ile denetlenen dönemde vuku bulmuş fakat rapor tarihinden sonra ortaya çıkan veya haberdar olunan olayları ifade eder.

#### 2.3.5.1 Mali Tablo Tarihinden Sonra Gerçekleşen Olaylar

Denetçi, mali tablo tarihinden sonra mali tabloları önemli ölçüde etkileyen olayların meydana geldiğini fark ettiğinde, örneğin; mali yılın bitiminden sonra kurumun mal varlığının doğal afet sonucu önemli oranda zarar gördüğü veya yok olduğu ya da sonuçlanan bir dava ile kurumun önemli bir yükümlülük altına girdiği veya önemli bir yükümlülükten kurtulduğu durumlarda, bu tip olayların uygun şekilde mali tablolarda tam olarak açıklanıp açıklanmadığını değerlendirir. Eğer bu tip olaylar vuku bulmuş fakat mali tablo dipnotlarında bu olay işlenip açıklanmamışsa, denetçi kurumdan mali tablo dipnotlarının düzeltilerek bu hususların açıklanmasını ister. Kurum düzeltme istemini reddederse, denetçi denetim görüşünü oluştururken bu durumu dikkate alır.

#### 2.3.5.2 Denetim Raporu Tarihinden Sonra Ortaya Çıkan Olaylar

Denetçinin denetim rapor tarihinden sonra, mali tablolarla ilgili herhangi bir araştırma yapma veya özel denetim teknikleri uygulama sorumluluğu yoktur. Bununla birlikte, denetçi, denetim raporu tarihinden sonra mali tabloları önemli derecede etkileyen bir olayı, (örneğin, denetlenen dönemde gerçekleşmiş fakat tespit edilememiş bir yolsuzluk olayı), öğrendiğinde veya fark ettiğinde, yeni bir denetim raporu yazması gerekebilir. Bu durumda denetçi mali tablolarda düzeltmeye ihtiyaç olup olmadığını değerlendirmelidir.

Denetçinin söz konusu olayların mali tabloların düzeltilmesini gerektirecek kadar önemli olduğuna inanması durumunda, düzeltme yasal veya teknik imkânsızlıklar nedeniyle mümkün değilse veya yönetim mali tablolarda düzeltme yapmayı reddederse denetçi yazacağı yeni raporunda duruma bağlı olarak şartlı görüş veya olumsuz görüş belirtir.

Kurum yönetimi gerekli düzeltmeleri yaparsa, denetçi yapılan düzeltmelerin yeterliliğini ve uygunluğunu değerlendirdikten sonra yeni duruma göre yeni bir denetim raporu yazar ve yapılan düzeltmelerin ve yeni raporun gerekçelerini bir paragrafta açıklar.

# RAPORLAMA

Raporlama aşamasında, uygulama aşamasında ulaşılan denetim sonuçları raporlanır. Yürütülen bir düzenlilik denetiminin sonucunda denetim bulguları göz önüne alınarak, denetlenen kamu idaresinin bir yıllık mali işlemlerine ilişkin Denetim Raporu ile tespit edilen kamu zararlarına ilişkin Yargılamaya Esas Rapor düzenlenir.

## 3.1 DENETİM RAPORLARININ HAZIRLANMASI

### 3.1.1 Giriş

Düzenlilik denetimi çalışmaları sonucunda denetçi, ulaştığı sonuçları uygun bir şekilde raporlamalıdır.

Düzenlenecek denetim raporlarının içerikleri; anlaşılması kolay ve belirsizliklerden uzak olmalı, yeterli ve uygun denetim kanıtları tarafından desteklenen bilgilerden oluşmalıdır. Rapora alınan konular uygun bir şekilde analiz edilmeli ve sonuçlandırılmalıdır. Bütün bulgular ve sonuçlar çalışma kâğıtlarındaki yeterli, uygun ve güvenilir kanıtlarla desteklenmelidir. Denetim raporları, gerçek durumun doğru ve güvenilir bir özetini sunmalı ve tarafsız olmalıdır.

**Denetim Raporu:** Kurumun gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler sonucunda; mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği veya mali rapor ve tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı yönünde oluşturulan ve cevaplandırılmak üzere kamu idaresine gönderilen rapordur.

**Sayıştay Denetim Raporu:** Kamu idaresi cevabı geldikten sonra ilgili grup tarafından denetim raporu esas alınarak hazırlanan ve denetim görüşü ile denetim görüşünün dayanaklarını içeren ve Sayıştay'ın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olmak üzere düzenlenen rapordur.

#### 3.1.1.1 Denetim Raporunun Formatı

Sayıştay denetimine tabi kamu idarelerinin bütçe türleri veya çeşitliliği dikkate alınarak Başkanlıkça farklı rapor formatları tespit edilebilir.

Başkanlıkça gerek görülen durumlarda raporun bölümleri ile içeriğine ilişkin Rapor Formatında değişiklik yapılabilir.

Denetim raporu aşağıdaki bölümlerden oluşur.

**Başlık Sayfası**

Başlık sayfası "T.C. Sayıştay Başkanlığı" başlığını ve denetlenen kamu idaresi adı, ilgili kamu idaresi hesabının yılına ilişkin bilgileri içerir.

**Kamu İdaresinin Mali Yapısı ve Mali Tabloları Hakkında Bilgi**

Denetlenen kamu idaresinin sadece mali yapısı (tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi, muhasebe sistemi ve bütçe büyüklükleri… vs) ve mali tabloları ile ilgili özet bilgi verilir.

"*Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar*"ın 5'inci maddesi gereğince hesap dönemi sonunda Sayıştaya gönderilmesi gereken defter, tablo ve belgelerden denetime sunulanlar sayılır ve denetimin bunlar ile Usul ve Esasların 8'inci maddesinde yer alan diğer belgeler dikkate alınarak yürütülüp sonuçlandırıldığı açıklanır.

Denetim görüşü, kamu idaresinin tabi olduğu geçerli finansal raporlama çerçevesi kapsamındaki temel mali tablolara verilir.

Kamu idaresi bütçesi içinde gösterilmeyen kaynaklar (sosyal tesisler, döner sermaye, şirketler, özel hesaplar gibi) hakkında özet bilgi verilir.

**Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu**

Denetlenen kamu idaresinin sorumluluklarını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye her hangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

"*Denetlenen kamu idaresinin yönetimi, tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak hazırlanmış olan mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde zamanında Sayıştaya sunulmasından, bir bütün olarak sunulan bu mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden; kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğundan; mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların*

*dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve sunulmasından sorumludur*."

**Sayıştayın Sorumluluğu**

Sayıştayın sorumluluklarını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye her hangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

*"Sayıştay, denetimlerinin sonucunda hazırladığı raporlarla denetlenen kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek, mali rapor ve tablolarının güvenilirliğine ve doğruluğuna ilişkin görüş bildirmek, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmekle sorumludur."*

**Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı**

Denetimin dayanağını, amacını, yöntemini ve kapsamını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye her hangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

"*Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.*

*Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının kamu idaresinin tüm faaliyet ve işlemlerinin sonucunu doğru ve güvenilir olarak yansıttığına ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülmüştür.*

*Kamu idaresinin mali tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ile risk değerlendirmesi yöntemiyle gerçekleştirilmiştir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürünün belirlenmesine esas olmak üzere, mali tabloların üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilmiştir.*

*Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi,*

*belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.*"

Kapsam sınırlaması olmayan durumlarda aşağıdaki ifade bu paragrafa eklenir.

"*Bu hususlarla ilgili denetim sonucunda denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir.*"

Kısmi kapsam sınırlaması olan durumlarda aşağıdaki ifade bu paragrafa eklenir.

"*Bu hususlarla ilgili denetimimiz sonucunda aşağıda belirtilen hususlar hariç denetim görüşü oluşturmak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiştir."*

Burada kapsam dışı kalan hususların neler olduğu ve nedenleri (denetlenen kamu idaresi tarafından bir engelleme yapılması ya da bilgi/belge sağlamaması/sağlayamaması nedeniyle bir veya birkaç hesap alanına ilişkin yeterli kanıt elde edilememesi, kamu idaresine ilişkin belirli alanların denetim kapsamı dışında bırakılması vb.) ile bu durumun mali tablolara etkisi vb.konularda gerekli görülen açıklamalar yapılır.

Tam kapsam sınırlaması olması durumunda ise (görüş bildirmekten kaçınmaya neden olacak kapsam sınırlaması durumunda); "denetimin dayanağı, amacı, yöntemi ve kapsamı" başlıklı bölüm aşağıdaki şekilde düzenlenir.

"*Denetimlerin dayanağı; 6085 sayılı Sayıştay Kanunu, genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları, Sayıştay ikincil mevzuatı ve denetim rehberleridir.*

*Denetimler, kamu idaresinin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygunluğunu tespit etmek ve mali rapor ve tablolarının doğru ve güvenilir olduğuna ilişkin makul güvence elde etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek amacıyla yürütülür.*

*Kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunları oluşturan hesap ve işlemlerinin doğruluğu, güvenilirliği ve uygunluğuna ilişkin denetim kanıtı elde etmek üzere yürütülen denetimler; denetim prosedürleri ve teknikleri uygulanması ve risk değerlendirmesi yoluyla gerçekleştirilir. Risk değerlendirmesi sırasında, uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasına esas olmak üzere, mali tabloların içerisinde üretildiği mali yönetim ve iç kontrol sistemleri de değerlendirilir.*

*Denetimin kapsamını, kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile gelir, gider ve mallarına ilişkin tüm mali faaliyet, karar ve işlemleri ve bunlara ilişkin kayıt, defter, bilgi, belge ve verileri (elektronik olanlar dâhil) ile mali yönetim ve iç kontrol sistemleri oluşturmaktadır.*

*Ancak bu hususlarla ilgili …. yılı denetimine ilişkin olarak denetimi yürütmek ve denetim görüşü oluşturabilmek için gerekli bilgi/belgeler/mali tablolar (bilgi ve belgeler açıklanır. Örneğin 'Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslar'a göre hesap dönemi sonunda Sayıştaya verilecek defter, tablo ve belgeler ile denetim için gerekli kanıtlayıcı belge ve bilgiler) kamu idaresi yönetimi tarafından sağlanmamıştır/sağlanamamıştır*."

**İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Rapor ekinde yer alan "*İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu*"ndaki (Ek 4) sorulara verilen cevaplardan yararlanılarak kamu idaresinin iç kontrol sistemine ilişkin genel bir değerlendirmeye yer verilir.

**Denetim Bulguları**

Bu bölümde mali rapor ve tabloları etkileyen bulgulara, uygunluğa ilişkin tespitlere ve mali yönetim ve iç kontrole ilişkin değerlendirmelere yer verilir. Mali rapor ve tabloları etkileyen bulguların hangi yönlerden ve ne tutarda etkilediğine ilişkin bilgilere yer verilir.

Aynı içeriğe sahip ve kamu idaresinin farklı birimlerini ilgilendiren konular birleştirilerek aynı bulgu içerisinde işlenir.

Rapora alınan bulguların kamu idaresinin işlemlerinin ve faaliyetlerinin büyüklüğü ile mütenasip, özü ve etkisi bakımından nispeten önemli ve mümkün olduğunca sistematik konular olmasına özen gösterilir, kamu idaresi üst yöneticisinin veya parlamentonun ilgisini çekmeyecek düzeyde önemsiz ve münferit konular rapora alınmaz.

Münferiden yargılamaya esas raporlarda konu edilebilecek hususlardan sistematik, yaygın olan ve genellik arz eden konular da, ahiz ve miktar belirtilmeden mali denetim raporlarında bulgu konusu yapılabilir.

Bulgulara ilişkin mevzuat özetlenir ve varsa önerisine raporda yer verilir.

**İmza ve Tarih**

Denetim raporu denetim ekibi ve grup başkanı tarafından, tarih belirtilerek imzalanır.

**Adres**

Sayıştay Başkanlığının iletişim bilgilerine yer verilir.

**Raporun Ekleri**

Denetimler sırasında tespit edilerek denetim ekibinin yaptığı öneriler doğrultusunda kamu idaresince yapılan düzeltmelere ilişkin açıklamalara "Kamu İdaresi Tarafından Düzeltilen Hususlar" bölümünde yer verilir.

**3.1.1.2. Sayıştay Denetim Raporunun Formatı**

Sayıştay denetimine tabi kamu idarelerinin bütçe türleri veya çeşitliliği dikkate alınarak Başkanlıkça farklı rapor formatları tespit edilebilir.

Kamu idaresinin cevabı alındıktan sonra ilgili grup tarafından Sayıştay denetim raporu çalışmalarına başlanır. Sayıştay Denetim Raporu aşağıdaki bölümlerden oluşur.

**Başlık Sayfası**

Başlık sayfası "T.C. Sayıştay Başkanlığı" başlığını ve denetlenen kamu idaresi adı, ilgili kamu idaresi hesabının yılı bilgilerini içerir.

**Kamu İdaresinin Mali Yapısı Ve Mali Tabloları Hakkında Bilgi** Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

**Denetlenen Kamu İdaresi Yönetiminin Sorumluluğu**

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

**Sayıştayın Sorumluluğu**

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

**Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı**

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

**İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi**

Rapor ekinde yer alan "İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu"ndaki (EK 4) sorulara verilen cevaplardan yararlanılarak kamu idaresinin iç kontrol sistemlerine ilişkin genel bir değerlendirmeye yer verilir.

**Denetim Görüşünün Dayanakları**

Denetim raporunda denetim bulguları bölümünde yer alan bulgulardan ilgisine göre denetim görüşüne dayanak teşkil eden mali rapor ve tabloları etkileyen bulgular ile uygunluğa ilişkin bulgulardan mali tabloları etkileyenlere denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

Denetim raporundaki bulgulardan denetim görüşüne dayanak teşkil etmeyen bulgulara ise ilgisine göre "*Tespit ve Değerlendirmeler*", "*Kamu İdaresine Bildirilecek Diğer Hususlar* (EK 3)", "*Başkanlığa Bildirilecek Hususlar* (EK 4)" veya "*Kaldırılan Hususlar* (EK 5)" bölümlerinde denetim raporundaki bulgu numaraları ile yer verilir.

Kamu idaresinin bulguya ilişkin cevabında ileri sürülen hususlara atıfta bulunularak bulguya son şekli verilir. Gerektiğinde bulgulara ilişkin öneriler "öneri" başlığı altında bulgunun sonunda açıklanır. Önerilerde uygun ifadeler kullanılarak kamu idaresi tarafından yapılması gerekenler açıklanır. TBMM tarafından yapılması gereken kanuni düzenlemelere de yer verilebilir.

Bu kısımda; yaygınlık ve önemlilik bakımından denetim görüşünü etkileyen bulgulara, başlıkları ve denetim görüşünü hangi yönlerden etkilediklerine ilişkin bilgilere yer verilecektir.

Denetim görüşüne, denetim görüşünü etkileyen bulguların toplam tutarı dikkate alınarak ulaşılır.

Ayrıca önemlilik seviyesinin altında kalmakla birlikte etki ve nitelik olarak önemli olduğu değerlendirilen hatalar da bu başlık altında değerlendirilmelidir.

### Denetim Görüşü

**ISSAI 1700**

Denetçi, toplamış olduğu denetim kanıtlarından çıkarmış olduğu sonuçları değerlendirerek denetim görüşü oluşturur. Denetçi erişmiş olduğu denetim görüşünü, denetim görüşünün dayanaklarını da açıklayarak yazılı bir rapor yolu ile açık bir şekilde ifade eder.

Denetçi, denetlenen kurumun mali tablolarına ilişkin bir denetim görüşü oluşturmak üzere tüm denetim prosedürlerini tamamlayarak elde ettiği denetim kanıtlarını değerlendirir ve kaydeder. Denetçinin vereceği denetim görüşü, elde ettiği kanıtlar tarafından desteklenmelidir. Denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde denetçi, denetim kanıtlarının ulaşılan sonuçları destekleyecek nitelikte olup olmadığına bakarak elde edeceği nihai denetim sonucunun denetim görüşünü destekler nitelikte olmasına dikkat eder.

Denetçi tüm denetim kanıtlarını bir araya getirip denetim sonuçlarını yukarda açıklandığı şekilde değerlendirdikten sonra mali rapor ve tabloların/hesabın önemli hatalar içerip içermediğine ve hesapların ilgili mevzuat hükümlerine uygun olup olmadığına ilişkin değerlendirmeler yaparak elde ettiği denetim sonuçlarından denetim görüşüne ulaşır.

Görüş paragrafında, bir bütün olarak kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığı ve ister hata isterse yolsuzluktan kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli yanlışlıklar veya yanlış beyanlar içerip içermediği hususlarında aşağıdaki denetim görüşlerinden birine ulaşılır;

- Olumlu Görüş
- Şartlı Görüş
- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

Denetim görüşünün oluşturulmasında denetim ekibi içinde görüş ayrılığı olursa grup başkanının kararına uyulur.

Aşağıdaki durumlar denetçinin olumlu görüş haricinde görüş vermesini gerektiren faktörlerdir:

a) Denetim kapsamında (çalışma alanında) bir sınırlama olması: Denetim kapsamında sınırlama, denetlenen kurum tarafından bir engelleme yapılması, denetçinin bir veya birden fazla hesap alanına ilişkin yeterli kanıt elde edememesi, denetçinin bazı denetim prosedürlerini uygulayamaması ile belge ve kayıtlardaki eksiklik şeklinde olabilir.

b) Muhasebe ilkelerinden önemli sapmaların bulunması veya kurum yönetimi ile denetim ekibi arasında, kurum tarafından farklı muhasebe politikalarının kabul edilmesi, bunların uygulanma yöntemleri veya mali tablo açıklamalarının yeterliği ve uygunluğu ile ilgili bir uyuşmazlık bulunması.

c) Mali rapor ve tablolar veya bunların dayanağı olan hesap ve işlemlerin mali rapor ve tabloları etkileyen önemli hata ve yanlışlıklar içermesi.

d) Mali rapor ve tabloları nitelik yönünden önemli ölçüde etkileme ihtimali olan yargıya intikal etmiş yolsuzluk içeren bir hususun tespit edilmesi.

"*Denetim Görüşü*" başlığı altında olumlu, şartlı, olumsuz görüşe veya görüş bildirmekten kaçınmaya ilişkin aşağıda yer alan ifadelere yer verilir.

**Olumlu denetim görüşü**

Denetlenen kamu idaresi mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür.

Denetçi, olumlu görüş verdiğinde denetlenen kurumun mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu doğru ve güvenilir bir şekilde yansıttığına ve önemli hatalar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır.

Olumlu denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))…..yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

**Şartlı denetim görüşü**

Bazı istisnaların saklı tutulması şartıyla, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının bir bütün olarak kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıttığı durumlarda verilen görüştür.

Şartlı görüş verildiğinde olumlu görüş dışında tutulan hususlar "*Denetim Görüşünün Dayanakları*" bölümünde açıklanır.

Denetim kapsamında bir sınırlama olması durumunda, sınırlama olan alan dışında mali tabloların doğruluğu ve güvenilirliğini etkileyen önemli hatalar bulunmaması ya da yalnızca bir ya da birkaç hesap alanında önemli hata olmakla birlikte hataların mali tabloların tümünü etkilememesi durumlarında; kapsamın sınırlandığı alanlar ya da önemli hataların bulunduğu hesap alanları hariç olmak üzere mali tabloların doğru ve güvenilir olduğu düşünülüyorsa "*şartlı görüş*" verilmelidir.

Şartlı denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))……yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tablolarının, "*Denetim Görüşünün Dayanakları*" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı …… hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

Kapsam sınırlaması olan hallerde, sınırlama dışında kalan alanlara ilişkin görüş verilirken kapsam sınırlaması belirtilerek aşağıda yer alan görüş paragraflarından uygun olanı tercih edilir.

**(Kapsam sınırlaması (kısmi kapsam sınırlaması) nedeniyle şartlı denetim görüşü)**

Kapsam sınırlaması olan hallerde, sınırlama dışında kalan alanlara ilişkin görüş verilirken kapsam sınırlaması belirtilerek aşağıda yer alan görüş paragraflarından uygun olanı tercih edilir.

**(Kısmi kapsam sınırlaması olması ve sınırlama dışında kalan alanlara ilişkin olarak olumlu görüş verilmesi halinde denetim görüşü)**

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))…… yılına ilişkin olarak "*Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı*" başlığı altında açıklanan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen …..... hesap alanına/hesap alanlarına/hususlara / birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlara ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

**(Kısmi kapsam sınırlaması olması ve sınırlama dışında kalan alanlara ilişkin olarak olumsuz görüş verilmesi halinde denetim görüşü)**

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))…… yılına ilişkin olarak "*Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı*" başlığı altında açıklanan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen … hesap alanına/hesap alanlarına/hususlara /birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlara ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tabloların "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

**(Kısmi kapsam sınırlaması olması ve sınırlama dışında kalan alanlara ilişkin olarak şartlı görüş verilmesi halinde denetim görüşü)**

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))……yılına ilişkin olarak "*Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı*" başlığı altında açıklanan, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemeyen..... hesap alanına/ hesap alanlarına/hususlara /birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlardan, "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı .....hesap alanları hariç diğer hesap alanlarına ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve ekte yer alan mali rapor ve tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

**Olumsuz denetim görüşü**

Denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmadığı durumlarda verilen görüştür.

Mali tabloların yanıltıcı ve eksik olduğunu vurgulamak için denetçinin, şartlı görüş vermenin yeterli ve uygun olmadığını düşündüğü, hataların mali tablolar için önemli ve yaygın olduğu durumlarda olumsuz görüş verilmelidir.

Olumsuz görüş verildiğinde olumsuz görüşün nedenleri "Denetim Görüşünün Dayanakları" bölümünde açıklanır.

Olumsuz denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))…… yılına ilişkin mali rapor ve tablolarının "*Denetim Görüşünün Dayanakları*" bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

**Görüş Bildirmekten Kaçınma (Tam Kapsam Sınırlaması)**

Kapsam sınırlaması nedeniyle, denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile bunlara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi durumunda denetçi görüş bildirmekten kaçınabilir.

Görüş Bildirmekten Kaçınma durumunda düzenlenecek raporlarda mali rapor ve tablolar hakkında görüş oluşturabilmek için gerekli olan hangi bilgi/belgelerin idare tarafından neden sağlanamadığı/sağlanmadığı hakkında "Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı" bölümünde bilgi verilir ve görüş paragrafı aşağıdaki şekilde düzenlenir.

**(Görüş bildirmekten kaçınma durumunda (tam kapsam sınırlaması) denetim görüşü)**

"(Denetlenen kamu idaresi adı (içerikteki başlıklara göre))……yılına ilişkin mali rapor ve tabloları hakkında, denetim görüşü oluşturabilmek için gerekli mali rapor ve tablolar ile bilgi ve belgeler, ("*Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı*" başlığı altında açıklanan bilgi/belgeler belirtilir.) kamu idaresi yönetimi tarafından sağlanamadığı/sağlanmadığı için görüş bildirilememektedir.

**Tespit ve Değerlendirmeler**

Denetim raporunun "*Denetim Bulguları*" başlığı altında yer alan bulgulardan TBMM'ye sunulması gerekli görülen fakat denetim görüşünü etkilemeyen bulgular ile

uygunluğa ilişkin tespitlere ve mali yönetim ve iç kontrole ilişkin değerlendirmelere, denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

**İzleme**

Önceki yıl/yıllar denetimlerinde tespit edilerek raporda yer verilen bulguların, kamu idaresi tarafından yerine getirilmesi ile ilgili durum (EK 2 Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Formu aracılığıyla) takip edilir ve neticeleri değerlendirilir.

**İmza ve Tarih**

Sayıştay denetim raporu denetim ekibi ve grup başkanı tarafından, tarih belirtilerek imzalanır.

Rapor TBMM'ye sunulacağı veya kamu idaresine gönderileceği zaman imza ve tarih bölümü rapordan çıkarılır.

**Adres**

Sayıştay Başkanlığının iletişim bilgilerine yer verilir.

**Raporun Ekleri**

Ek 1 Kamu İdaresi Mali Tabloları

Ek 2 Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Formu

Ek 3 Kamu İdaresine Bildirilecek Diğer Hususlar

Ek 4 Başkanlığa Bildirilecek Hususlar

Ek 5 Kaldırılan Hususlar

Ek 6 Rapor Değerlendirme Komisyonu Raporu ve Grubun Değerlendirmesi

Ek 7 Kamu İdaresi Cevabı

Ek 8 Kamu İdaresi Tarafından Düzeltilen Hususlar

Raporun ekinde Kamu İdaresi Mali Tabloları, Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Formu, Kamu İdaresine Bildirilecek Diğer Hususlar, Başkanlığa

Bildirilecek Hususlar, Kaldırılan Hususlar, Rapor Değerlendirme Komisyonu Raporu ve Grubun Değerlendirmesi, Kamu İdaresi Cevabı, Kamu İdaresi Tarafından Düzeltilen Hususlar bölümleri yer alabilir. Raporun özelliğine göre bu eklerden herhangi birisinin bulunmaması durumunda ek numaraları teselsül ettirilir.

**EK 1: Kamu İdaresi Mali Tabloları**

Kamu idaresinin görüş verilen (bilanço ve faaliyet sonuçları tablosu / gelir tablosu ve varsa nakit akış tablosu) tablolarına bu bölümde yer verilir.

Bu tablolarda, bunların tamamlanmasından ve sunulmasından sonra, kamu idaresince yapılan bir takım düzeltmeler var ise rapora düzeltilmiş tablolar eklenir. Ancak düzeltmeden önceki orijinal tablolar da düzeltmeye ilişkin husus açıklanarak denetim raporuna eklenir. Yapılan düzeltmeler denetimde dikkate alınamamış ise bunlardan hangisine görüş verildiği açıklanır.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm rapor eki olarak yer alır.

### EK 2: Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Formu

Kamu idaresinin önceki yıl/yıllar denetim raporlarında yer alan bulgularla ilgili olarak, idare tarafından yapılan işlem ve açıklamalara **Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Formu** doldurulmak suretiyle bu bölümde yer verilir.

| Önceki Yıl/Yıllar Sayıştay Denetim Raporuna İlişkin İzleme Tablosu | | | |
|---|---|---|---|
| **Bulgu Adı** | **Yıl/Yıllar** | **İdare Tarafından Yapılan İşlem*** | **Açıklama**** |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

*İdare Tarafından Yapılan İşlem: Tam Olarak Yerine Getirildi, Kısmen Yerine Getirildi, Yerine Getirilmedi,

**Açıklama:

- Tam Olarak Yerine Getirilen bulgular için "*mevzuat değişikliği yapıldı, kurum tarafından düzeltici işlem tesis edildi*" gibi açıklamalar yapılır.
- Kısmen Yerine Getirilen bulgular için, yerine getirilen hususlar ile getirilmeyen hususların sebepleri belirtilir.
- Yerine Getirilmeyen Bulgular için, "*alınan başka bir tedbir nedeniyle önerinin uygulanmasına gerek kalmadı*", "*mevzuat veya diğer şartlardaki değişiklikler nedeniyle önerinin uygulanmasına gerek kalmadı*", "*kanuni nedenlerden dolayı yerine getirilemiyor*" gibi açıklamalar yapılır.
- Önceki yıl Sayıştay denetim raporunda yer alan hususlardan yılı denetim raporunda da yere alan bulgulara, tabloda bulgunun cari yıl denetim raporundaki yeri ve bulgu numarası verilerek açıklama yapılır.

**EK 3: Kamu İdaresine Bildirilecek Diğer Hususlar**

Denetim raporunda yer almakla birlikte gelen kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılmayan ancak Sayıştay Raporuna alınacak nitelikte de önemli görülmeyen fakat kamu idaresi tarafından yapılacak işlemlerin izlenmesine gerek görülen hususlara denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

Gerektiğinde bulgulara ilişkin öneriler "*Öneri*" başlığı altında bulgunun sonunda açıklanır.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılarak bir yazı ile ilgili kamu idaresine gönderilir.

**EK 4: Başkanlığa Bildirilecek Hususlar**

Başkanlık tarafından işlem tesis edilmesi gerektiği düşünülen diğer hususlara (suç duyurusu, idaresine yazılması vb.) bu bölümde yer verilir.

**EK 5: Kaldırılan Hususlar**

Kamu idaresi cevabı üzerine kaldırılan hususlara denetim raporundaki bulgu numarası ile bu bölümde yer verilir.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

**EK 6: Rapor Değerlendirme Komisyonu Raporu ve Grubun Değerlendirmesi**

Rapor değerlendirme komisyonu raporu ve grubun komisyon raporu üzerine yaptığı kısa değerlendirme bu bölüme eklenir.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

**EK 7: Kamu İdaresi Cevabı**

Kamu idaresi cevabı bir bütün olarak bu bölüme eklenir.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

**EK 8: Kamu İdaresi Tarafından Düzeltilen Hususlar**

Denetimler sırasında tespit edilen hususlardan kamu idaresi ile yapılan görüşmeler sonucunda kamu idaresinin kabul ederek düzelttiği hususlara bu bölümde yer verilir.

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek raporlarda bu bölüm çıkarılır.

## 3.2 YARGILAMAYA ESAS RAPORLARIN HAZIRLANMASI

Düzenlilik denetimlerinde denetçi, mali rapor ve tabloların doğru ve güvenilir bilgi içerip içermediği ile iç kontrollerin tasarımı ve işletilmesinin etkinliğine ilişkin değerlendirmesi yanında kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler.

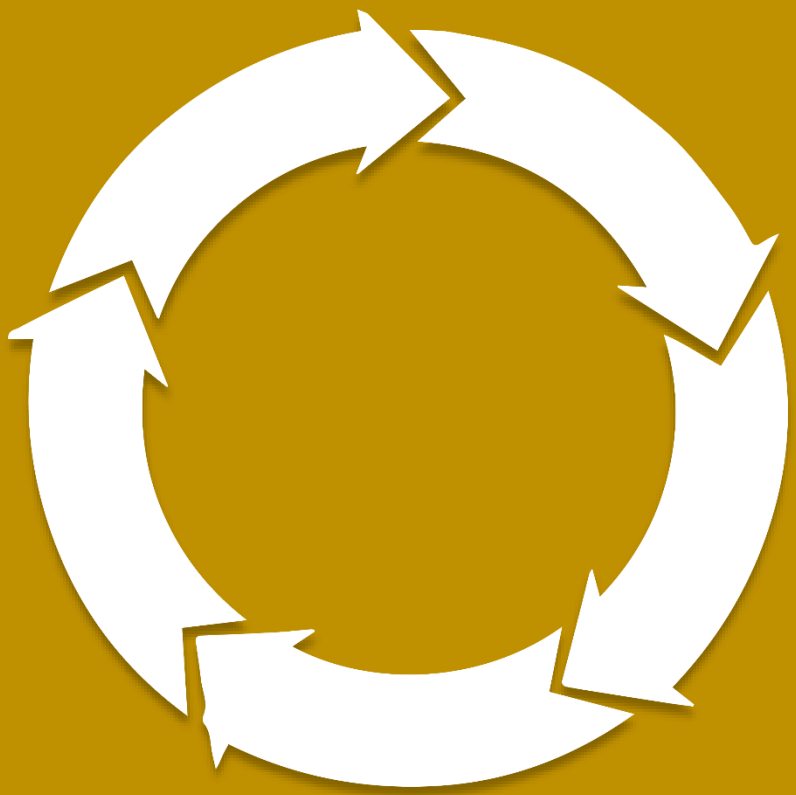
Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin hesap ve işlemlerinin denetimi sırasında; denetçiler tarafından kanun ve diğer hukuki düzenlemelere aykırı kamu zararına yol açan bir husus tespit edildiğinde, Sayıştay Denetim Yönetmeliğinin ilgili hükümleri çerçevesinde sorumluların yazılı savunmaları alınarak mali yıl sonu itibariyle Yargılamaya Esas Rapor düzenlenir. Ancak kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarına ilişkin hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibariyle yapılan denetimler ya da sektör, program, proje ve konu bazında da yürütülen denetimler sırasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenen yargılamaya esas raporlar için mali yıl sonu beklenmez.

Düzenlilik denetimleri esnasında incelenen her bir işlemdeki kamu zararına ilişkin olarak denetçi, her bir işlemdeki kamu zararının kesin miktarını ve sorumlularını belirlemek durumundadır. Eğer denetçi bir hesap alanında, incelediği işlemlerde herhangi bir kamu zararı tespit etmiş ve benzer işlemlerde de kamu zararının var olduğunu düşünüyorsa ilgili tüm işlemleri inceleyerek kamu zararına ilişkin kesin miktarı hesaplamalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken husus, bir hesap alanında örnekleme yapılmış olsa dahi kamu zararına ilişkin olarak bulunan hataların genellenemeyeceğidir. Kamu zararı oluşturan hatalar benzer olsalar bile, sorumluları ve miktarları farklı olabilir.

Tespit edilen kamu zararlarına ilişkin sorgu ve yargılamaya esas raporlar, düzenlilik denetimlerini yürüten ekipler tarafından yazılır.

Yargılamaya Esas Raporlar, raporu düzenleyen denetçi/denetim ekibi ve grup başkanı tarafından imzalanarak eki belgelerle birlikte Başkanlığa sunulur. Yargılamaya Esas Raporda denetim kanıtı olan belgelerin asıllarının rapora eklenmesi gerekmektedir.

# İZLEME



Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak amacıyla denetim çalışmasının bütün aşamaları gözden geçirilir.

Denetimler yürütülürken yapılan gözden geçirme iki aşamalıdır. Birinci aşama gözden geçirmeyi ekip başkanı, ikinci aşama gözden geçirmeyi ise grup başkanı yerine getirir.

Denetim tamamlandıktan sonra yapılacak gözden geçirme için, Başkanlıkça her yıl tamamlanmış denetimler içerisinden belli sayıda denetim seçilerek, denetim ekibinden bağımsız ekipler tarafından denetim sonrası kalite güvencesine yönelik gözden geçirme faaliyetlerinde bulunulur. Gözden geçirme ile görevlendirilen ekibin, kurumun denetlenmesine iştirak etmemiş ve yeterli mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulması gerekir.

Denetim sonuçlarının izlenmesi, Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesinden sonra; denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır.

İzleme görevinin, denetleyen denetim ekibince yerine getirilmesi esastır. Bununla beraber, gerektiğinde farklı denetçilerin de bu faaliyeti yürütmesi mümkündür.

## 4.1 GÖZDEN GEÇİRME (DENETİMİN İZLENMESİ)

### 4.1.1 Giriş

Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak açısından denetim çalışmasının bütün aşamalarının gözden geçirilmesi gereklidir. Gözden geçirmenin temel amacı, mali tablolarla ilgili olarak verilen denetim görüşünün doğruluğundan, denetim görüşünü destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından ve gerçekleştirilen denetimin mevzuata uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay uygulamalarına uygun olduğundan emin olmaktır.

Denetimde kalitenin ve etkinliğin sağlanması denetim sırasında yapılan gözden geçirme, denetim sonrasında ise kalite güvencesine yönelik gözden geçirme yolu ile sağlanır.

### 4.1.2 Denetim Sırasında Yapılan Gözden Geçirme

Mali denetim çalışmalarının gözden geçirilmesi, yürütülen çalışmaların ve ulaşılan denetim sonuçlarının fiilen denetimi yürüten denetçiler dışında ekip başkanı ve grup başkanı tarafından değerlendirilmesine ve böylece tek taraflı ulaşılan sonuçların başkalarınca da gözden geçirilmesine olanak sağlar.

Gözden geçirme, denetimin tamamlanma aşamasına bırakılmadan denetim çalışması süresince her bir denetim aşamasından sonra yerine getirilir.

Gözden geçirme, gözden geçirmeyi yapan grup başkanı veya denetim ekibi başkanına denetim çalışması üzerinde etkili bir kontrol uygulama imkânı verir ve denetim sürecinde gerekli değişikliklerin zamanında yapılabilmesine katkıda bulunur. Gözden geçirmeyi yapan grup başkanı veya denetim ekibi başkanı, ulaşılan denetim sonuçları ile ilgili eksiklikleri düzeltme talebi ile ilgili denetçiye bildirir. Yapılan gözden geçirme çalışmaları çalışma kâğıtları kullanılmak suretiyle belgelendirilir.

Denetimin gözden geçirilmesi Birinci Aşama Gözden Geçirme (Detaylı) ve İkinci Aşama Gözden Geçirme (Genel) olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir:

#### 4.1.2.1 Birinci Aşama Gözden Geçirme

Birinci aşama gözden geçirmede, denetim çalışmasının bütün aşamalarında düzenlenen denetimi destekleyici her bir çalışma kağıdı söz konusu çalışma kağıtlarını

düzenlememiş olan ekip başkanı tarafından detaylı bir şekilde incelenir. Birinci aşama gözden geçirmede ilk olarak, denetim planının gerektirdiği bütün işlerin yerine getirildiğinden ve düzenlenen çalışma kâğıtlarında, yürütülen denetim çalışmalarının gerektiği şekilde belgelendirilmiş olduğundan emin olunur. Daha sonra denetimin farklı aşamalarında yapılmış çalışmaların ve ulaşılmış sonuçlarının detaylı bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılır.

Gözden geçirmeyi yapan denetim ekip başkanı, incelenen bütün çalışma kâğıtlarına parafını koymak ve tarih atmak suretiyle yaptığı değerlendirmeyi kanıtlar. Ekip başkanı, gözden geçirme sırasında açıklığa kavuşturulması gereken alanlar ve sorularla ilgili olarak denetim ekibi ile görüşmek sureti ile sonuca ulaşır. Ekip başkanı tarafından yürütülen gözden geçirme sonuçları ve gözden geçirme ile ilgili olarak denetim ekibi ile yapılan çalışmalar çalışma kâğıtlarında özetlenir.

#### 4.1.2.2 İkinci Aşama Gözden Geçirme

İkinci aşama gözden geçirmede, belirli çalışma kâğıtları seçilmek suretiyle grup başkanı tarafından incelenir. Grup başkanı genel olarak denetimin kalitesini değerlendirir. İkinci aşama gözden geçirmenin kapsamı, denetim ekibinin deneyim ve bilgi birikimine, denetimin karmaşıklığına ve ikinci aşamada gözden geçirme yapan denetçinin kuruma yönelik risk değerlendirmesine bağlı olarak farklılık gösterebilir.

Gözden geçiren grup başkanı:

- Denetim planının, denetlenen kurumun tanınması temeline dayanan risk ve önemlilik kavramlarının dikkate alınarak hazırlandığı,
- Denetim planının, denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağı ve mali tablolarla ilgili görüş oluşturmak amacıyla gerekli denetim kanıtlarının nasıl sağlanacağını gösterecek şekilde hazırlandığı,
- Denetime ilişkin alan çalışmasının, yapılan ve onaylanmış denetim programına göre yürütüldüğü ve mali tabloların önemli hata ve mevzuata aykırılık hususları içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplandığı,
- Onaylanmış denetim programından sonra ortaya çıkan önemli değişikliklerin dikkate alındığı,

- Denetimle ilgili önemli hususların denetim süresince dikkate alındığı,
- Denetimin, mevzuata, uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay'ın mali denetim politika ve prosedürlerine göre yürütüldüğü,

hususlarında tam olarak ikna olmalıdır.

İkinci aşamada gözden geçiren grup başkanı, birinci aşamada gözden geçirme işini yapan denetim ekip başkanı tarafından hazırlanmış çalışma kâğıtlarını özellikle incelemelidir.

Grup başkanı incelenen bütün çalışma kâğıtlarına parafını koymak ve tarih atmak suretiyle yaptığı değerlendirmeyi kanıtlar. Genel gözden geçirmenin sonuçları, Grup Başkanı tarafından çalışma kâğıdı kullanılmak sureti ile belgelendirilir. Denetim çalışmasını yapan denetçilerin cevaplaması gereken hususlar ve denetçilerin bu hususlara ilişkin getirdiği açıklamalar gözden geçirme çalışma kâğıdına açık bir şekilde kaydedilmelidir.

Her iki aşama gözden geçirmeyi yapan yetkililerin denetim süreci ile ilgili tespit ettikleri denetimin etkinliğini ve kalitesini etkileyen hususları denetim tamamlanmadan önce mutlaka gerek ilgili denetçilerle gerekse denetim ekibi ile görüşmek yolu ile çözüme kavuşturmaları gerekmektedir.

#### 4.1.3 Kalite Güvencesine Yönelik Gözden Geçirme

Denetim tamamladıktan sonra kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeler yapılır.

Kalite güvencesine ilişkin gözden geçirme, Sayıştay'a;

- Denetim çalışmasının kanunlar, Sayıştay uygulamaları ve uluslararası denetim standartları ile uyumlu olduğu,
- Denetim görüşünün denetim kanıtlarıyla tamamen desteklendiği,
- Denetim ekipleri tarafından doğru denetim görüşlerine ulaşıldığı,
- Denetimlerden elde edilen iyi uygulama örneklerinin Sayıştay geneline yaygınlaştırılması,
- Düzenlilik denetim rehberinde geliştirilmesi gereken alanların tespit edilmesi,

hususlarında katkı sağlar.

Kalite güvencesine yönelik gözden geçirmeler, Başkanlıkça, denetlenen kurumun denetlenmesine iştirak etmemiş ve yeterli mesleki tecrübeye sahip denetçilerden oluşturulan Kalite Kontrol Ekibi tarafından yürütülür. Başkanlıkça her yıl tamamlanmış denetimler içerisinden belli sayıda denetim seçilerek, denetim ekibinden bağımsız ekipler tarafından denetim sonrası kalite güvencesine yönelik gözden geçirme faaliyetlerinde bulunulur. Gözden geçirme çalışması yolu ile denetimin planlama, uygulama, raporlama, gözden geçirme safhalarına ilişkin sonuçlarını;

- Zamanlama,
- Tamlık,
- Denetimin ve birinci ve ikinci gözden geçirmelerinin uygun bir şekilde yerine getirilip getirilmediği,
- Yapılan çalışmaların belgelendirilmesinin ve özetlenmesinin tam bir şekilde yapılıp yapılmadığı,
- Denetim görüşünü destekleyen uygun çalışmaların ve değerlendirmelerin yapılıp yapılmadığı,

açılarından değerlendirilir.

Kalite kontrol ekibi çalışmalarında EK 14 Kalite Kontrol Formunu kullanır. Kalite kontrol ekibi bu formu kullanarak denetim ekibi tarafından hazırlanan yıllık denetim dosyası üzerinden denetimin farklı aşamalarına ilişkin değerlendirmede bulunur.

Kalite kontrol ekibi, seçilen denetim faaliyeti ile ilgili olarak açıklığa kavuşturulması gereken her türlü konuda denetim ekibi ile görüş alışverişinde bulunabilir.

#### 4.1.3.1 Kalite Güvencesine Yönelik Gözden Geçirmede Dikkat Edilecek Hususlar

Kalite kontrol amacı ile seçilen denetimlerin Sayıştay'ın her bir faaliyet alanını temsil etmesine ve her bir denetim biriminin denetim faaliyetlerini kapsamasına dikkat edilmelidir.

Ayrıca kalite kontrol ekibinde yer alan denetçiler söz konusu hesabın denetimine iştirak etmemiş olmalıdır.

Gözden geçirme ekibi çalışmalarında özellikle şu hususlara dikkat edilir:

- Denetim, denetlenen kurum faaliyetlerinin yeterince tanınması temeline dayanılarak planlanmış ve uygulanmış mıdır?
- Önemlilik düzeyi doğru belirlenmiş midir?
- Risk değerlendirilmesi mali tablolara ilişkin önemli riskleri belirleyecek şekilde yapılmış mıdır?
- Seçilen denetim yaklaşımı uygun mudur?
- Uygun kontrol güvencesi elde edilmesinde kontroller doğru belirlenerek test edilmiş midir?
- Denetim süresince bulunan her türlü hata doğru şekilde değerlendirilmiş midir?
- Denetimin planlanması ve uygulanması denetim ekip başkanı ya da grup başkanı tarafından zamanında gözden geçirilmiş ve onaylanmış mıdır?
- Denetim görüşünü destekleyecek yeterlilikte denetim çalışması yapılmış mıdır?
- Mali tablolar ile ilgili doğru görüş verilmiş ve rapor düzenlenmiş midir?
- Düzenlenen denetim raporu ve benzeri dokümanlardaki ifade tarzları uygun mudur?

#### 4.1.3.2 Kalite Güvencesine Yönelik Gözden Geçirmenin Sonuçları

Kalite kontrol ekibi, çalışmalarının sonunda denetim ekibini bilgilendirir ve eğer gerek görür ise ileriki denetimlerde dikkate alınmasına gerek görülen hususları içeren bir öneriler raporunu denetim ekibine sunabilir. Denetim ekibi, kalite kontrol ekibinin önerileri doğrultusunda tespit edilen önemli eksikliklerin devam eden denetimlerde tekrarlanmaması için bir faaliyet planı hazırlamalıdır. Takip eden kalite kontrol çalışmalarında, bir önceki yıl denetim ekibine yapılan tavsiyelerin yerine getirilmesindeki ilerlemeler dikkate alınır.

Kalite kontrol ekibi her yıl Başkanlığa sunulmak üzere o yılı ilgilendiren gözden geçirmelerin sonuçlarını özetleyen Yıllık Denetim Kalite Güvencesi Raporu hazırlar. Bu rapor iyi uygulama örneklerini içerir ve bunların Sayıştay'ın yapacağı diğer denetimlerde nasıl yaygınlaştırabileceğine ilişkin tavsiyelerde bulunur. Düzenlilik denetim rehberin

geliştirilmesi gereken alanlarına işaret eder. Rapor ayrıca rehberde yer aldığı şekilde gerçekleştirilmeyen uygulamaları ve rehberinin doğru uygulanmasını temin için alınması gerekli tedbirlere ilişkin tavsiyeleri de içerir.

## 4.2 DENETİM SONUÇLARININ İZLENMESİ

### 4.2.1 Giriş

Düzenlilik denetiminin başlıca amaçlarından biri de, denetim tavsiyelerinin uygulanması yoluyla kamu kurumlarının performansının artırılması ve kamuda hesap verebilirliğin sağlanmasıdır. Bu amaç, izleme faaliyeti yoluyla gerçekleşir. Denetim sonuçlarının izlenmesi, denetim raporlarında belirtilen bulgulara ilişkin tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır. Bu amaca yönelik olarak, izleme safhası düzenlilik denetimlerinde önemli bir rol oynar. Raporlarda yer alan tavsiyelerin etkin ve zamanında uygulanması, izleme faaliyeti ile daha kolay hale gelecektir.

İzleme faaliyeti, yerine getirilmeyen tavsiyeleri tespit etmekten ziyade tavsiyelerin uygulanmasını teşvik etmeye yönelik olmalıdır. Denetçi, daha önceden tespit edilen zayıflıkların düzeltilmesine odaklanmalıdır.

### 4.2.2 İzlemeye İlişkin Görevlendirme

Sayıştay, Denetim, Planlama ve Koordinasyon Kurulunca belirlenen stratejik önceliklere ve yıllık iş programına uygun olarak, denetim raporlarında yer alan tavsiyelerin yerine getirilmesi ile ilgili gelişmeleri tespit etmek amacıyla, grup başkanlıkları nezdinde gerekli görevlendirmeleri yapar.

İzleme görevinin, önceki denetim ekibince yerine getirilmesi esastır. Bununla beraber, gerektiğinde farklı denetçilerin de bu faaliyeti yürütmesi mümkündür.

### 4.2.3 İzlemenin Planlanması, Uygulanması ve Raporlanması

İzleme faaliyeti; denetlenen kurumlar tarafından, önceki yıllara ait Sayıştay raporlarında yer alan önemli bulgulara ve tavsiyelere ilişkin olarak gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığının sistematik bir kontrolüdür.

İzlemenin planlaması, izlemeye ilişkin yapılacak çalışmaların tasarımıdır. Denetim ekibi bu tasarımını bir çalışma kâğıdı ile belgelemelidir. Planlama sırasında denetim ekibince izlemeye ilişkin denetim raporunda yer alan tavsiyeler listelenerek, bunlara ilişkin yapılacak görüşme ve incelemelerin neler olacağı belirlenir.

İzleme faaliyetini planlarken denetim ekibi aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:

- İzlemenin yalnızca tavsiyelerin uygulanmasının değerlendirmesine yönelik olacağı,
- Raporda yer alan tavsiyelerin denetlenen kurumca yerine getirmesine imkân verecek yeterli zamanın geçip geçmediği,
- Tavsiyelere ilişkin olarak mevzuat ve benzeri değişikliklerin neler olduğu.

İzleme faaliyetinin uygulanması, denetim ekibince denetim raporlarında yer alan her bir tavsiye için kurumca gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığını tespit edilmesi ve buna ilişkin değerlendirmenin yapılmasıdır. Tavsiyelerin yerine getirilmesindeki ilerlemeler ya da tavsiyelerin tamamen uygulanmasındaki başarı derecesi denetçiler tarafından dikkate alınmalıdır. İzlemenin sonunda, denetim ekibi yaptığı değerlendirmeyi kurum yetkilileri ile paylaşarak görüşlerini almalıdır.

İzleme faaliyetinin raporlanması ise, tavsiyelerin yerine getirilmesine ilişkin değerlendirmelerin ilgili mercilere sunulmasıdır. Raporlama, izleyen yılların denetim raporunun içinde yapılabileceği gibi müstakil bir raporlama şeklide de yapılabilir. İzlemeye ilişkin raporlamada, kurumun sorunların çözülmesine ve tavsiyelerin yerine getirilmesine yönelik yeterli ya da hiç çalışma yapmamış olması durumunda yeni tavsiyelere yer verilebilir.

İzlemeye ilişkin yapılan çalışmalar çalışma kâğıtlarında gösterilir.

# EKLER

**EK 1: Çalışma Kağıdı Formatı**

**...GRUP BAŞKANLIĞI-....DENETİM EKİBİ** **Çalışma Kağıdı No:** **ÇK …**

**….YILI DENETİM FAALİYETLERİ Kurum Adı: ……..**

| | | |
|---|---|---|
| **Faaliyetin Adı:** | | |
| **Görev:** | | |
| **Düzenleyen** | ……(Denetçi/Denetçiler) | |
| **Gözden Geçiren:** | ……..(Ekip Başkanı) (…./…../…..) | **Çalışma Kağıdının Düzenlenme Tarihi:** (…./…../…..) |
| **Gözden Geçirme Tarihi:** | ……..(Grup Başkanı) (…./…../…..) | |
| **Gözden Geçiren** | | |
| **Tarihi:** | | |

**YAPILAN ÇALIŞMALAR**

**REFERANSLAR**

## EK 2: Kurumun Tanınması Kontrol Formu

| **Bilginin Türü** | **Çalışma** (Yapıldı/Yapılmadı) | **Referans Çalışma Kağıdı** |
|---|---|---|
| Kurum İle İlgili Yasal Düzenlemeler | | |
| Kurum İle İlgili İkincil Mevzuat | | |
| Kurumun Ana Faaliyet Alanı ve Faaliyet Gösterdiği Sektördeki Konumu | | |
| Kurumun Organizasyon Yapısı ve Görevleri | | |
| Kurumun Stratejik Planı, Performans Programı ve Çalışma Programı'ndan Denetim Yılına Esas Faaliyetlerin ve Bütçe Büyüklüklerinin Çıkarılması | | |
| Kurumun Denetim Yılı da Dahil Olmak Üzere Bütçe Tahmin ve Gerçekleşme Rakamlarının, Gelir-Gider ve Varlık-Yükümlülük Kalemlerinin Analizi | | |
| Kurum İle İlgili Muhtemel Yasal ve İdari Değişiklikler ve Bu Değişikliklerin Etkileri | | |
| Denetlenen Kurumun, İdari ve Mali Açılardan Bağlı veya İlgili Olduğu Kurumlarla Olan İlişkileri | | |
| Kurumun Harcama Birimlerindeki Personel Yapısı ve Faaliyetleri | | |
| Meclisin, Hükümetin, Medyanın ve Sivil Toplum Örgütlerinin Denetlenen Kurumun Faaliyetleri ve Faaliyetlerinin Raporlanması Üzerindeki Etkileri | | |
| Kurum Hakkında Yazılı ve Sözlü Basında, İnternette ve Diğer İletişim Platformlarında Yer Alan Haberler | | |
| Kurumun veya Kurum İçindeki Birimlerin Taraf Olduğu Mali Sonuç Doğuran Hukuki İhtilaflar ve Etkilediği Hesap Ve İşlemler | | |

| | | |
|---|---|---|
| Kurumun Önceki Yıl Denetim Raporlarında (Sayıştay, (şayet mevcut ise ) Teftiş Kurulu ve İç Denetim Birimi tarafından hazırlanan raporlar ve diğer çeşitli raporlar ) Konu Edilen Hususlar<br>İç Denetim Biriminin Cari Yıl Denetim Programında Yer Alan Denetim ve İnceleme Konuları | | |
| Mali İşlemlerin Muhasebeleştirilmesinde Kurumun Tabi Olduğu Mevzuat, Kullanılan Muhasebe Sistemi, Mali Raporlama Sürecinin İncelenmesi | | |
| Kurumun Mali İşlemlerini Raporlamada Ve Yönetim Süreçlerinde Kullandığı Bilişim Sistemlerinin İncelenmesi | | |
| Planlamaya Esas Önemlilik Seviyesinin Belirlenmesi | | |
| Kurum Hesabının Hesap Alanlarına Ayrılması ve Hesap Alanları İle İlgili Ön Analitik İncelemeler | | |
| Özellik Gösteren Hesap ve İşlemlerle İlgili İlave Çalışmalar | | |
| Hesap Alanları İle İlgili Mevzuatın, Yayınlanan Tüm Tebliğ ve Esasların, Kurum İçi Düzenlemelerin Derlenmesi | | |
| Hesap Alanlarına İlişkin Süreç Akımlarının Çıkarılması | | |
| Bilişim Sistemlerinden Etkilenen Hesap Alanlarının Tespit Edilmesi | | |
| Hesap Alanlarının Önemli-Önemli Olmayan Tasnifinin Yapılması | | |
| Yapısal Risklerin Belirlenmesi | | |
| Kontrol Risklerinin Belirlenmesi | | |
| İç Kontrol Sistemleri İle İlgili Değerlendirme Çalışmalarının Yapılması<br>*Bu değerlendirme yapılırken EK 4'te yer alan İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu Esas Alınacaktır. | | |

## EK 3: Bilişim Sistemlerinden Etkilenen Hesap Alanlarının Belirlenmesi Formu

| No | Yapılan İş | İşi Destekleyen Bilişim Sistemi (Program) | Etkilediği Hesap Alanları |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

## EK 4: İç Kontrol Sistemini Değerlendirme Formu

| İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesine İlişkin Sorular | Değerlendirme |
|---|---|
| 1. İç kontrol sistemi ve işleyişinin üst yönetici ve personel tarafından sahiplenilmesi ve desteklenmesi sağlanmış mıdır? | |
| 2. Kurumdaki tüm personel "Kamu Görevlileri Etik Davranış İlkeleri İle Başvuru Usul Ve Esasları Hakkında Yönetmeliğin Ek 1'inde yer alan "Etik Sözleşmesini" imzalamış mıdır ve bu sözleşmeler personelin özlük dosyasında yer almakta mıdır? | |
| 3. Kurum organizasyon yapısı içerisinde görev, yetki ve sorumluluklar açık bir şekilde belirlenmiş midir? | |
| 4. Yetkiler ve yetki devrinin sınırları açıkça belirlenmiş ve yazılı olarak bildirilmiş midir? | |
| 5. Stratejik plan idarenin kendi birimleri ve personelinin katkılarıyla mevzuata uygun olarak hazırlanmış mıdır? | |
| 6. İdarenin yürüteceği program, faaliyet ve projeleri ile bunların kaynak ihtiyacını, performans hedef ve göstergelerini içeren performans programı hazırlanmış mıdır? | |
| 7. İdare, bütçesini stratejik plan ve performans programına uygun olarak hazırlamış mıdır? | |
| 8. Kurumsal risk yönetim çalışmaları yapılmış mıdır? İdare, sistemli bir şekilde analizler yaparak amaç ve hedeflerinin gerçekleşmesini engelleyebilecek iç ve dış riskleri tanımlayarak değerlendirmiş ve önlemler belirlemiş midir? | |
| 9. Ön mali kontrol sistemi, "*İç Kontrol ve Ön Mali Kontrole İlişkin Usul ve Esaslara"* uygun olarak kurulmuş mudur? | |
| 10. Kurumun tüm birimlerinde yapılan işlerin iş tanımları yapılmış, bu işlerin süreçleri ve/veya iş akış şemaları çıkarılmış mıdır? | |
| 11. Yönetimin ihtiyaç duyduğu gerekli bilgileri ve raporları üretecek ve analiz yapma imkanı sunacak bir yönetim bilgi sistemi var mıdır? | |
| 12. Faaliyet sonuçları ve değerlendirmeler idare faaliyet raporunda gösterilmekte ve duyurulmakta mıdır? | |

| | |
|---|---|
| 13. İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, üst yöneticinin onayı ile görevlendirilmiş midir? | |
| 14. İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planı (18 kamu iç kontrol standardı ve bu standartları sağlayan 79 genel şartı içerecek şekilde) hazırlanmış mıdır? | |
| 15. Eylem planında kurum taşra teşkilatı ile üst yöneticiye bağlı ve hesap verme sorumluluğunda olan döner sermayeli işletmeler için eylemler belirlenmiş midir? | |
| 16.İç Kontrol Standartlarına Uyum Eylem Planında yer alan eylemlerin gerçekleşme sonuçları izlenmekte, planın revize edilmesi çalışmalarının takibi yapılmakta ve raporlanmakta mıdır? | |
| 17. İç kontrol sistemi yılda en az bir kez değerlendirilmekte ve değerlendirme formları ve raporlar düzenlenmekte midir? (Kamu İç Kontrol Rehberi EK 1: Örnek İç Kontrol Sistemi Soru Formu, EK 2: İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporu, EK 4: Konsolide Risk Raporu) | |
| 18.İç Kontrol İzleme ve Yönlendirme Kurulu, İç Kontrol Sistemi Değerlendirme Raporunu değerlendirmiş ve varsa rapora ilişkin güncellemeler tamamlandıktan sonra uygun görüşüyle üst yöneticinin onayına sunmuş mudur? | |
| 19.İç denetim birimi kurulmuş mudur? Öngörülen İç denetçi kadrosu dolu mudur? | |
| 20.İç denetim birimi tarafından İç kontrol sistemine ilişkin denetim çalışmaları planlanmış ve yürütülmüş müdür? İç denetim birimi tarafından iç kontrol sisteminin incelenmesi ve değerlendirmesine yönelik çalışmalar yapılmış ise bu çalışmalar üst yöneticiye raporlanmış mı ve üst yönetici bu raporları İç Denetim Koordinasyon Kuruluna göndermiş midir? | |

## EK: 5 Bilişim Sistemleri Kontrollerini Değerlendirme Formu

| Kontrol Değerlendirme Soruları | Değerlendirme ve Bulgular | Referans Çalışma Kağıdı |
|---|---|---|
| **BT Yönetişim/Yönetim Kontrolleri** | | |
| Kurumun yazılı ve müstakil bir BT stratejisi var mı? | | |
| BT'ye ilişkin stratejik planlamanın ve koordinasyonun sağlanmasına yönelik bir mekanizma mevcut mu? (BT Yönlendirme Kurulu gibi) | | |
| Bilişim sistemleri güvenliğine ilişkin risk kütüğü tutuluyor mu? | | |
| Kurumun yazılı bir bilgi güvenliği politikası var mı? | | |
| Bilgi güvenliği sorumlusu atanmış mı? | | |
| İç denetim birimi tarafından bilişim sistemleri denetleniyor mu? | | |
| Bilgi varlıklarını güvenlik gereksinimlerine göre sınıflandıran bir sınıflandırma cetveli var mı? | | |
| BT varlıklarına mali tablolarda yer verilmiş mi? | | |
| Kullanımdan çıkartılacak veya imha edilecek varlıklar için uygun bir prosedür belirlenmiş mi? | | |
| BT biriminde çalışanların rol ve sorumlulukları belirlenmiş mi? | | |
| Kurum personeli ile yapılan sözleşmeler, bilgi güvenliği ile ilgili hükümler içeriyor mu? | | |
| 6698 sayılı Kişisel Verilerin Korunması Kanununa uygun şekilde kişisel verilerin işlenmesi, saklanması ve imhası sağlanıyor mu? | | |
| **Bilgi Güvenliği Kontrolleri** | | |
| Fiziksel ve çevresel kontrollere ilişkin prosedürler yazılı olarak belirlenmiş mi? | | |
| Kuruma, bilgi işlem çalışma alanlarına ve sistem odalarına fiziksel erişimin yetki dâhilinde gerçekleştirilmesi sağlanıyor mu? | | |
| Yangın belirleme ve söndürme sistemleri kurulmuş mu? | | |
| Bilişim sistemlerini su kaynaklı risklerden korumak için sistemlerin su basman seviyesinin üzerinde konumlandırılması, su tesisatlarından uzakta kurulumu sağlanmış mı? | | |

| | | |
|---|---|---|
| Bilişim sistemlerini elektrik kaynaklı zararlardan korumak amacıyla kesintisiz güç kaynakları, jeneratörler, alternatif güç kablolaması ve diğer düzenleyiciler kurulmuş mu? | | |
| Bilişim sistemlerini toz, nem ve sıcaklıktan kaynaklanacak zararlardan korumak amacıyla uygun havalandırma ve soğutma sistemleri kurulmuş mu? | | |
| Sistem ve uygulamalara erişimde güçlü kimlik doğrulama (parola) zorunluluğu getirilmiş mi? | | |
| Sistem ve uygulamalara erişimler kayıt altına alınıyor mu? | | |
| Sistem ve uygulamalara yetkisiz erişimler yönetime raporlanıyor mu? | | |
| Sistem yöneticileri gibi ayrıcalıklı kullanıcıların işlemleri kaydediliyor mu? Yönetime raporlanıyor mu? | | |
| **İşletim ve Bakım Yönetimi Kontrolleri** | | |
| BT birimi ile sunduğu hizmetlerden faydalananlar arasında hizmet şartlarını belirleyen ve bilgi güvenliğine ilişkin unsurları içeren dokümanlar (Hizmet Seviyesi Anlaşması-HSA) hazırlanmış mı? | | |
| BT hizmetlerinin aksamasına neden olan olayların (sistem arızaları, hizmet reddi, güvenlik ihlali, vb.) takip, yönetim ve çözümüne ilişkin prosedürler oluşturulmuş mu? | | |
| Olay ve problemlerin çözümüne ilişkin yardım masası kurulmuş mu? | | |
| BT varlıkları üzerinde gerçekleştirilecek değişikliklerin yönetimi için prosedür var mı? | | |
| Kurumda düzenli aralıklarla kapasite planlaması yapılıyor mu? | | |
| Hizmet ve kaynaklara ilişkin kapasite ve performans yeterliliği izleniyor ve raporlanıyor mu? | | |
| **İş Sürekliliği ve Felaket Kurtarma Planlaması Kontrolleri** | | |
| İş sürekliliği için bir ekip oluşturulmuş mu? | | |
| Kurumun iş süreçleri göze alınarak risk değerlendirmesi yapılmış mı? | | |
| Yazılı bir iş sürekliliği planı var mı? | | |
| İş sürekliliği planı düzenli olarak test ediliyor mu? | | |
| İş sürekliliği planının içinde ya da ayrı olarak bir felaket kurtarma planı var mı? | | |

| | | |
|---|---|---|
| Kurumun yazılı bir yedekleme prosedürü var mı? | | |
| Sistem yazılımlarının, uygulamaların ve veri tabanlarının yedekleri düzenli olarak alınıyor mu? | | |
| Alınan yedekler kurum bilişim sistemlerinin bulunduğu coğrafi mekânda farklı ve güvenli bir ortamda muhafaza ediliyor mu? | | |
| **Uygulama Kontrolleri** | | |
| İş sürecini tanımlayan bir iş ve zaman çizelgesi var mı? | | |
| Kullanıcı yetkileri iş mantığına ve görevlerin ayrılığına (hazırlayan, yapan, kaydeden, onaylayan gibi) uygun dağıtılmış mı? | | |
| Verilerin doğru ve eksiksiz kaydedilmesi amacıyla çift imza veya kontrol edildi parafı gibi onaylamaya ilişkin kontrol mekanizmaları oluşturulmuş mu? | | |
| Hatalı veri girişlerine engel olacak otomatik kontroller var mı? | | |
| Kullanıcıların işlemleri gerektiğinde incelenmek üzere kaydediliyor mu? | | |
| Kesinleşmiş verilerin yetkisiz kişiler tarafından değiştirilmesi veya silinmesinin engellenmesi için erişimler kısıtlanıyor mu? | | |
| İşlem uygulama sürecine ilişkin hata ve beklenmedik durum raporları yönetim tarafından gözden geçiriliyor mu? | | |
| İş sürecinin değişmesi halinde uygulamada değişikliğin nasıl yapılacağı belirlenmiş mi? | | |
| Güvenli veri transferi için belirlenmiş prosedürler var mı? | | |
| Çıktıların elde edilmesine, korunmasına, saklanmasına ve doğru yere/kullanıcıya ulaşmasına ilişkin bir prosedür var mı? | | |
| **Dış Tedarik Kontrolleri** | | |
| Yüklenici ile Hizmet Seviyesi Anlaşması (HSA) yapılmış mı? | | |
| Sözleşmede, bilgi güvenliğine ilişkin hükümlere yer verilmiş mi? | | |
| Yüklenici ve çalıştırdığı personeli ile gizlilik sözleşmeleri yapılmış mı? | | |
| Hizmet akdinin sona ermesi veya sonlandırılması durumunda yazılım, donanım, veri vb. varlıkların kuruma devri için gerekli hususlar sözleşmede tanımlanmış mı? | | |
| Sözleşmede kurumun gözetim ve denetim yetkisi tanımlanmış mı? | | |

| **Proje Yönetimi Kontrolleri** | | |
|---|---|---|
| Proje öncesinde Projenin; ulusal stratejik planlar, ulusal dönüşüm programları, üst politika belgeleri ve Kurumun stratejik planı-hedefleri ile ilişkisi kurulmuş mu? | | |
| Önceki ve mevcut projeler ile diğer kurumların yapmış olduğu benzer projeler ve diğer projelerle etkileşim değerlendirilmiş mi? | | |
| Proje yöneticisi görevlendirilmiş mi? | | |
| Projenin nasıl yürütüleceğini, izleneceğini, kontrol edileceğini ve kapatılacağını belirleyen merkezi bir belge (Proje Yönetim Planı - PYP) hazırlanmış mı ve güncelleniyor mu? | | |
| Geliştirilen yazılım kullanılabilirlik, yönetim, destek ve bakım açısından belgelendirilmiş mi? | | |
| Mevcut verinin yeni veya değiştirilmiş ortama tam ve doğru olarak aktarılması için bir kontrol prosedürü var mı? | | |
| Kullanıcı memnuniyeti anket veya diğer yöntemlerle ölçülüyor mu? | | |

## EK 6: Yapısal Risk Değerlendirme Formu

| Hesap Alanı | Yapısal Risk Göstergeleri |
|---|---|
| 1. Hesap Alanı | |
| | |
| | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi: | |
| 2. Hesap Alanı | |
| | |
| | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi: | |
| 3. Hesap Alanı | |
| | |
| | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi: | |
| 4. Hesap Alanı | |
| | |
| | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi: | |
| 5. Hesap Alanı | |
| | |
| | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Yapısal Risk Seviyesi: | |

## EK 7: Kontrol Riski Değerlendirme Formu

| Hesap Alanı | Kontrol Riski Göstergeleri | Risk Seviyesi |
|---|---|---|
| 1. Hesap Alanı | | |
| | | |
| | | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi: | | |
| 2. Hesap Alanı | | |
| | | |
| | | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi: | | |
| 3. Hesap Alanı | | |
| | | |
| | | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi: | | |
| 4. Hesap Alanı | | |
| | | |
| | | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi: | | |
| 5. Hesap Alanı | | |
| | | |
| | | |
| Hesap Alanı İçin Belirlenen Kontrol Riski Seviyesi: | | |

## EK 8: Riskleri Birlikte Değerlendirme Formu

Yapısal Risk ve Kontrol Riski Değerlendirme Formu

| Hesap Alanı | Yapısal Risk Seviyesi | Kontrol Riski Seviyesi | Birleştirilmiş Risk Değerlendirmesi (Yüksek/Orta/Düşük) |
|---|---|---|---|
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

### EK 9: Kontrol Testleri Formu

Kontrol Testleri Formu aşağıda yer almaktadır. Bu formda hesap alanı temelinde denetim hedefleri itibariyle kontrollerin test edilmesine yönelik ana kontrol sorularına ve kontrollere yer verilir. Kontrol Testleri Formu başvuru kolaylığı açısından hesap alanı temelinde düzenlenmesi gerekmekle birlikte bir kurumun sahip olduğu önemli kontrol mekanizmalarının değerlendirilmesinde, birden fazla hesap alanını ilgilendiren kontroller denetçi tarafından gözden kaçırılmamalıdır.

| **Düzenleyen:**<br>**Uygulayan:**<br>**Gözden Geçiren:** | | | |
|---|---|---|---|
| **Ana Kontrol Soruları** | **Örnek Kontroller** | **Değerlendirme** | **Referans Çalışma Kağıdı** |
| **Tamlık** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Gerçekleşme** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Doğruluk** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Uygunluk** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Sınıflandırma ve Anlaşılırlık** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Dönemsellik** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Aidiyet** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Değerleme** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| **Mevcudiyet** | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

### EK 10: Denetim Programı Formu

Denetim Programları önemli-önemli olmayan ayrımına bakılmaksızın tüm hesap alanları için düzenlenir. Denetim programları, denetiçinin hangi hesap alanında hangi denetim prosedür ve tekniklerinin uygulayacağına ilişkin yaptığı tasarımıdır. Bu nedenle farklı kurumların denetimlerinde farklı denetim programlarının hazırlanması işin doğası gereğidir.

| **Düzenleyen:**<br>**Uygulayan:**<br>**Gözden Geçiren:** | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| **Hesap Alanı** | **Denetim Hedefleri** | | | | | | | | | |
| **Uygulanacak Denetim Prosedür ve Teknikleri** | **Tamlık** | **Doğruluk** | **Gerçekleşme** | **Dönemsellik** | **Uygunluk** | **Aidiyet** | **Değerleme** | **Mevcudiyet** | **Sınıflandırma ve Anlaşılırlık** | **Referans Çalışma Kağıdı** |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |
| | | | | | | | | | | |

**EK 11: Birleşik Denetim Formları (Kontrol Testleri ve Denetim Programları Formu)**

Nakit ve ödenek işlemleri, ön ödeme, emanet ve teminat işlemleri, nazım hesaplar gibi bir kurumun gelir, gider ve mallarına ilişkin faaliyetleri ile doğrudan ilgili olmayıp, bu faaliyetlere bağlı ve tamamlayıcı mahiyette olan hesapların analitik incelemeler, teyit, karşılaştırma ve süreç analizleri gibi tekniklerle incelenmesi mümkünse ve denetim ekibi bu tekniklerle, anılan hesaplara ilişkin yeterli denetim güvencesi elde edilebileceği kanaatinde ise, bu durumda kontrol testleri ve maddi doğrulama testleri birlikte uygulanabilir. Bunun için, kontrol testleri ve denetim programlarının birlikte gösterildiği birleşik denetim formlarından yararlanılır.

| **Düzenleyen:**<br>**Uygulayan:**<br>**Gözden Geçiren:** | | | |
|---|---|---|---|
| **Kontrol ve İnceleme Soruları** | **Uygulanacak Denetim Prosedürü** | **Değerlendirme** | **Referans Çalışma Kağıdı** |
| | | | |
| | | | |
| | | | |
| | | | |

### EK 12: Denetim Planlama Kontrol Formu

Denetimin planlamasına ilişkin hazırlanan kontrol formu ile;

- Denetimin uygun bir şekilde planlandığı ve onaylandığı kontrol edilerek,
- Denetimin planlanması, yürütülmesi ve gözden geçirmesi sürecine dâhil olan denetçilerin denetim ile ilgili süreç hakkında bilgi edinmesi,
- Denetim sürecinin uygun bir şekilde kontrolü sağlanmış olur.

Denetimin planlanmasına ilişkin kontrol formu, denetim ekip başkanı ya da ekipte görevli kıdemli denetçi tarafından doldurulur. Aşağıdaki tablolarda yer alan sorular EVET/ HAYIR seçenekli olup HAYIR cevabı işaretlendiğinde çözüme kavuşturulması gereken hususlar olduğunun göstergesi olarak değerlendirilmelidir.

| **Planlama Aşamasına İlişkin Faaliyetler** | **Evet/ Hayır** | **Referans Çalışma Kağıdı** | **Açıklama** |
|---|---|---|---|
| Denetlenen kurumu tanımaya yönelik olarak ilgili faktörler değerlendirildi mi? | | | |
| Denetlenen kurumun muhasebe sistemi, bilişim sistemi ve kontrollerin anlaşılması;<br>1. Mali işlemlerin muhasebeleştirilmesinde kurumun tabi olduğu mevzuat, kullanılan muhasebe sistemi değerlendirildi mi?<br>2. Kurumun mali işlemlerini raporlama ve iş yönetim süreçlerinde kullandığı bilişim sistemi değerlendirildi mi?<br>3. Kurum tarafından uygulanan kontrol faaliyetleri • Düzenli bir şekilde yürütülüyor mu?<br>• Kurumun faaliyet gösterdiği yasal yapıya ve düzenlemelere uygun mu?<br>• Kurum yönetiminden, çalışanlarından ya da üçüncü kişilerden kaynaklanabilecek yolsuzlukları ortaya çıkarmada ve önlemede etkin mi? | | | |
| **Önemlilik**<br>Planlama önemliliği belirlenip gerekçeleri ile birlikte belgelendirildi mi? | | | |
| **Hesap Alanları**<br>1. Kurum mali tabloları, kurumun varlıklarını yükümlülüklerini gelir ve giderlerini benzer özelliklere sahip olma ve benzer işlemlere tabi tutulma yönünden hesap alanlarına ayrıldı mı?<br>2. Her bir hesap alanı ile ilgili aşağıdaki hususlar sağlandı mı?<br>• Ana hesap grupları ve işlemleri kapsandı mı?<br>• Her bir hesap alanındaki kontroller ve süreçler dikkate alındı mı? | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| **Risk Değerlendirmesi**<br>1. Tüm risk faktörleri belirlenip belgelendirildi mi? (Bu faktörler kurum seviyesinde, belirli hesap alanlarında ya da denetim hedefleri açısından olabilir.)<br>2. Belirli tür riskler belirlendiğinde kontroller bu riski azaltmada etkin mi?<br>3. Mali tablolarda yolsuzluk sonucunda önemli hataların bulunma riski ya da yasal olmayan işlemlerin bulunma riski değerlendirildi mi?<br>4. Kurumun iç denetim fonksiyonu, etkin bir denetim yaklaşımı geliştirilmesini sağlayabilecek seviyede değerlendirildi mi? | | | |
| **Planlama Aşamasında Analitik Yöntemlerin Kullanılması**<br>1. Kurumu tanımaya ve potansiyel riskli alanları belirlemede yardımcı olacak analitik yöntemler uygulandı mı? | | | |
| **Planlamanın Tamamlanması**<br>1. Denetim riskini makul bir seviyede tutabilecek uygun yaklaşım belirlendi mi?<br>2. Belirli risk faktörlerinin tespit edildiği her bir hesap alanı için aşağıdaki kararlar verildi mi?<br>• Riski azaltıcı kontrollerin test edilmesi ve minimum düzeyde belge incelenmesi<br>• Ayrıntılı hesap incelenmesi<br>3. Belirli risk faktörlerinin tespit edilmediği her bir hesap alanı için aşağıdaki kararlar verildi mi?<br>• Minimum seviyede hesap incelemesinin planlanması • Standart seviyede belge incelenmesinin planlanması<br>4. Diğer denetçilerin çalışması değerlendirildi mi?<br>5. Bilgisayar destekli denetim teknikleri dikkate alındı mı?<br>6. Uzman çalıştırma yönünde bir değerlendirme yapıldı mı?<br>7. Seçilen denetim yaklaşımının uygulanmasını sağlamak amacı ile denetim ekibi tarafından izlenecek prosedürleri açıklayan detaylı denetim programı hazırlandı mı? | | | |
| **Denetim İle İlgili İdari İşlemler**<br>1. Denetim ekibinin görev ve sorumlulukları hakkında ayrıntılı bir planlama yapıldı mı?<br>2. Denetim ekibi yetki ve sorumlulukları konusunda bilgilendirildi mi? | | | |

### EK 13: Denetim Tamamlama Kontrol Formu

Denetimin tamamlanmasına ilişkin hazırlanan kontrol formu ile;

- Denetim kanıtlarının denetim görüşünü destekler nitelikte olduğu ve bu kanıtların uygun bir biçimde dokümante edildiği;
- Onaylanmış denetim planı ve denetim programlarına göre denetimin yürütülmüş olduğu;
- Denetlenen kurumdan alınan mali tablolar ve belgelerin ilgili mevzuatına uygun olduğu konularında güvence sağlanmış olur.

Denetimin tamamlanmasına ilişkin kontrol formu, denetim ekip başkanı ya da ekipte görevli en kıdemli denetçi tarafından doldurulur.

Aşağıdaki tablolarda yer alan sorular Evet/Hayır seçenekli olup Hayır cevabı işaretlendiğinde çözüme kavuşturulması gereken hususlar olduğunun göstergesi olarak değerlendirilmelidir.

| Faaliyetler | Evet/ Hayır | Referans Çalışma Kağıdı | Açıklama |
|---|---|---|---|
| 1. Denetime alınan hesaba ait defter ve raporlar (yönetim dönemi hesabı) tam mı? | | | |
| 2. Denetimin planlanması aşamasında yapılamayan ve uygulama aşamasına ertelenen hususlar dikkate alınmış ve bunlarla ilgili çalışmalar yapılmış mı? | | | |
| 3. Planlamada belirlenen önemlilik seviyesi hala geçerli mi? İçerik ve kapsam itibariyle önemlilik çalışması yapılmış mı? | | | |
| 4. Denetim bulguları planlama aşamasında yapılan tahminleri destekliyor mu? | | | |
| 5. Denetim planında herhangi bir değişiklik yapılmış mı? | | | |
| 6. Denetim planında yapılan değişiklikler ilgili onay süreçlerinden geçirilip onaylanmış mı? | | | |
| 7. Önemli ölçüde mesleki yargıların kullanıldığı konularda grup başkanına konu iletilmiş mi? | | | |
| 8. Raporlama aşamasına kalan konular var mı? | | | |
| 9. Denetlenen kuruma resmi bir biçimde, acil olarak bildirilmesi gereken herhangi bir husus var mı? ( hatalar, kontrol sapmaları ya da denetimin süresinde değişiklik gibi…) | | | |

| | | | |
|---|---|---|---|
| 10. Denetim bulguları önemlilik, hatalar ve mevzuata aykırı hususlar bağlamında değerlendirilip açıklığa kavuşturulmuş ve dokümante edilmiş mi? | | | |
| 11. İç denetim birimi, diğer denetçiler ve üçüncü kişilerden elde edilen veriler değerlendirilerek bir güvence elde edilmiş mi? | | | |
| 12. Mali tablo tarihinden sonra meydana gelen ve mali tabloları etkileyen olaylar var mı? Denetim görüşünde bu olaylar dikkate alınmış mı? | | | |
| 13. Mali tablolarda yapılması gereken düzeltmeler konusunda denetlenen kurumla görüş birliğine varılmış ve gerekli düzeltmeler hesaplara yansıtılmış mı? | | | |
| **Faaliyetler** | **Evet/ Hayır** | **Referans Çalışma Kağıdı** | **Açıklama** |
| 14. Önceki yıllardan gelen ve cari yıl denetiminde izlenmesi gereken hususlar var mı? Bunlara ilişkin çalışmalar yapılıp dokümante edilmiş mi? | | | |
| 15. Mali tablolara ilişkin oluşturulan denetim görüşü için uygun ve yeterli kanıt elde edilmiş mi? | | | |
| 16. Denetim raporu denetlenen kuruma iletilmiş ve gelen cevaplar değerlendirilip gerekli işlemler yapılmış mı? | | | |
| 17. Yolsuzluk ve suistimaller hakkında işlem yapılmış mı? | | | |
| 18. Denetlenen kuruma ilişkin tüm çalışmalar bitirilmiş ve denetim görüşünü etkileyecek bir hususun kalmadığı kanaatına ulaşılmış mı? | | | |
| 19. Denetim sonuçları dikkate alınarak sürekli denetim dosyası güncellenmiş mi? | | | |
| 20. Gelecek yıla devredilmiş hususlar var mı? | | | |

## EK 14: Kalite Kontrol Formu

| | | |
|---|---|---|
| **Denetlenen Kurum** | | |
| | | |
| **Denetim Yılı** | | |
| **Denetim Ekip Başkanı** | | |
| **Denetim Ekibinde Görevli Diğer Denetçiler** | | |
| **Denetim Süresi** | | |
| **Denetim Kalite Kontrolünü Yapan Denetçi** | | |
| **Denetim Kalite Kontrolü Başlangıç ve Bitiş Tarihi** | | |
| **Denetim Aşaması** | **İncelenen Faaliyet** | **Değerlendirme** |
| **A** | **Planlama Aşaması:** Denetlenen kurumun tanınması, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin anlaşılması, önemliliğin belirlenmesi, önemli risklerin değerlendirilmesi ve denetim prosedürlerinin oluşturulması | |
| A1 | Denetim ekibi denetlenen kurumu, kurumun tanınmasına ilişkin tüm faktörleri dikkate alarak yeterince tanımış mıdır?<br>Örneğin, denetim ekibi, kurumu tanımaya yönelik olarak aşağıdaki faaliyetleri yerine getirmiş midir?<br>- Denetlenen kurumun tabi olduğu yasal düzenlemelerin yeterince anlaşılması<br>- Kurumun bağlı bulunduğu kurumla ilişkilerinin değerlendirilmesi<br>- Kurumun organizasyon yapısının değerlendirilmesi<br>- Kurum ile ilgili yeni bilgilerin toplanması ve mevcut bilgilerin güncelleştirilmesi<br>- Kurum hakkında elde edilen bilgilerin yeterli ve risk değerlendirmesine temel oluşturabilecek nitelikte olması | |
| A2 | Kurumu tanımaya ve muhtemel riskli alanları belirlemeye yönelik olarak uygun temel analitik süreçler uygulanmış mıdır? | |
| A3 | Kurum bilişim sistemi yeterince anlaşılarak belgelendirilmiş midir?<br>- Denetim ekibi denetlenen kurumun bilişim sistemi ortamı hakkında yeterli düzeyde değerlendirme yapmış mıdır?<br>- Bu değerlendirme uygun bir şekilde belgelendirilmiş midir?<br>- Bilişim sisteminde ortaya çıkarılan kontrol yetersizlikleri denetim yaklaşımının belirlenmesinde göz önünde bulundurulmuş mudur?<br>Örneğin:<br>Bilişim sistemlerinin yapısının karmaşık olup olmaması yönünde bir değerlendirme yapılıp sonuçlarının denetim yaklaşımına yansıtılmış mıdır? | |
| A4 | Kurumun muhasebe sistemi yeterince anlaşılmış mıdır? | |

| **Denetlenen Kurum** | | |
|---|---|---|
| A5 | - Denetim ekibi kurumda mevcut kontrol sistemlerinin varlığını araştırmış mıdır?<br>- Kontrollerin değerlendirilmesi yapılmış mıdır?<br>- Kontrollerin uygulamada çalışıp çalışmadığına ilişkin elde edilen bilgilerin belgelendirilmesi yapılmış mıdır?<br>Kontrollere ilişkin olarak yapılan değerlendirmeler denetim yaklaşımının belirlenmesinde ne ölçüde göz önünde bulundurulmuştur? | |
| A6 | Planlama aşamasında denetim ekibi diğer denetçilerin çalışmalarından, iç denetçilerin çalışmalarından ve uzman çalışmalarından ne ölçüde yararlanacağına dair bir karar vermiş midir? Denetim ekibi bu konudaki kararında tutarlı mıdır? | |
| A7 | Planlama aşamasında önemlilik seviyesi nasıl belirlenmiştir?<br>- Kurumun temel özellikleri, kurum faaliyetlerine ilişkin kamuoyu ve meclis ilgisi ve diğer faktörler önemlilik seviyesinin belirlenmesinde dikkate alınmış mıdır?<br>- Önemlilik uygun düzeyde belirlenmiş midir? | |
| A8 | Denetim ekibi,<br>- kurum faaliyet alanından ve kurum faaliyetlerinden kaynaklanan yapısal riskleri,<br>- risklerin gerçekleşme ihtimallerini<br>- risklerin mali tablolar üzerindeki olası etkilerini<br>- kurum yönetiminin risklere yönelik tutumunu değerlendirilmiş midir?<br>- Güncel dosyada bulunan belgeler, yukarıda yapılan işler doğrultusunda risk analizinin uygun bir şekilde yapıldığını göstermekte midir ? | |
| A9 | Hesap alanları önemli-önemli olmayan hesap alanları olarak uygun bir şekilde belirlenmiş midir? | |
| A10 | Denetim ekibi planlama aşamasında kontrollere güvenmesi<br>durumunda bu kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığına dair değerlendirme yapmış mıdır? | |
| A11 | Kurumu tanıma ve risk değerlendirmesine ilişkin çalışmaları bir araya getirirken mali tabloların bütünü hakkında makul bir seviyede güvence sağlayan belirli risk faktörlerine odaklı denetim yaklaşımı geliştirilmiş midir? | |
| A12 | Risk değerlendirmesi sonucunda belirlenen denetim yaklaşımı detaylı denetim planına uygun bir şekilde yansıtılmış +mıdır? | |
| A13 | Denetimin planlanmasının aşağıdaki hususları içerip içermediğinin değerlendirilmesi<br>- Tutarlı bir mantık örgüsü üzerine kurulu olması<br>- Kapsamlı olması<br>- Yeterli düzeyde mesleki tecrübeye sahip denetçiler tarafından yapılması ve değerlendirilmesi<br>- Zamanında yapılması | |

| Denetlenen Kurum | | |
|---|---|---|
| | - Uygun bir şekilde belgelendirilmesi | |
| **B** | **Uygulama Aşaması**: Denetim süreçlerinin uygulanması ve sonuçlarının değerlendirilmesi | |
| B1 | Planlama aşamasında belirlenen hesap alanlarına ilişkin uygulanan denetim yaklaşımının ve yapılan çalışmaların değerlendirilmesi<br>- Planlama aşamasında öngörülen denetim süreçleri uygulama aşamasında karşılaşılan riskleri yeterince kapsıyor mu?<br>- Denetim amacı ile seçilen tüm işlemler incelenmiş midir? Tespit edilen hataların başlangıçtaki denetim programına etkisinin değerlendirilmesi yapılmış mıdır?<br>- Analitik prosedürler uygun bir şekilde uygulanıp değerlendirilmiş midir?<br>- Denetim ekibinin yapmış olduğu çalışmalar, ulaştığı sonuçlar ve yapmış olduğu değerlendirmelerle tutarlı mıdır?<br>- İki aşamalı gözden geçirmeler detaylı ve zamanında yapılmış mıdır? gözden geçirme sırasında ortaya çıkan sorunlara yeterince çözüm bulunabilmiş midir? | |
| B2 | Denetim sırasında ortaya çıkan ilave risklere rağmen denetim aynı usullerle mi devam etmiştir ya da ilave risklere uygun denetim programı hazırlanmış, onay alınmış ve bu süreç yeterince belgelendirilmiş midir? | |
| B3 | Planlama aşamasında tespit edilen riskler, denetim yaklaşımı ile elde edilen kanıtlar arasında mantıklı bir ilişki kurulmuş mudur? (Bu çalışma uygulama aşamasında tespit edilen risklerin planlama aşamasındaki risklerle ilişkilendirilmesi yolu ile yapılabilir. ) | |
| B4 | Uygulama aşamasında bilişim sistemine ilişkin testler yapılmış mıdır? Yapıldı ise sonuçlarının mali tablolara etkisi yeterince değerlendirilmiş midir? | |
| B5 | Denetlenen dönemle ilgili olarak tüm ilgili kontrollerin çalıştığına dair yeterince veri sağlanabilmiş midir? | |
| B6 | Hesap alanları ile ilgili olarak uygulanan denetim yaklaşımlarının sonuçları birleştirilerek değerlendirilmiş midir?<br>Önemli derecede hata içeren işlemlerin varlığı durumunda ilave çalışmalar yapılmış mıdır, çalışmalar sonucuna yargı sürecini ya da mali raporlamayı destekleyen yeterli kanıt toplanmış mıdır? | |
| B7 | Uygulama aşamasında yürütülen çalışmalardan aşağıdaki sonuçlar elde edilebiliyor mu?<br>- Denetim sırasında yapılan yorumların dayanağının var olması<br>- Yapılan işlemleri tamlığı<br>- Uygun bir şekilde belgelendirilme ve özetlenmesi<br>- Denetimin uygun bir şekilde gözden geçirilmesi<br>- Çalışmaların zamanında tamamlanması | |
| **C** | **Denetimin Tamamlanması - Raporlama** | |
| C1 | Mali tabloların bütünü üzerinde elde edilen veriler doğrultusunda son gözden geçirmeler yapılmış mıdır? | |

| Denetlenen Kurum | | |
|---|---|---|
| C2 | Mali tablolara ilave olarak açıklanan diğer bilgiler yeterince dikkate alınmış mıdır? | |
| C3 | Mali tablo tarihinden sonraki olayların Denetim raporu üzerindeki etkisi değerlendirilmiş midir? | |
| C4 | Denetim ile ilgili önemli konularda karar alınırken durumun özelliğine göre denetim ekip başkanı ve grup başkanının görüşü alınmış mıdır. | |
| C5 | Denetim süreci ile ilgili ortaya çıkan sorunlar ve kurum yönetimin derhal karar almasını gerektiren tüm önemli konular zamanında ve yapıcı bir şekilde kurum yönetiminin gündemine getirilmiş midir? | |
| C6 | Denetim ekibinin hazırlamış olduğu rapor, mali denetim rehberinde yer olan raporlama ile ilgili hususlara uygun olarak hazırlanmış mıdır? | |
| C7 | Denetimin tamamlama aşamasında yürütülen faaliyetler aşağıdaki hususları içeriyor mu?<br>- Yapılan çalışmalar denetim görüşünü destekleyici nitelikte olması<br>- Kapsamlı olması<br>- Zamanında tamamlanması<br>- Yeterli bir şekilde uygulanıp gözden geçirilmesi<br>- Uygun bir şekilde belgelendirilip özetlenmiş olması | |
| **D** | **Denetim Yönetimi, Gözden Geçirme ve Denetimle İlgili Diğer Hususlar** | |
| D1 | Denetim ekip başkanı veya grup başkanı denetim çalışmalarının yürütülmesi sırasında denetim ekibinin işin yürütülmesi ile ilgili yeterliliğini değerlendirmiş midir? Ortaya çıkan herhangi bir bilgi ve tecrübe eksikliğinin, ilave personel ya da uzman çalıştırılma ihtiyacını gerektirmesi durumunda uygun önlemler alınmış mıdır? | |
| D2 | Tüm gözden geçirmeler zamanında ve detaylı bir şekilde denetime katkı yapacak şekilde yapılmış mıdır? | |
| D3 | Gözden geçirmeler yetkili kimseler tarafından yapılmış mıdır? | |
| D4 | İlgili olunan sorumluluk kapsamında ekip başkanı ve grup başkanı ilgili oldukları çalışma kağıtlarını gözden geçirmişler midir? | |
| D5 | Bu kontrol formunda yer almayan fakat Sayıştay mali denetim politikaları açısından önemli olan diğer konularda gerekli özen gösterilmiş midir? | |
| D6 | Gözden geçirme süreci uygun bir şekilde belgelendirilmiş midir? | |
| D7 | Gözden geçirmeler zamanında tamamlanmış mıdır? | |
| D8 | Yolsuzluk ve suç teşkil edilen olaylarla karşılaşıldığında durumun gerektiği uygun adımlar atılmış mıdır? | |

## EK 15/1: % 95 GÜVENLİK DERECESİNE GÖRE İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEM HACİMLERİ TABLOSU

| Beklenen Hata Katsayısı (%) | Üst Hata Katsayısı | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9°% | 10% | 15% | 20 % |
| 0.00 % | 149 | 99 | 74 | 59 | 49 | 42 | 36 | 32 | 29 | 19 | 14 |
| 0.25 | 236 | 157 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 0.50 | * | 157 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 0.75 | * | 208 | 117 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 1.00 | * | * | 156 | 93 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 1.25 | * | * | 156 | 124 | 78 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 1.50 | * | * | 192 | 124 | 103 | 66 | 58 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 1.75 | * | * | 727 | 153 | 103 | 88 | 77 | 51 | 46 | 30 | 22 |
| 2.00 | * | * | * | 181 | 127 | 88 | 77 | 68 | 46 | 30 | 22 |
| 2.25 | * | * | * | 208 | 127 | 88 | 77 | 68 | 61 | 30 | 22 |
| 2.50 | * | * | * | | 150 | 109 | 77 | 68 | 61 | 30 | 22 |
| 2.75 | * | * | * | * | 173 | 109 | 95 | 68 | 61 | 30 | 22 |
| 3.00 | * | * | * | * | 195 | 129 | 95 | 84 | 61 | 30 | 22 |
| 3.25 | * | * | * | * | * | 148 | 112 | 84 | 61 | 30 | 22 |
| 3.50 | * | * | * | * | * | 167 | 112 | 84 | 76 | 40 | 22 |
| 3.75 | * | * | * | * | * | 185 | 129 | 100 | 76 | 40 | 22 |
| 4.00 | * | * | * | * | * | * | 146 | 100 | 89 | 40 | 22 |
| 5.00 | * | * | * | * | * | * | * | 158 | 116 | 40 | 30 |
| 6.00 | * | * | * | * | * | * | * | * | 179 | 50 | 30 |
| 7.000 | * | * | * | * | * | * | * | * | * | 68 | 37 |

## EK 15/2: % 86 GÜVENLİK DERECESİNE GÖRE İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEM HACİMLERİ TABLOSU

| Beklenen Hata Katsayısı (%) | Üst Hata Katsayısı | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9°% | 10% | 15% | 20 % |
| 0.00 % | 99 | 66 | 50 | 40 | 33 | 29 | 25 | 22 | 20 | 14 | 10 |
| 0.25 | 174 | 116 | 87 | 70 | 58 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 0.50 | 174 | 116 | 87 | 70 | 58 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 0.75 | 242 | 116 | 87 | 70 | 58 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 1.00 | 370 | 161 | 87 | 70 | 58 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 1.25 | * | 205 | 121 | 70 | 58 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 1.50 | * | * | 121 | 97 | 78 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 1.75 | * | * | 154 | 97 | 81 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 2.00 | * | * | 185 | 97 | 81 | 50 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 2.25 | * | * | 216 | 123 | 81 | 69 | 44 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 2.50 | * | * | * | 148 | 103 | 69 | 61 | 39 | 35 | 24 | 18 |
| 2.75 | * | * | * | 173 | 103 | 69 | 61 | 54 | 35 | 24 | 18 |
| 3.00 | * | * | * | 197 | 124 | 88 | 61 | 54 | 49 | 24 | 18 |
| 3.25 | * | * | * | 245 | 145 | 88 | 61 | 54 | 49 | 24 | 18 |
| 3.50 | * | * | * | * | 165 | 106 | 77 | 54 | 49 | 24 | 18 |
| 3.75 | * | * | * | * | 185 | 106 | 77 | 69 | 49 | 24 | 18 |
| 4.00 | * | * | * | * | 224 | 124 | 93 | 69 | 49 | 24 | 18 |
| 5.00 | * | * | * | * | * | 258 | 139 | 99 | 74 | 33 | 18 |
| 6.00 | * | * | * | * | * | * | 283 | 150 | 99 | 33 | 25 |
| 7.000 | * | * | * | * | * | * | * | 314 | 170 | 41 | 25 |

## EK 15/3: % 74 GÜVENLİK DERECESİNE GÖRE İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEM HACİMLERİ TABLOSU

| Beklenen Hata Katsayısı (%) | Üst Hata Katsayısı | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9°% | 10% | 15% | 20 % |
| 0.00 % | 68 | 46 | 34 | 27 | 23 | 20 | 17 | 16 | 14 | 10 | 7 |
| 0.25 | 132 | 89 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 0.50 | 132 | 89 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 0.75 | 132 | 89 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 1.00 | 193 | 89 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 1.25 | 310 | 129 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 1.50 | * | 129 | 66 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 1.75 | * | 168 | 97 | 53 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 2.00 | * | 245 | 97 | 78 | 45 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 2.25 | * | * | 126 | 78 | 65 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 2.50 | * | * | 155 | 78 | 65 | 38 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 2.75 | * | * | 212 | 101 | 65 | 56 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 3.00 | * | * | 296 | 124 | 65 | 56 | 33 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 3.25 | * | * | * | 147 | 84 | 56 | 49 | 30 | 27 | 18 | 14 |
| 3.50 | * | * | * | 170 | 84 | 56 | 49 | 43 | 27 | 18 | 14 |
| 3.75 | * | * | * | 237 | 104 | 72 | 49 | 43 | 39 | 18 | 14 |
| 4.00 | * | * | * | 324 | 123 | 72 | 49 | 43 | 39 | 18 | 16 |
| 5.00 | * | * | * | * | 360 | 137 | 78 | 56 | 39 | 18 | 16 |
| 6.00 | * | * | * | * | * | 400 | 168 | 82 | 62 | 18 | 16 |
| 7.000 | * | * | * | * | * | * | * | 156 | 85 | 26 | 16 |

## EK 15/4: % 50 GÜVENLİK DERECESİNE GÖRE İSTATİSTİKSEL ÖRNEKLEM HACİMLERİ TABLOSU

| Beklenen Hata Katsayısı (%) | Üst Hata Katsayısı | | | | | | | | | | |
|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|
| | 2% | 3% | 4% | 5% | 6% | 7% | 8% | 9°% | 10% | 15% | 20 % |
| 0.00 % | 35 | 24 | 18 | 14 | 12 | 10 | 9 | 8 | 7 | 5 | 4 |
| 0.25 | 84 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 0.50 | 84 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 0.75 | 84 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 1.00 | 84 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 1.25 | 134 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 1.50 | 184 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 1.75 | 284 | 56 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 2.00 | * | 90 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 2.25 | * | 123 | 42 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 2.50 | * | 156 | 67 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 2.75 | * | 289 | 67 | 34 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 3.00 | * | * | 92 | 54 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 3.25 | * | * | 92 | 54 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 3.50 | * | * | 142 | 54 | 28 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 3.75 | * | * | 292 | 74 | 45 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 4.00 | * | * | * | 74 | 45 | 24 | 21 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 5.00 | * | * | * | * | 78 | 39 | 34 | 19 | 17 | 12 | 9 |
| 6.00 | * | * | * | * | * | 82 | 46 | 33 | 17 | 12 | 9 |
| 7.000 | * | * | * | * | * | * | 71 | 41 | 27 | 12 | 9 |

**Adres:** T.C. Sayıştay Başkanlığı 06520 Balgat / Ankara
**Tel:** 0 (312) 295 30 00
**Fax :** 0 (312) 295 48 00
**e-posta:** sayistay@sayistay.gov.tr