



TÜRKİYE CUMHURİYETİ
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

DÜZENLİLİK DENETİMİ REHBERİ

SDR.1
Versiyon No: 2026/6

Haziran 2026 • ANKARA



T.C. SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

DÜZENLİLİK DENETİMİ REHBERİ

Haziran 2026

ANKARA

BELGE ADI : SDR.1 Düzenlilik Denetimi Rehberi
VERSİYON NO : 2026/6
VERSİYON TARİHİ : 26/06/2026

03/04/2024 tarihinde yürürlüğe konulan 2024/5 sayılı Düzenlilik Denetim Rehberinde değişiklik yapma ihtiyacı üzerine, kurulan komisyon marifetiyle hazırlanan bu rehber, Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunun 26/06/2026 tarih ve 2026/4 sayılı toplantısında görüşülerek kabul edilmiş ve 26/06/2026 tarihinde Sayıştay Başkanı tarafından onaylanarak yürürlüğe girmiştir.

SUNUŞ

Kaynağını Türk-İslam devletlerinden ve Osmanlı Devleti'nden alan güçlü devlet geleneği birikimini günümüze kadar taşıyan Sayıştay, Cumhuriyetimizin en köklü ve itibarlı kurumlarından biridir. Türkiye Büyük Millet Meclisi adına denetim yapan, yargı yetkisini haiz, anayasal ve bağımsız bir yüksek denetim kurumu olan Sayıştay, kamu yönetiminde iyi yönetişimin sağlanmasında önemli bir role sahiptir.



Sayıştay denetimi; kamu mali yönetiminin hukuka uygun olarak yürütülmesi ile hesap verebilirlik ve mali saydamlığın güçlendirilmesi amacıyla yerine getirilmektedir.

Mali denetim ile uygunluk denetimini kapsayan Sayıştay düzenlilik denetimleri; kamu idarelerinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespit edilmesi, mali rapor ve tabloların güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi suretiyle gerçekleştirilmektedir.

Sayıştay, görev ve sorumluluklarını etkin bir şekilde yerine getirebilmek ve değişen denetim ortamına uyum sağlayabilmek amacıyla sürekli gelişim anlayışını benimsemektedir. Kamu yönetiminde yaşanan dijital dönüşüm, bilgi sistemlerinin giderek karmaşıklaşması, veri hacmindeki artış, veri analitiği ile yapay zekâ destekli denetim tekniklerinin kullanımının yaygınlaşması ve uluslararası denetim standartlarında meydana gelen gelişmeler, denetim metodolojilerinin de sürekli gözden geçirilmesini ve güncellenmesini gerekli kılmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu uyarınca denetimlerin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına göre yürütülmesi ve denetimlerde güncel metodolojilerin uygulanması büyük önem taşımaktadır. Bu doğrultuda denetim rehberleri, denetim sürecinde izlenecek temel yöntem ve esasları belirleyen, uygulamada birlik sağlayan ve uluslararası standartlara uygun yüksek kaliteli denetimlerin gerçekleştirilmesine katkıda bulunan temel başvuru kaynaklarıdır. Bu nedenle rehberlerin, uluslararası standartlarda meydana gelen değişiklikler, teknolojik gelişmeler ve uygulamadan elde edilen tecrübeler doğrultusunda düzenli olarak gözden geçirilmesi ve güncellenmesi gerekmektedir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanan Uluslararası Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) kapsamında gerçekleştirilen güncellemeler,

Uluslararası Denetim Standartlarında meydana gelen değişiklikler, kalite güvence çalışmalarından elde edilen veriler ve denetim uygulamalarından alınan geri bildirimler dikkate alınarak Düzenlilik Denetimi Rehberi güncellenmiştir. Bu kapsamda Rehberde; risk odaklı denetim yaklaşımı güçlendirilmiş, risk değerlendirme metodolojisi güncel standartlarla uyumlu hale getirilmiş, iç kontrol sisteminin değerlendirilmesine ilişkin yaklaşım geliştirilmiş ve denetim sürecinin tüm aşamalarında uygulanacak yöntemler daha açık, sistematik ve uygulamaya rehberlik edecek şekilde yeniden yapılandırılmıştır.

Güncellenen Düzenlilik Denetimi Rehberi; ulusal mevzuat ve uluslararası denetim standartları çerçevesinde düzenlilik denetiminin genel esaslarını açıklamakta; denetimin planlanması, uygulanması, raporlanması, gözden geçirilmesi ve izlenmesi süreçlerinde izlenecek yöntem ve esasları ortaya koymaktadır.

Rehberin, denetim ekiplerimize uygulamada yol göstericilik sağlayacağına, denetim kalitesinin geliştirilmesine katkıda bulunacağına ve uluslararası standartlara uygun denetim anlayışımızı daha da güçlendireceğine inanıyor; hazırlanmasında emeği geçen tüm mensuplarımıza teşekkür ediyor, Kurumumuz ve tüm paydaşlar için faydalı olmasını temenni ediyorum.

Metin YENER

Sayıştay Başkanı

İÇİNDEKİLER

GİRİŞ	1
1. GENEL ÇERÇEVE	5
1.1 DÜZENLİLİK DENETİMİNİN ESASLARI	5
1.1.1 Düzenlilik Denetiminin Temel Kavramları.....	5
1.1.2 Denetim Prosedürleri ve Kanıt Toplama Teknikleri	10
1.1.3 Düzenlilik Denetiminin Kaynakları	11
1.1.4 Düzenlenecek Raporlar	13
1.2 GÖREV VE SORUMLULUKLAR	13
1.2.1 Denetime İlişkin Görev ve Sorumluluklar.....	13
1.2.2 Mali Rapor ve Tablolara İlişkin Sorumluluklar	14
1.3 DENETİMDE BELGELEME	15
1.3.1. Belgelemenin Amacı.....	15
1.3.2 Çalışma Kâğıtları	16
2. PLANLAMA	23
2.1 DENETLENEN KURUMUN TANINMASI.....	24
2.1.1 Kurum Tanıma Kaynakları.....	25
2.1.2 Risk Değerlendirme Prosedürleri ve Kurum Tanıma Yöntemleri.....	27
2.1.3 Kurum Faaliyet Ortamı, Muhasebe Sistemi ve Mali Yapısı ile Bilişim Sistemlerinin Tanınması	28
2.1.4. Kurum İç Kontrol Sisteminin Tanınması	32
2.2 ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ	41
2.2.1 Parasal Değer Bakımından Önemlilik.....	41
2.2.2 Nitelik ve Etki Bakımından Önemlilik	43
2.2.3 Planlama Aşamasında Önemlilik.....	44
2.2.4 Uygulama Önemliliği.....	44
2.2.5 Raporlama Aşamasında Önemlilik	45
2.3 HESAP ALANLARININ BELİRLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI	45
2.3.1 Hesap Alanlarının Belirlenmesi	45
2.3.2 Hesap Alanlarının Önemlilik Derecesine Göre Sınıflandırılması	48
2.3.3 Hesap Alanları ile İlgili Ön Çalışmalar	49
2.3.4 Denetim Hedefleri.....	50
2.4 RİSK DEĞERLENDİRMESİ.....	52
2.4.1 Risklerin Belirlenmesi	54
2.4.2 Risklerin Değerlendirilmesi	54
2.5 DENETİM YAKLAŞIMININ BELİRLENMESİ	59

2.5.1 Denetim Yaklaşımı	60
2.5.2 Denetim Güvence Modeli	62
2.6 İNCELENECEK İŞLEMLERİN BELİRLENMESİ VE ÖRNEKLEME.....	66
2.6.1 İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi	66
2.6.2 Örneklem Süreci.....	68
2.6.3 Örneklemenin Aşamaları	72
2.6.4 Seçilen Örneklerin İncelenmesi ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi	82
2.7 PLANLAMANIN TAMAMLANMASI.....	83
2.7.1 Denetim Planı	83
2.7.2 Denetim Programı	86
3. UYGULAMA.....	91
3.1 DENETİM KANITLARININ ELDE EDİLMESİ.....	91
3.1.1 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	92
3.1.2 Müteakip Denetim Prosedürleri	93
3.1.3 Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	98
3.1.4 Denetim Programının Uygulanması	100
3.1.5 Kanıt Toplamada İlave Prosedürlerin Uygulanması	103
3.2 DENETİM SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ.....	108
3.2.1 Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi	108
3.2.2 Parasal Yanlılıkların Değerlendirilmesi	109
3.2.3 Hile veya Yolsuzluk Tespitinde Denetçinin Yapacakları	116
3.2.4 Tespit Edilen Yanlılıkların Değerlendirilmesi (ISSAI 2450).....	117
3.2.5 Denetlenen Kuruma İvedilikle Bildirilecek Konular	117
3.3 DENETİMİN TAMAMLANMASI	118
3.3.1 Tamamlayıcı Analitik İncelemeler Yapılması	118
3.3.2 Denetimin Yeterliliğinin Değerlendirilmesi	119
3.3.3 Hile veya Yolsuzluk Riskinin Tekrar Gözden Geçirilmesi	119
3.3.4 Mali Tablo Tarihinden Sonraki Olayların İncelenmesi	120
4. RAPORLAMA	125
4.1 DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI.....	125
4.1.1 İşletmenin Sürekliliği Esasının Kullanılmasının Değerlendirilmesi ve Raporlanması.....	125
4.1.2 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Raporlanması	127
4.1.3 Denetim Raporunun Formatı	128
4.2 SAYIŞTAY DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI	134
4.2.1 Denetim Raporuna Verilen Cevapların Değerlendirilmesi	134

4.2.2 Denetim Görüşünün Oluşturulması	134
4.2.3 Sayıştay Denetim Raporunun Formatı	137
4.3 YARGILAMAYA ESAS RAPORLARIN HAZIRLANMASI	143
5. GÖZDEN GEÇİRME.....	147
5.1 DENETİM SÜRECİNDE GÖZDEN GEÇİRME	147
5.1.1 Planlama ve Uygulama Aşamalarında Yapılan Gözden Geçirme	147
5.1.2 Raporlama Aşamasında Gözden Geçirme.....	149
5.2 TAMAMLANMIŞ DENETİM DOSYALARININ İNCELENMESİ	150
6. İZLEME.....	155

GİRİŞ

Sayıştay yürüttüğü düzenlilik denetimleri ile kamu mali yönetim sistemimizde kamu kaynaklarının kullanımıyla ilgili hesap verebilirliğin ve şeffaflığın sağlanmasında kilit bir rol üstlenmektedir. Sayıştay tarafından yerine getirilen düzenlilik denetimi kamu idaresi hesapları ile bunlara ilişkin belgeler esas alınarak, malî tabloların güvenilirliği ve doğruluğunu belirlemeyi amaçlayan malî denetim görevi ile kamu idarelerinin gelir, gider ve mallarına ilişkin malî işlemlerinin kanunlara ve diğer hukuki düzenlemelere uygun olup olmadığının tespitine yönelik uygunluk denetimini içermektedir. Düzenlilik denetiminde bir taraftan kurumların finansal raporlama gereklilikleri değerlendirilerek mali tabloların tamlığı, doğruluğu ve güvenilirliği konusunda paydaşlara güvence verilmekte, diğer taraftan kamu kurumlarının finansal işlemleri, harcamaları ve kaynaklarının ilgili hukuki düzenlemelere uygunluğu incelenerek sonuçları raporlanmaktadır.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu'nda Sayıştay denetimlerinin genel kabul görmüş uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürütüleceği düzenlenmektedir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanan ve Mesleki Bildirimler Çerçevesi (IFPP) olarak kategorize edilen denetim standartları tüm Sayıştayların çalışmalarında referans aldığı temel ilke ve prensipleri ortaya koymaktadır. IFPP çerçevesi INTOSAI ilkeleri (INTOSAI-P), uluslararası yüksek denetim kurumları standartları (ISSAI) ve INTOSAI rehberlerinden (GUID) oluşmaktadır.

ISSAI 100 Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri, şekline veya bağlamına bakılmaksızın tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel ilkeleri belirlemekte; ISSAI 200 Mali Denetim İlkeleri ve ISSAI 400 Uygunluk Denetimi İlkeleri sırasıyla mali denetim ve uygunluk denetimi bağlamında ISSAI 100'ün temel ilkelerini tamamlamaktadır. Denetim türleri itibarıyla uyulması gereken gereklilikler ile ayrıntılı açıklamaları ise mali denetim (ISSAI 2000-2899) ve uygunluk denetimi (ISSAI 4000-4899) standart setlerinde yer almaktadır.

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), INTOSAI tarafından doğrudan mali denetim standartları (2000-2899 arası ISSAI'ler) olarak kabul edilmektedir. Dolayısıyla mali denetim açısından özel sektör ve kamu sektörü aynı gerekliliklere tabidir. Nitekim ISA 200'de de bu standartların (ISA'ların) kamu sektörü denetimlerinde kullanılabileceği açıkça belirtilmektedir. Bunun yanında mali denetimlerin kamu sektöründe uygulanmasında

kamuya özgü koşulların da dikkate alınması gerekmektedir. Kamu sektörü denetimlerine ilişkin ilave rehberlik ise IFPP’de yer alan ilgili dokümanlar ile sağlanmaktadır.

Genel olarak mali denetimin amacı, mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirilmesi ile sınırlıdır. Kamu sektöründe ise denetimin amacı, mali tablolara ilişkin görüş bildirmekten daha geniş kapsamlıdır. Kanun, yönetmelikler veya diğer mevzuat ile ulusal politika belgelerinden doğan yükümlülükler; daha başka amaçlar doğurabilir. Bu sorumluluklar arasında örneğin yasal veya idari düzenlemelere uygunsuzluk durumlarının bildirilmesi ve iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi yer alabilir. Dolayısıyla, kamu sektöründe mevzuat gereklilikleri ve kamuoyu beklentileri doğrultusunda daha geniş kapsamlı denetimler yapılması söz konusudur.

Kamu sektörü denetimleri bağlamında ortaya çıkan geniş kapsamlı raporlama ihtiyaçları, bu alanda farklı metodolojiler geliştirilmesini gerekli kılmıştır. Uluslararası standartlar da farklı denetim türlerine ilişkin unsurları içeren birleşik denetimler yürütülmesine olanak sağlayarak yeni yöntemler geliştirilmesi için gerekli esnekliği sunmaktadır.

Bu Rehber, 6085 sayılı Sayıştay Kanunu uyarınca mali denetim ile uygunluk denetimlerinin cari yıl esaslı ile kamu idaresi temelinde birlikte yürütülmesine göre tasarlanmış olup denetimlerin mevzuat ve uluslararası standartlara uygun şekilde yerine getirilmesini ve yüksek kaliteli raporlar hazırlanmasını sağlamayı amaçlamaktadır.

Rehber, birbirinden ayrılmaz bir set olan mali denetim standartları (ISA’lar, 2000-2899 arası ISSAI’ler) ve ISSAI 400 temelinde kurgulanmıştır. Ayrıca, ISSAI 4000- Uygunluk Denetimi Standardı da yardımcı kaynak olarak değerlendirilmiştir.

Rehber, düzenlilik denetiminin genel esaslarını belirleyen ve her kurumun denetiminde uygulanabilecek çerçeve bir dokümandır. Denetlenen kurumların özelliğine göre (bütçe türü, sektör yapısı vb.) gerektiğinde kurumsal veya sektörel bazda denetim rehberleri veya kılavuzları hazırlanabilecektir.

Rehber altı bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde düzenlilik denetiminin genel çerçevesine ve temel kavramlara yer verilmektedir. İkinci, üçüncü ve dördüncü bölümlerde sırasıyla denetimin planlama, uygulama ve raporlama aşamaları açıklanmaktadır. Beşinci ve altıncı bölümlerde ise gözden geçirme süreçleri ile izleme ele alınmaktadır.

GENEL ÇERÇEVE

1. GENEL ÇERÇEVE

Genel çerçeve; düzenlilik denetiminin yürütülmesine esas teşkil eden temel ilke, kavram ve sorumluluklar ile denetim sürecinde uygulanacak ortak yaklaşımı açıklamaktadır. Düzenlilik denetiminin ulusal mevzuat ve uluslararası denetim standartları çerçevesinde hangi esaslara göre yürütüleceği, denetimin dayandığı temel kavramlar, denetim sürecinde tarafların görev ve sorumlulukları ile belgelendirmeye ilişkin genel ilkeler bu bölümde ortaya konulmaktadır. Böylece, rehberin sonraki bölümlerinde ayrıntılı olarak ele alınan planlama, uygulama, raporlama, gözden geçirme ve izleme süreçlerine temel oluşturacak ortak kavramsal çerçeve belirlenmektedir.

1.1 DÜZENLİLİK DENETİMİNİN ESASLARI

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.

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

- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, geçerli mali raporlama çerçevesi doğrultusunda 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.

1.1.1 Düzenlilik Denetiminin Temel Kavramları

Makul Güvence

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

kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm düzenlilik denetimi süreci ile ilgilidir. Düzenlilik denetiminde denetim görüşü makul güvence elde edilmesi suretiyle oluşturulur.

Makul güvence yüksek ancak mutlak olmayan bir güvence seviyesidir. Denetimde denetçinin bütün yanlışlıkları ortaya çıkarmasını önleyen 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.),
- 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 doğru olduğunu garanti edemez. Uluslararası denetim standartlarına göre yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye tekabül ettiği kabul edilmektedir.

Yanlışlık

Raporlanan bir mali tablo kaleminin tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması ile aynı kalemin geçerli mali raporlama çerçevesine göre olması gereken tutarı, sınıflandırılması, sunumu veya açıklaması arasındaki farklılıktır. Yanlışlıklar hata veya hileden kaynaklanabilir.

Hata: Bir tutarın veya açıklamanın noksan bırakılması dâhil olmak üzere mali tablolardaki kasıtlı olmayan bir yanlışlıktır.

Hile: Yönetimden, çalışanlardan veya üçüncü taraflardan bir veya birden fazla kişinin, haksız veya yasalara aykırı bir menfaat elde etmek amacıyla yaptığı aldatma içeren kasıtlı eylemlerdir.

Sistem Tabanlı/Risk Odaklı Denetim

Düzenlilik denetimi sistem tabanlı ve risk odaklı yürütülen bir denetimdir. Düzenlilik denetiminde kamu idaresinin mali rapor ve tablolarının mali raporlama çerçevesine uygun

olarak idarenin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediğine ilişkin bir denetim görüşüne ulaşma zorunluluğu denetimin sistem tabanlı ve risk odaklı yürütülmesini gerekli kılmaktadır.

Sistem tabanlı denetimde; denetimin planlanması, yürütülmesi ve sonuçlarının raporlanması süreçlerinde sistematik ve bütüncül bir yaklaşımla hareket edilir. Denetçi, planlama aşamasında denetim yaklaşımına karar verirken ve uygulamada hangi kanıt toplama tekniklerini kullanacağını belirlerken kurumdaki iç kontrol sisteminin etkinliğini dikkate alır. Denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde de denetçi, tespit ettiği yanlışlıkların mali tablolarda yaygın ve sistematik bir etki yaratıp yaratmadığını göz önünde bulundurur.

Bir kurumun mali rapor ve tabloları ile hesap ve işlemleri hakkında güvence temel olarak iki yolla elde edilir:

1. İç kontrollerin değerlendirilmesinden (kontrol güvencesi)
2. Hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğrulama güvencesi)

Denetim önemli ölçüde kurumun iç kontrol sisteminden güvence alınıp alınamaması üzerine inşa olunur. 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 yürütülmelidir. 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.

Denetlenen kurumdaki mali raporlamanın doğruluğu ve mali süreçlerin ilgili düzenlemelere uygunluğu ile ilgili doğru güvence verilebilmesi açısından denetimin risk odaklı yürütülmesi büyük önem taşır. Denetimde risk odaklılık insan kaynağı, zaman ve diğer kaynakların riskli ve önemli alanlara tahsis edilerek denetim amaçlarına hızlı ve kolay şekilde ulaşılmasını sağlar. Bu nedenle denetçi denetlenen kurumu tüm yönleriyle tanımak ve kurumun içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kuruma ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimi bu risklere cevap verecek şekilde tasarlamalı ve uygulamalıdır.

Denetim riski

Mali tabloların önemli bir yanlışlık içermesine rağmen, denetçinin duruma uygun olmayan bir denetim görüşü vermesi riskidir. Denetim riski, önemli yanlışlık riski ile tespit edememe riskinin bir fonksiyonudur.

Önemli yanlışlık riski

Mali tabloların denetim öncesinde önemli bir yanlışlık içermesi riskidir. İki bileşenden oluşur:

Yapısal risk, denetlenen kurumun iç kontrol sistemi dikkate alınmaksızın mali tabloların önemli bir yanlışlık içermeye olasılığıdır. Örneğin, karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli yanlışlık içermeye 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 düzeltilememeye olasılığıdır.

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

Tespit edememe riski

Tespit edememe riski, denetim riskini kabul edilebilir düşük bir seviyeye indirmek için denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin önemli sayılabilecek yanlışlıkları tespit edememesi olasılığıdır.

Denetçinin bir kuruma ilişkin tüm işlem, hesap ve kayıtları tek tek inceleme imkânı bulamaması nedeniyle veya imkân bulsa dahi diğer faktörler yüzünden tespit edememe 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 edememe 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 yanlışlık beklentisi ne kadar yüksekse, kabul edeceği tespit edememe riski düzeyi o kadar düşük olacaktır. Tersine, denetçinin mali tablolarda önemli yanlışlık beklentisi ne kadar düşükse, tespit edememe riski düzeyi o kadar yüksek olacaktır.

Geçerli Mali Raporlama Çerçevesi

Geçerli mali raporlama çerçevesi; mali tabloların hazırlanmasında, yönetim tarafından benimsenen, kamu idaresinin yapısı ve mali tabloların amacı göz önüne alındığında kabul edilebilir olan veya bizzat yasal ve idari düzenlemelerle zorunlu kılınan mali raporlama çerçevesidir. Kamu idareleri için mali raporlamanın nasıl yapılacağı ve hangi mali tablolardan oluşacağı ilgili mevzuatta belirlenmektedir.

Yönetim Beyanı ve Denetim Hedefi

Yönetim beyanları; mali tablolarda yer alan unsurların muhasebeleştirilmesine, ölçülmesine, sunulmasına ve açıklanmasına ilişkin açık veya zımni bildirimleri ifade eder. Denetçi, bu beyanları yanlışlık risklerini değerlendirirken kullanır.

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, mali tabloların sunumu ve dipnotlarına ilişkin olmak üzere üç grupta ele alınmaktadır.

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

Mesleki şüphencilik

Mesleki şüphencilik; sorgulayıcı bir yaklaşımla hareket ederek, hata veya hile kaynaklı yanlışlığa işaret eden durumlara karşı dikkatli olmayı ve denetim kanıtlarını titiz bir biçimde değerlendirmeyi içeren tutumdur.

Mesleki şüphencilik, örnekleri aşağıda sıralanan durumlara karşı dikkatli olmayı gerektirir:

- Birbiriyle çelişen denetim kanıtları,
- Denetim kanıtı olarak kullanılacak belgelerin ve görüşmeler sonucunda elde edilen cevapların güvenilirliğinde şüphe uyandıran bilgiler,
- Hile ihtimaline işaret edebilecek durumlar.

Mesleki şüphencilik, içinde bulunulan şartlar ışığında elde edilen denetim kanıtlarının yeterliliğinin ve uygunluğunun değerlendirilmesini de kapsar.

Mesleki muhakeme

Mesleki muhakeme; denetimin yürütülmesi sırasında mevcut olan şartlara uygun olarak atılacak adımlara yönelik bilgiye dayalı kararlar alınırken; mevzuat, denetim standartları, muhasebe standartları ve etik standartlar çerçevesinde, sahip olunan eğitim, bilgi ve deneyimin kullanılmasıdır. Mesleki muhakemenin denetim boyunca kullanılması ve uygun bir biçimde belgelendirilmesi gerekir.

1.1.2 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, risk değerlendirme prosedürleri ve müteakip denetim prosedürlerinden oluşur.

Risk değerlendirme prosedürleri: Mali tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde, hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla tasarlanan ve uygulanan denetim prosedürleridir.

Müteakip denetim prosedürleri: Risk değerlendirmesi sonucu tespit edilen ve değerlendirilen risklere karşılık vermek amacıyla tasarlanan ve uygulanan denetim prosedürleridir. Müteakip denetim prosedürleri kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

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

Maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanı düzeyindeki önemli yanlışlıkları tespit etmek üzere tasarlanmış denetim prosedürleridir. Maddi doğrulama prosedürleri analitik maddi doğrulama prosedürlerinden ve detay testlerinden/doğrudan maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

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

Analitik prosedürler, planlama aşamasında ön analitik inceleme amacıyla kullanılır. Uygulama aşamasında ise; detay testlerin yanında ihtiyaca uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etmek üzere maddi doğrulama prosedürü olarak tasarlanır. Ayrıca, denetimin tamamlanması aşamasında mali tabloların kuruma ilişkin elde edilen diğer bilgiler ile tutarlı olup olmadığına dair genel bir sonuca ulaşma amacıyla da analitik prosedürlerden yararlanır.

Detay testleri/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 yansiyabilecek önemli yanlışlıkları 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 birkaçını kullanarak denetim kanıtı elde eder:

- *Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi,*
- *Fili-Fiziki İnceleme,*
- *Gözlem,*
- *Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma,*
- *Karşılaştırma,*
- *Teyit,*
- *Yeniden Hesaplama,*
- *Yeniden Uygulama.*

1.1.3 Düzenlilik Denetiminin Kaynakları

Denetim prosedürleri ve kanıt toplama teknikleri uygulanırken aşağıdaki kaynaklardan faydalanılır:

- *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 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 denetçiler, diğer denetim elemanları ile uzmanların çalışmaları vb.
- *İlişkili Taraf İşlemleri:* Kamu idaresinin ilişkili 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 belgeler. Örneğin yazılı ve görsel basında yer alan haber, yazı ve benzeri bilgiler ile gelen ihbarlar vs.

1.1.4 Düzenlenecek Raporlar

Düzenlilik denetimleri sonucunda aşağıdaki raporlar düzenlenir:

- Denetim Raporu
- Kamu zararı tespit edilmesi halinde ise “Yargılamaya Esas Rapor”

1.2 GÖREV VE SORUMLULUKLAR

1.2.1 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 yükümlülüklerle 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. Öte yandan Rehberde geçen “kamu idaresi” ve “kurum” ifadeleri denetim kapsamında yer alan idare, kuruluş, işletme ve benzerlerini kapsamaktadır.

1.2.1.1 Liderlik ve Ekip Çalışması Sorumlulukları

Denetçilerin Sayıştay denetim gruplarında bir denetim ekibi bünyesinde görev yapması esastır. Denetlenen kamu idaresinin işlem hacminin fazla olmadığı gibi istisnai 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. Denetim ekiplerini oluşturur ve grup planlamasını yapar. Denetimlerin ilgili mevzuat, standart ve rehberlere uygun olarak yürütülmesi ve sonuçlarının raporlanmasından sorumludur. Buna ilişkin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerini yerine getirir. Sayıştay raporlarının TBMM'de görüşülmesi sırasında gerektiğinde hazır bulunur.

Ekip başkanı, denetim ekibinin yapacağı denetim çalışmalarıyla ilgili olarak birinci derecede grup başkanına karşı sorumludur. Ekip çalışmalarını koordine eder ve denetim faaliyetlerine iştirak eder. Denetimin ilgili mevzuat, standart ve rehberlere uygun olarak yürütülmesi ve sonuçlarının raporlanmasına ilişkin yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme faaliyetlerini yerine getirir.

Denetim ekibi üyeleri, tüm denetim sürecinde ortak sorumluluğa sahiptir. Grup başkanı ve ekip başkanının yönlendirme ve gözetiminde ekip içi görev paylaşımına uygun olarak denetim ve raporlama faaliyetlerini yerine getirirler.

1.2.1.2 Etik Gerekliliklere Uyum Sorumlulukları

Etik davranış, Sayıştayın paydaşları nezdindeki itibarının sürdürülmesi ve raporlarına olan güvenin sağlanmasında kilit öneme sahiptir. ISSAI 130 Etik Kurallar, Sayıştaylara ve çalışanlarına, davranışlarında esas alabilecekleri temel değer ve ilkeleri ortaya koymaktadır. Denetçiler görevlerini ilgili standart ve mevzuat gerekliliklerini gözeterek yürütmeli; dürüstlük, bağımsızlık, tarafsızlık, yetkinlik, mesleki davranış, gizlilik ve şeffaflık değerlerine bağlı kalmalıdır.

Denetim ekipleri görevlendirilirken, denetçilerin denetlenen idare ile herhangi bir çıkar çatışması içinde olmadığından ve görevlerini tarafsız ve yeterli mesleki şüpheciliği gösterecek şekilde yapmalarına engel olacak bir etken bulunmadığından emin olunmalıdır. Bunu sağlamak için her denetimden önce denetçilerin "Etik Beyan"ı imzalaması gerekmektedir.

1.2.2 Mali Rapor ve Tablolara İlişkin Sorumluluklar

Mali rapor ve tabloların hazırlanmasından ve gerçeğe uygun ve doğru olarak sunulmasından kamu idarelerinin üst yönetimleri sorumludur. Sayıştayın 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 olmadığını tespit etmek ve mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirmek ve sonuçlarını raporlamaktır.

Mali rapor ve tablolar, 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 geçerli mali raporlama çerçevesine uygun biçimde hazırlanmasını ve sunulmasını ifade etmektedir.

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 yanlışlık 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.

1.3 DENETİMDE BELGELEME

1.3.1. Belgelemenin Amacı

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 artırmanın yanı sıra; denetimin, yasal düzenlemeler ve uluslararası denetim standartlarına uygun gerçekleştirildiğinin ispatında da 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, denetim yönetim sisteminde yer alan güncel formların doldurulması, denetim kanıtı niteliğindeki diğer belgelerin elde edilmesi ve muhafazası şeklinde yapılır.

1.3.2 Çalışma Kâğıtları

Çalışma kâğıtları; denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerini, elde ettiği bilgileri ve yaptığı incelemelerle ilgili olarak ulaştığı sonuçları kaydettiği belgelerdir. Çalışma kâğıtları denetim kanıtı olma özelliğinin ötesinde, denetçinin denetim standartlarına, denetim prosedür ve tekniklerine bağlı kalmasına yardımcı olur.

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 incelenen ve değerlendirmeye 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 muhakemesine göre belirler. Çalışma kâğıtlarında aranan temel kriter; bu belgelerin, 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 aşağıdaki nitelikleri taşımalıdır:

- Denetlenen tüm hesap alanları ile ilgili yeterli incelemenin yapıldığı konusunda açık ve güvenilir bir kanaat oluşturmalıdır.
- 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, denetim yönetim sistemindeki güncel 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 itibarıyla değişiklik göstermeyen ve müteakip denetimlerde de gereksinim duyulabilecek bilgi ve belgelerin yer aldığı dosyadır.

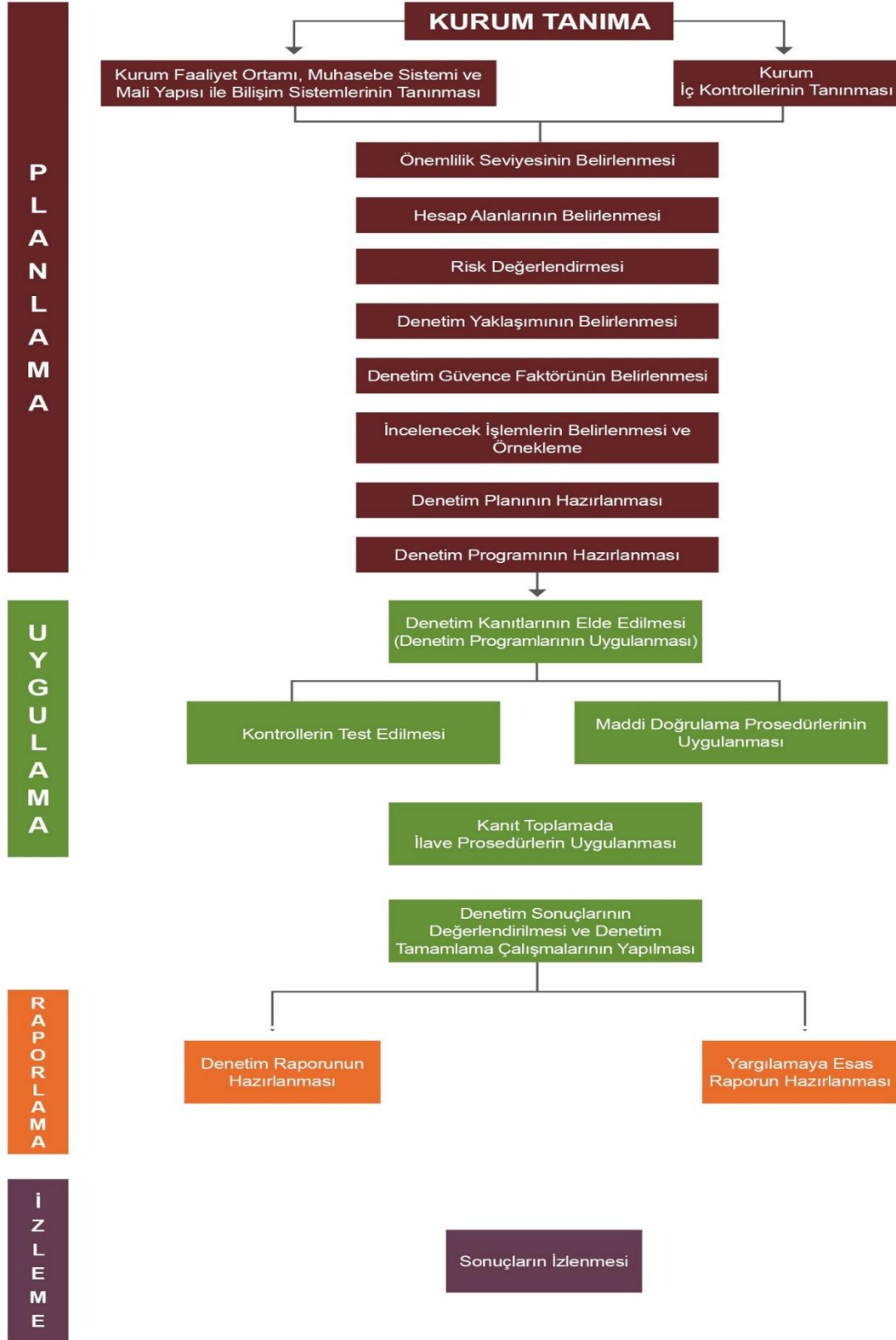
Denetimin tamamlanmasını takiben denetçi, güncel dosyayı gözden geçirir ve güncel dosyada yer alan bilgi ve belgelerden sonraki denetimlerde yararlanılması olasılığı bulunan bilgi ve belgeleri sürekli dosyaya aktarır.

Sürekli dosyada yer alan başlıca belgeler şunlardır:

- Denetim planı
- Denetim programı
- Denetim raporları

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

Düzenlilik Denetimi Süreç Şeması



A black and white photograph of a business meeting. In the foreground, a man in a dark suit and a striped tie is looking at a tablet held by another person. The background is blurred, showing a conference table with a laptop, a glass of water, and other documents. A green rounded rectangle is overlaid on the right side of the image, containing the word 'PLANLAMA' in white, bold, uppercase letters.

PLANLAMA

2. PLANLAMA

Planlama; denetlenecek her bir kamu idaresi itibarıyla, 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 zamanlamasına karar verilmesidir.

Planlama aşaması denetçinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur. Denetçi kurum tanıma faaliyetlerinde önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini tasarlar ve uygular. 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.

Planlama 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 kısılacaktır.

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 tanımlanmasına 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.

2.1 DENETLENEN KURUMUN TANINMASI

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

Etkin, verimli ve değer katan bir denetim yürütebilmek için denetçinin; denetlenen kurumu iyi tanınması ve kurumun mali rapor ile tabloları üzerinde önemli etkiye sahip olan mevzuata, olaylara, işlemlere ve kurumsal uygulamalara ilişkin bilgi sahibi olması gerekir.

Planlama aşaması denetçinin denetlenen kurumu tanıma faaliyeti üzerine kuruludur. Denetçi kurum tanıma faaliyetlerinde önemli yanlışlık risklerini belirlemek ve değerlendirmek amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini tasarlayıp uygulayarak kurum faaliyet ortamını, muhasebe sistemi ve mali yapısını, bilişim sistemini ve iç kontrol sistemini tanır.

Kurumun tanınması, denetçiye:

- Kurumun faaliyetlerine ve iç kontrollere ilişkin riskleri ile bu risklerin mali rapor ve tablolarda önemli yanlışlığa neden olma ihtimalini değerlendirme ve denetim sırasında yöneleceği riskli alanları,
 - Denetimde kullanacağı önemlilik seviyesini,
 - 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 değerlendirilmesi aşamalarında da denetçiye yol gösterir.

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

İlk defa denetlenecek bir kurumun tanınması, denetçi için önemli ölçüde zaman ve emek gerektiren geniş kapsamlı bir faaliyettir. Sonraki yıl denetimlerinde 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. Bu nedenle, yeni bilgiler elde edildikçe denetçinin değerlendirmeleri de değişebilir.

Kurum hakkında elde edilen bilginin yeterliliğine ve uygunluğuna denetçi karar verir.

2.1.1 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 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 yararlanan 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.

2.1.2 Risk Değerlendirme Prosedürleri ve Kurum Tanıma Yöntemleri

Denetçi, kurum tanıma çalışmaları sırasında:

- (a) Mali tablo ve yönetim beyanı düzeylerinde hata veya hile kaynaklı önemli yanlışlık risklerinin belirlenmesi ve değerlendirilmesi,
- (b) Müteakip denetim prosedürlerinin tasarlanması amacıyla risk değerlendirme prosedürlerini tasarlar ve uygular.

Risk değerlendirme prosedürleri aşağıdakileri içerir:

- 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 artırılmasında,
- 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 muhakemesine bağlı olmakla beraber, denetimin diğer aşamalarında uygulanan analitik incelemelere göre daha basit düzeydedir. Denetçi ön 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.

Kurum tanımaya ilişkin çalışmalar tamamlandığında, grup başkanının onayına sunulmak üzere kurumun tanınmasına ilişkin denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel form düzenlenir.

2.1.3 Kurum Faaliyet Ortamı, Muhasebe Sistemi ve Mali Yapısı ile Bilişim Sistemlerinin Tanınması

Denetçinin, kurumun faaliyet ortamını, muhasebe sistemi ile mali yapısını ve bilişim sistemlerini tanıması, kamu idaresinin faaliyet gösterdiği koşulları anlamasına ve mali tablolarda yanlışlık risklerini değerlendirmesine yardımcı olur. Bu bilgiler, denetçinin olası

yanlışlıkları tespit etmesini ve denetimi doğru şekilde planlamasını sağlar. Ayrıca, denetim sürecinde doğru kararlar almasına ve şüpheli yaklaşımını sürdürmesine destek olur. Kurum tanıma özellikle:

- Mali tablolar üzerinde önemli etkisi olabilecek mevzuata aykırılıkların tespitine yönelik prosedürlerin uygulanmasına,
- Mali tabloların yeterli açıklamaları sağlayıp sağlamadığının değerlendirilmesine,
- Önemlilik veya uygulama önemliliğinin belirlenmesine,
- Seçilen muhasebe politikalarının uygunluğunun ve mali tablo açıklamalarının yeterliliğinin değerlendirilmesine,
- Yönetim tarafından işletmenin sürekliliği esasının kullanımının uygun olup olmadığının değerlendirilmesine,

yardımcı olur.

2.1.3.1 Kurum Faaliyet Ortamının Tanınması

Düzenlilik denetiminde kurum faaliyet ortamının tanınması; risk değerlendirmesi, denetimin planlanması, uygun denetim prosedürlerinin belirlenmesi ve denetim süreçlerinin etkin şekilde yürütülmesi açısından temel bir gerekliliktir.

Kurum faaliyet ortamının tanınması; denetlenen kurumun yönetim ve organizasyon yapısı, iç kontrol sistemi ve risk yönetimi, mali kaynakları ve bütçe yapısı, personel rejimi ve kurum kültürü, bilişim sistemleri altyapısı ve operasyon süreçleri gibi iç faktörlerin tanınmasının yanı sıra, kurumun faaliyetlerini etkileyen ancak doğrudan kontrol edemediği kurumun tabi olduğu mevzuat ve düzenleyici çerçeve, ekonomik koşullar, paydaş ve kamuoyu beklentileri ve benzeri dış unsurları da kapsar. Denetçinin kurumun iç çevresini tanıması kurumun mali yönetim sistemini ve iç kontrollerini anlamasına yardımcı olurken dış çevrenin tanınması kurumun mevzuata uyumu, mali yapısı ve paydaş beklentilerini anlamada önemlidir.

Denetçinin, kurumun iç ve dış faaliyet ortamını tanıması mali tablo ve yönetim beyanı düzeyindeki riskleri belirleyip değerlendirmesine yardımcı olur. Denetçi bu aşamada elde ettiği bilgiler ile mali tablo üzerinde etkili olabilecek olası yapısal faktörleri değerlendirme imkanı bulur.

Denetçi, kurum iç faaliyet ortamını tanıırken kurumun yasal statüsü (örneğin, bakanlık, kamu kurumu, kamu iktisadi teşebbüsü), yürüttüğü programlar, finansman kaynakları (örneğin,

hibeler, vergiler, sübvansiyonlar, kamu fonları), insan kaynakları politikaları, çalışanların etik kurallara ve mevzuata uyumu gibi hususları değerlendirmelidir.

Kurumun organizasyon yapısını, yönetim kademelerini ve karar alma süreçlerini detaylı bir şekilde incelemesi de denetçinin kurum içi faaliyet ortamını tanıması açısından önemlidir. Her kamu kurumu, belirlenmiş bir yönetim ve organizasyon yapısına sahiptir. Denetçi kurumun yönetim kadrosunu, hiyerarşik yapısını ve karar alma süreçlerini analiz ederek yetki ve sorumluluk dağılımının etkinliğini değerlendirir. Bu, denetçinin kurum içindeki hiyerarşik yapıyı ve sorumluluk dağılımını anlamasına yardımcı olur. Ayrıca, yönetim süreçlerinin etkinliği ve verimliliği hakkında bilgi sahibi olmasını sağlar. Bu kapsamda denetçi tarafından kurumun organizasyon şeması ve yönetim kadrosu, iş akışları ve tanımları, görev ve yetki dağılımı ile hesap verebilirlik mekanizmaları, karar alma süreçlerinin şeffaflığı ve denetim mekanizmaları, varsa yönetim kurulu, yürütme organları ve bağlı, ilgili ve/veya ilişkili olduğu kurumlar incelenir.

Denetçinin ayrıca, kurumun misyonunu, vizyonunu ve stratejik hedeflerini derinlemesine tanıması gerekir. Bu, kurumun temel amaçlarını ve uzun vadeli planlarını kavramasına yardımcı olur. Bu bilgiler, denetçinin kurumun faaliyetlerini ve önceliklerini doğru bir şekilde değerlendirmesini sağlar. Denetçinin kurumun misyonunu, amaçlarını ve faaliyetlerini inceleyerek, bunların mali yönetim süreçleriyle nasıl bir bağlantı içinde olduğunu değerlendirmesi gerekir.

Denetçinin, yukarıda bahsedilen kurum tanımının iç faktörlerinin yanı sıra, kurumun faaliyetlerini, mali durumunu ve mevzuata uygunluğunu etkileyen dış faktörleri de tanıması gerekir. Bu bağlamda denetçi kurumu etkileyen:

- Mevzuat ve yasal düzenlemeler (kamu mali yönetim kanunları, ihale mevzuatı, vergi politikaları, muhasebe standartları vb.),
- Ekonomik koşullar (enflasyon, faiz oranları, kamu finansman istikrarı),
- Politik faktörler (yönetim değişiklikleri, yeni politikalar, hükümet öncelikleri, kamu harcamalarına yönelik politik kararlar, bütçe tahsisleri),
- Kurumun faaliyetleriyle ilgili dış teyide imkân sağlayan ve mali işlemlerinin gerçekleşmesinde verilerinden yararlanan diğer kamu idareleriyle ilişkileri,
- Meclisin, hükümetin, vatandaşların, medyanın, düzenleyici otoritelerin, sivil toplum kuruluşlarının denetlenen kurumun faaliyetleri ve faaliyetlerinin raporlanması hakkındaki beklentileri,

- Kurumun taraf olduğu mali sonuç doğuran hukuki ihtilaflar,
- Teknolojik ve sosyal faktörler (kamu hizmetlerinde dijital dönüşüm, demografik değişimler, toplumun kamu hizmetlerine yönelik beklentileri) vb,

konuları inceler.

2.1.3.2 Muhasebe Sistemi ve Mali Yapının Tanınması

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

- Kurumun geçerli mali raporlama çerçevesinin anlaşılması,
- 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.

2.1.3.3 Kurum Bilişim Sisteminin Tanınması

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

Bu çerçevede, denetçi:

- Mali rapor ve tablolar ile bunları destekleyen ve bilişim ortamında yürütülen işlemler arasındaki ilişki hakkında bilgi sahibi olmalı,
- Hem kurum düzeyindeki hem hesap alanlarına ilişkin risk değerlendirmesinde bilişim sistemlerine ilişkin kontrollerin varlığını ve etkinliğini göz önünde bulundurmalı,
- Denetimde bilişim sistemleri denetimi konusunda uzmanlaşmış denetçilerden yararlanmasına ihtiyaç olup olmadığına karar vermelidir.

Denetçi, bilişim sistemi kullanılarak gerçekleştirilen, muhasebeyi ve mali tabloları etkileyen iş ve işlemleri belirlemelidir. Bunun için, denetim yönetim sisteminde yer alan ve yapılan işi, işi destekleyen bilişim sistemlerini ve bunların hesap alanlarına etkilerini gösteren ilgili güncel form kullanılır. Bu suretle, kurumda kullanılan sistemlerden hangilerinin hesap alanlarını ve mali tabloları etkilediği belirlenmiş olur.

2.1.4. Kurum İç Kontrol Sisteminin Tanınması

Denetlenen kurumun faaliyet ortamının, muhasebe sisteminin ve bilişim sisteminin tanınması denetçiye denetimin başlangıcında, kuruma ait mali tablo ve yönetim beyanı düzeyindeki riskleri tanıma imkânı sağlar.

Kurum tanıma çalışmalarının diğer bir unsuru olarak yürütülen iç kontrolün tanınması ise denetçi tarafından mali tablo düzeyindeki riskleri ve her bir hesap alanı ve denetim hedefi için belirlenen yapısal riskleri azaltan iç kontrol faaliyetlerinin varlığını değerlendirme imkânı verecektir. Bu değerlendirme denetçinin iç kontrollerden güvence elde edip edemeyeceğini belirlemesine yardımcı olacaktır.

İç kontrol; idarenin amaçlarına, belirlenmiş politikalara ve mevzuata uygun olarak faaliyetlerin etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde yürütülmesini, varlık ve kaynakların korunmasını, muhasebe kayıtlarının doğru ve tam olarak tutulmasını, malî bilgi ve yönetim bilgisinin zamanında ve güvenilir olarak üretilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan organizasyon, yöntem ve süreçle iç denetimi kapsayan malî ve diğer kontroller bütünüdür. İç kontroller, bu anlamda kontrol sistemi, kurumsal yapı, yöntem ve süreçlerden oluşur.

Denetçi, mesleki muhakemesini 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 yanlışlıkları 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 de 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 yayımlanmış prosedürler, genelgeler ve talimatlar dikkate alınarak, kurumca belirlenmiş kontrollerin neler olduğu ve bunların ne derece uygulandığı da tespit edilmelidir. Öte yandan kamu idaresi mevzuat kapsamında bir iç kontrol sistemi kurmakla zorunlu tutulmamış olsa bile denetçi kurumun iç kontrol sistemini incelemeli ve değerlendirmelidir.

2.1.4.1 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 yararlanır.

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.

2.1.4.2 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,
- İzlemedir.

Denetçi uygulayacağı risk değerlendirme prosedürleri vasıtasıyla:

- İç kontrol sisteminin mevzuatta öngörüldüğü üzere kurulup kurulmadığı,
- İç kontrollerle ilgili kurumun yapması gereken işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği,
- İç kontrol sistemi kurması mevzuatta zorunlu olmayan kurumların mevcut iç kontrol sisteminin tasarımı ve işleyişi,

hususlarında bilgi edinir. Denetçi 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 incelemelidir.

Diğer taraftan denetçi, iç kontrolün unsurlarıyla ilgili yapacağı çalışma sonucunda; kurumun hesap ve işlemleri dolayısıyla mali rapor ve tabloları üzerinde önemli bir yanlışlığa sebebiyet verecek kontrol eksikliklerini ve zayıflıkları tespit ederek bunları, iç kontrolden kaynaklanan risklerin değerlendirilmesinde dikkate alır.

2.1.4.2.1 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 varlığı 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 inceler.

2.1.4.2.2 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.

Risk değerlendirmesi, mevcut koşullarda meydana gelen değişiklikler dikkate alınarak gerçekleştirilen ve sureklilik arz eden bir faaliyettir. Kurumlar, stratejik planında ve performans programında belirlenen amaç ve hedeflerine ulaşmak için i ve dış nedenlerden kaynaklanan riskleri değerlendirir. Kurumun risk değerlendirmesi için, öncelikle kurumsal hedeflerin belirlenmesi, 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 i kontrolün genel değerlendirmesinde bu yetersizliği dikkate alır.

Risk değerlendirmesi i kontrolün bir unsuru olarak, kurum tarafından uygun kontrol faaliyetlerinin tasarlanmasını etkiler.

2.1.4.2.3 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; risk değerlendirme sürecinde tespit edilip değerlendirilen risklere yönelik 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 birtakım 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.
- *Düzeltilici kontrol faaliyetleri;* istenmeyen faaliyetlerin düzeltilmesine yönelik olarak uygulanır. Muhasebe yetkilisince ödeme emri üzerindeki maddi hatalarla ilgili yapılan düzeltme işlemi örnek olarak verilebilir.

2.1.4.2.4 Bilgi ve İletişim

Kurum yönetiminin zamanında ve doğru karar alması uygun, doğru, zamanlı, geçerli ve ulaşılabilir bilginin varlığına bağlıdır. Dolayısıyla kurumun bilgi sistemi ve iletişiminin, mali tablolarının geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmasını desteklemesi gerekir. Bu kapsamda denetçi, kurumun bilgi sisteminin mali raporların doğruluğunu sağlamak üzere tüm işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasını kapsayıp kapsamadığını değerlendirmelidir.

Denetçi, kurumun bilgi sistemi ve iletişimini, mali raporlama sürecinin güvenilirliğini ve doğruluğunu sağlamak amacıyla kapsamlı bir şekilde tanınmalıdır. Bu tanıma süreci, bilgi

akışının izlenmesini, bilgi güvenliğinin sağlanmasını, bilgi kalitesinin değerlendirilmesini ve iletişimin etkinliğinin incelenmesini içerir.

Bu değerlendirmede, öncelikle kurumun faaliyetlerindeki mali tablolar için önemli olan işlem sınıflarının (gelirler, giderler, varlıklar, yükümlülükler gibi) bilgi sistemi tarafından nasıl desteklediğine odaklanılır. İşlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, düzeltilmesi ve mali tablolarda raporlanması gibi adımlar bu kapsamda incelenir. Ayrıca, bu süreçlerde kullanılan bilgi teknolojileri (BT) ve manuel sistemlerdeki prosedürler ile yanlış bilgilerin düzeltilmesi detaylı olarak incelenmelidir.

Denetçi, kurum bilgi sisteminin, kurumun mali raporlama sürecinin önemli muhasebe tahminleri ve açıklamalar dahil olmak üzere mali tabloların hazırlanma sürecini ne şekilde desteklediğini inceler. Bu süreçte kullanılan verilerin kaynağı, doğruluğu ve güvenilirliği değerlendirilir.

Denetçi, bu incelemeler sonucunda bilgi sisteminin mali raporlama sürecini ne kadar etkin ve güvenilir bir şekilde desteklediğini değerlendirir.

Denetçi kurum içi ve dışı iletişimi;

- yönetim ve üst yönetim iletişimi,
- kurum içi iletişim kanalları,
- iletişim süreçleri,
- düzenleyici kurumlara iletişim,
- diğer paydaşlarla iletişim vb.

başlıklar altında inceler. Denetçi, bu değerlendirmeler sonucunda, kurumun iletişim yapısının ve süreçlerinin, mali raporlama sürecini ne kadar etkin ve güvenilir bir şekilde desteklediğini belirler. Bu kapsamda, bilgilerin zamanında, doğru, eksiksiz ve ilgili kişilere ulaştırılıp ulaştırılmadığı hususunda bir kanaat elde edilir.

2.1.4.2.5 İzleme

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

Kurumun iç kontrol sistemini izleme süreci, iç kontrol sisteminin etkinliğini değerlendirmek ve gerekli düzeltici önlemleri zamanında almak amacıyla yürütülen bir süreçtir.

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 itibarıyla iç kontrollerin tanınması faaliyeti ile elde ettiği bilgilerden yararlanarak denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formu düzenler.

İç Denetim Faaliyetlerinin Değerlendirilmesi

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 değerlendirmenin sonuçları iç denetim çalışmalarından yararlanılacak konuların belirlenmesinde de dikkate alınır.

İç denetimin değerlendirilmesi sonucunda denetçi, denetim yönetim sisteminde yer alan güncel formun ilgili kısımlarını düzenler.

2.1.4.3 Bilişim Sistemleri Kontrollerinin Değerlendirilmesi

Denetçi, mali sonuç üreten sistemlerde gerçekleştirilen işlemlerin ve üretilen bilgilerin doğruluğu ve güvenilirliği hakkında güvence elde etmeye çalışır. Bu amaçla, kurum bilişim sistemlerinin tanınması sonrasında, bilişim sistemlerine ilişkin genel kontrollerin ve uygulama kontrollerinin varlığını ve etkinliğini değerlendirir.

Genel kontroller, kuruma ait tüm bilişim sistemleri faaliyetlerinin sürekli ve uygun biçimde yerine getirilmesini sağlamaya yönelik kontrollerdir ve uygulama yazılımlarının düzgün ve öngörüldüğü şekilde çalışması için güvenli ve uygun ortamın oluşması açısından önem taşır. Uygulama kontrolleri ise, münferit uygulamalara özgüdür ve bu uygulamalar tarafından gerçekleştirilen işlemlerin ve üretilen verilerin doğruluğunu ve tamlığını sağlamaya yöneliktir.

Kontrollerin varlığına ilişkin ön değerlendirme süreci denetimin planlama aşamasında yürütülürken, ihtiyaç duyulacak detaylı incelemeler uygulama aşamasında gerçekleştirilir.

Kontrollerin değerlendirilmesinde, denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili formdan yararlanılır. Denetçi, bilişim sistemleri kontrollerini daha ayrıntılı inceleme ihtiyacı duyması durumunda Sayıştay Bilişim Sistemleri Denetimi Rehberinden ve konuya ilişkin mevzuat, uluslararası standartlar ve çerçeve belgelerden istifade edebilir.

Ön değerlendirme sonucunda tespit edilen kontrol zafiyetleri, etkiledikleri hesap alanlarına ilişkin risk değerlendirmesi gerçekleştirilirken göz önüne alınır.

Kontrol zafiyeti tespit edilen sistemler tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlere ilişkin incelemelere ağırlık verilerek uygulama aşamasında yapılması gereken maddi doğrulama testlerinin sayısı artırılır.

Tespit edilen önemli kontrol zafiyetleri, kurum tarafından gerekli tedbirlerin alınmasını sağlamak için kurum yönetimine bildirilir ve bunların rapora alınıp alınmayacağı değerlendirilir.

2.2 ÖNEMLİLİĞİN BELİRLENMESİ

Önemlilik, denetimin planlanmasında, yürütülmesinde ve tespit edilen yanlışlıkların denetim sonuçları üzerindeki etkisinin değerlendirilmesinde kullanılan bir kavramdır.

Önemlilik; denetçinin hile veya hatadan kaynaklanan yanlışlıkların tek tek veya bir bütün halinde mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyip etkilemediğini belirlemede kullandığı kriterdir. Genel olarak yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak mali tablo kullanıcılarının bu tablolara istinaden alacakları ekonomik kararları etkilemesi makul ölçüde bekleniyorsa, söz konusu eksiklik ve yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir. Denetçi, önemliliği belirlerken denetim raporlarının hedef kullanıcılarının ihtiyaçlarını yorumlayarak kendi mesleki muhakemesine göre karar verir.

Önemlilik, denetim görüşünün belirlenmesinde ölçüt olarak kullanılmakta olup denetimler esnasında tespit edilen kamu zararlarına ilişkin düzenlenecek yargılamaya esas raporlar için geçerli değildir.

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

2.2.1 Parasal Değer Bakımından Önemlilik

Mali rapor ve tablolara yansıyan yanlışlıkların parasal tutarı, mali rapor ve tablo kullanıcılarının görüşlerini değiştiriyorsa, bu yanlışlıklar 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: Önemlilik tabanına önemlilik oranının uygulanması yolu ile belirlenir.

Önemlilik seviyesinin denetim ekipleri tarafından belirlenmesi esas olup gerektiğinde hedef rapor kullanıcılarının ihtiyaçları ve sektörel risk değerlendirme sonuçları dikkate alınarak

idare ve bütçe türü gibi kriterlere göre de önemlilik seviyesi belirlenebilir. Denetim görüşü, önemlilik seviyesi dikkate alınarak ilgili mali tablonun bütününe verilir.

Ayrıca, denetim ekibi 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. Önemlilik tabanı olarak; harcama ağırlıklı faaliyet gösteren kurumlarda gider toplamı, gelir toplayan kurumlarda gelir toplamı, kâr amaçlı çalışan kurumlarda ise kâr tutarı esas alınır. Önemlilik tabanı olarak varlıklar ve öz sermaye de esas alınabilir.

Düzenlilik denetimlerine cari yıl içerisinde başlanılacağından, önemlilik tabanı olarak bir önceki yıl verileri, cari dönem başından belirlenmiş bir tarihe kadarki veriler veya cari yıl verileri hakkında yıllık tahminde bulunmak suretiyle elde edilen tutar belirlenebilir. Her üç durumda da raporlama aşamasında, cari yıl verileri kesinleşeceğinden önemlilik tabanı cari yıl itibarıyla 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 Sayıştayın 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

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.

2.2.2 Nitelik ve Etki Bakımından Önemlilik

Yapılan yanlışlık, 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 yanlışlık nitelik bakımından önemlidir. Örneğin kamu kaynağının suiistimali, zimmet vb. yolsuzluk unsuru içeren konular parasal değerine bakılmaksızın önemli sayılır.

Benzer şekilde, bir konu denetlenen kurum açısından kayda değer bir önemliliğe sahipse, bu konuya ilişkin yanlışlıklar parasal değeri göz önüne alınmaksızın, etkisi itibarıyla önemli sayılır. Belirli hesapların olduğundan fazla veya eksik gösterilmesine neden olan yanlışlıklar, örneğin, bir hesaptaki eksik veya fazla kayıt nedeniyle, kurumun kar/zarar durumu

değişiyorsa bu yanlışlık parasal değer açısından önemlilik sınırının altında olsa da, önemli olarak değerlendirilir.

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

2.2.3 Planlama Aşamasında Önemlilik

Planlama önemliliği, parasal değer açısından önemlilikle ilgilidir. Denetçi, toplamda mali rapor ve tabloların güvenilirliğini bozmayacak olan kabul edilebilir en yüksek yanlışlık 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.

2.2.4 Uygulama Önemliliği

Denetçi, önemli yanlışlık risklerini değerlendirmek ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için gereken müteakip denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar vermek amacıyla uygulama önemliliğini de belirler. Uygulama önemliliği raporlama aşamasında denetim görüşünün oluşturulmasında dikkate alınmaz.

Uygulama önemliliği, denetçi tarafından mali tabloların tümü için belirlenen planlama önemliliği düzeyinden daha düşük olarak belirlenen tutarı ifade eder. Denetçi ayrıca hesap alanı düzeyinde önemlilik hesaplanmasını gerekli gördüğünde, yine hesap alanı düzeyinde uygulama önemliliğini de belirleyebilir.

Uygulama önemliliği, planlama aşamasında belirlenir ve uygulama sırasında revize edilmesi ihtiyacı sürekli göz önünde bulundurulur. Uygulama önemliliği için belirlenmiş standart bir oran yoktur. Bununla birlikte prensip olarak, uygulama önemliliği planlama önemliliğinin %60-80'i aralığında belirlenir. Benzer şekilde, hesap alanı düzeyinde uygulama önemliliği belirlenecekse, hesap alanı düzeyinde belirlenen önemlilik düzeyinin belirli bir yüzdesi alınır.

Denetçi, uygulama önemliliğini belirlerken mesleki muhakemesini kullanır. Bu süreçte, risk değerlendirme prosedürlerinin uygulanması sırasında kurum hakkında elde edilen bilgiler, geçmiş dönem denetim bulguları ve denetçinin mevcut dönemdeki beklentileri dikkate alınır.

Uygulama önemliliği, tespit edilemeyen yanlışlıklardan dolayı denetim görüşünün uygun olmaması riskini azaltmak için kullanılır ve önemli yanlışlık riskinin kabul edilebilir derecede düşük bir seviyede tutulmasını sağlar. Önemli yanlışlık riski ne kadar yüksek olursa, uygulama önemliliği o kadar düşük belirlenir. Burada amaç, denetim prosedürlerinin potansiyel yanlışlıkları tespit etmek için yeterli olmasını sağlamaktır.

2.2.5 Raporlama Aşamasında Önemlilik

Raporlama önemliliği denetimin sonunda, bütün yanlışlıkların mali rapor ve tablolara etkisinin değerlendirilmesi ile ilgilidir. Yine bu aşamada denetçi yanlışlıklarla 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 itibarı ile değerlendirilecekse, bu durumda planlama aşamasında belirlenen önemlilik seviyesi, cari yıl sonu 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 yanlışlıkları da dikkate almak zorundadır. Denetçi, önemliliği hem bütün mali rapor ve tablolar düzeyinde hem de hesap alanları düzeyinde değerlendirir.

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

2.3 HESAP ALANLARININ BELİRLENMESİ VE SINIFLANDIRILMASI

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.

2.3.1 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, kurum tanıma aşamasında elde ettiği bilgilerden yararlanarak mali tablolarda yer alan hesap ve işlemleri hesap alanını oluşturmak üzere gruplara ayırır. Bu gruptama, 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 muhakemesini 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, hiçbir hesap ya da işlemin inceleme dışında kalmaması, hesap alanlarının kurumun tüm hesap ve işlemlerini kapsayacak şekilde belirlenmesi gerektiğidir. Gerektiğinde sektör, bütçe türü, kamu idaresi vb. bazında hesap alanları belirlenebilir.

Hesap alanları belirlenirken 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 de olabilir.

Kapsam sınırlamasını gerektiren nedenler:

- Denetim Planlama ve Koordinasyon Kurulunca belirlenmiş denetim öncelikleri,

- Denetim için ayrılan iş gücü 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 değerlendirilmesi de dikkate alınarak iş bölümünde değişiklik yapılabilmeyle birlikte, her denetçi uhdesinde olan hesap alanı ile ilgili tüm çalışmaları rehberdeki aşamaları izleyerek yürütür.

2.3.2 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/veya 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 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.

Hesap alanlarının niteliğine göre değerlendirilmesinde ilgili hesaba ilişkin belirlenen risklerin ciddi risk olup olmadığı göz önünde bulundurulur. Bu değerlendirmede hile riski, işlemlerin karmaşıklığı, riskin ilgili taraflarla önemli işlemler içerip içermediği gibi hususlar dikkate alınır. Denetçinin belirlemiş olduğu ciddi riskler belirli hesap alanlarında (işlem sınıfı,

hesap bakiyeleri, ya da açıklamalar) yoğunlaşırsa, denetçi bu hesap alanlarını önemli hesap alanı olarak belirler.

Öte yandan parasal tutarı, önemlilik seviyesinin üstünde olmasına rağmen, incelenmesi ve doğrulanması kolay olan hesap alanlarının, "önemli olmayan" hesap alanı olarak belirlenmesi de mümkündür. Ancak bu durumda dahi önemlilik seviyesinin üzerinde olup nitelik itibarıyla önemli olmayan hesap alanı olarak belirlenen hesap alanları için minimum düzeyde maddi doğrulama prosedürleri uygulanması gerekir.

2.3.3 Hesap Alanları ile 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 oluşturmaya yardımcı olmak üzere, planlama aşamasında risk değerlendirme prosedürleri kapsamında muhasebe kayıtları ve mali veriler üzerinden bir ön çalışma yapılması gerekmektedir. Bu çalışma, bilgisayar programları yardımı ile önceki yıl/yıllar ile denetim yılı muhasebe kayıtları ve mali veriler üzerinden aşağıda yer alan incelemeleri içerebilir:

- Aylık, geçici ve kesin mizanlar, bilanço vb. tablolarda yer alan borç-alacak miktarlarındaki önemli artış ya da eksilişler yıllar ya da aylar itibarıyla 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 yayımlanan 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 vb. 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.

2.3.4 Denetim Hedefleri

Hesap alanları, denetim riski ile denetim hedefleri (yönetim beyanları) arasında sıkı bir ilişki vardır. Denetçinin belirlemiş olduğu riskler belirli yönetim beyanlarını ya da çok sayıda beyanı (mali tablonun bütünü) etkileyebilir.

Yönetim beyanları, denetlenen kurum tarafından mali tablolarda ve eklerinde açıkça veya zımnen ifade edilen beyanlardır. Bu beyanların doğruluğunu test etmek, denetçi için denetimde ulaşılabilecek bir hedefi oluşturmaktadır.

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 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 itibarıyla 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 itibarıyla denetlenen kuruma ait ya da kurumun kullanımında olmalıdır.

Değerleme: Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibarıyla taşıdığı değeri göstermelidir. Varlık ve kaynaklara ilişkin mevzuatın öngördüğü değerlendirilmelidir.

Mevcudiyet: Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibarıyla 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 Anlaşılabilirlik: 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 yanlışlık 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 tutarı (matrah) biliniyor ise denetçi, bu tutarın 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.

2.4 RİSK DEĞERLENDİRMESİ

Planlama safhasının en önemli aşamalarından birisi risk değerlendirmesidir. Denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu ortam ve iç kontrolleri hakkında bilgi edinmeyi kapsayan kurum tanıma çalışmalarının amacı risk değerlendirmesine veri elde etmektir. Bu süreç en düşük maliyetle, en kısa zamanda, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmede denetçiye yardımcı olur. Risk değerlendirmesi denetçiye, ne kadar çalışma yapması gerektiğini belirlemesinde ve önemli alanlar üzerine odaklanmış denetim prosedürlerini tasarlamasında da yol gösterir.

Risklerin değerlendirilmesi temel olarak risklerin belirlenmesi ve olası etkilerinin analizi süreçlerinden oluşur.

Denetçi önemli yanlışlık risklerini mali tablolar düzeyinde ve beyan düzeyinde tespit eder ve değerlendirir. Bu amaçla denetçi:

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

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

Mali tablo düzeyinde belirlenen önemli yanlışlık riskleri bir bütün olarak mali tablolarda yaygın bir şekilde var olan ve/veya fazla sayıda yönetim beyanını etkileme potansiyeli bulunan riskleri ifade eder. Denetim ekibinin yapacağı risk değerlendirmesinde mali tablodaki hesap alanlarının ya da işlem sınıflarının tamamını ya da önemli kısmını etkileyebilecek riskler mali tablo düzeyinde risk kategorisine girer. Örnek olarak, kurumdaki iç kontrollerin etkin çalışmaması, tüm mali işlemleri etkileyeceği için mali tablo düzeyinde risk olarak tanımlanabilir. Yine mali tablo ve raporların dayanağını oluşturan muhasebe kayıtlarına esas yevmiye numaralarının teselsül etmemesi, kullanılan muhasebe bilgi yönetim sisteminin yevmiye numarasını atlamaya müsaade etmesi yani geçmişe dönük kayıt olasılığının olması da birden çok işlem sınıfı ve hesap alanını etkileyebilecek mali tablo düzeyinde bir risk kategorisine girmektedir.

Yönetim beyanı düzeyinde belirlenen risklerle ilgili denetçi tarafından yapılacak değerlendirme, denetim prosedürlerinin tasarlanması ve uygulanması açısından denetçiye bir referans noktası oluşturur. Denetçi her bir işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklamaya ilişkin yönetim beyanı düzeyinde belirlenen önemli yanlışlık risklerine karşılık vermek üzere uygulayacağı müteakip denetim prosedürünün niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirler.

Denetçi, mali tablo ve beyan düzeylerinde önemli yanlışlık risklerinin tespit edilmesi ve etkilerinin değerlendirilmesi için bir temel sağlamak üzere risk değerlendirme prosedürlerini uygular. Bununla birlikte risk değerlendirme prosedürleri kendi başına denetim görüşünün dayandırılacağı yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlamaz.

2.4.1 Risklerin Belirlenmesi

Risklerin belirlenmesi, kurumun karşı karşıya bulunduğu yapısal riskler ile iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da etkin çalışmamasının ortaya çıkaracağı zafiyetlerin, kurumun faaliyetlerini ne derece etkilediğinin ve mali rapor ve tablolarda önemli yanlışlığa yol açma olasılığının denetçi tarafından tespit edilmesidir. Mali tablolarda yer alan hesaplar incelenirken, öncelikle yönetim beyanlarını etkileyebilecek yapısal risklerin belirlenmesi gerekmektedir.

Yapısal risk; denetlenen kurumun iç kontrol sistemi dikkate alınmaksızın mali tabloların önemli bir yanlışlık içermeye 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 yönetiminin 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 değerler ile 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 değerlendirmesi sonucu denetçi yapısal riskleri belirler.

2.4.2 Risklerin Değerlendirilmesi

Denetçi, kurum tanıma çalışmaları sonucunda riskleri belirlemiş, mali tablo düzeyinde mi yoksa beyan düzeyinde mi olduğuna karar vermiştir. Ancak risklerin belirlenmesi risk odaklı denetim için yeterli değildir. Düzenlilik denetiminde denetçinin, belirlemiş olduğu risklerin hangi hesap alanlarıyla ilişkili olduğunu, belirlenen önemlilik seviyesiyle ilişkisini dikkate alması

gerekir. Tüm bu süreçler sonucunda belirlenen risklerin önemli yanlışlık riski teşkil edip etmediği, ciddi risk faktörleri taşıyıp taşımadığı dikkate alınır.

Önemli yanlışlık risklerinin değerlendirilmesi, nitel olarak veya yüzdelik veriler hâlinde nicel olarak ifade edilebilir. Risklerin değerlendirilmesi, bu değerlendirmeye yönelik gerekli bilginin toplanması için uygulanan denetim prosedürlerine ve denetim sırasında toplanan kanıtlara dayanır.

Denetim riskinin değerlendirilmesinde aşağıda yer alan risk modelinden yararlanılır.

Denetim Riski: Yapısal Risk x Kontrol Riski x Tespit Edememe Riski

Önemli yanlışlık riski yapısal risk ve kontrol riskinden oluşur. Denetim risk modelinde, yapısal risk ve kontrol riski denetlenen kurumların iç ve dış çevreleriyle ilgili olduğundan, denetçinin bu unsurlar üzerinde doğrudan bir etkisi olmamaktadır. Dolayısıyla denetim riskini mümkün olan en az düzeye indirmeyi sağlayabilecek ve denetçinin kontrol edebileceği tek unsur olarak tespit edememe riski kalır. Tespit edememe riski, denetçinin belirlediği prosedürlerin niteliği, zamanlaması ve kapsamıyla ilgilidir.

Denetçi, risk değerlendirmesini kurum tanıma çalışmaları sırasında aşağıdaki sürece uygun olarak yürütür.

2.4.2.1 Yapısal Risklerin Değerlendirilmesi

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 yanlışlığa 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 değerlendirilmesi tüm denetim sürecini etkilediğinden 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. Bu riskler ciddi risk olarak adlandırılır.

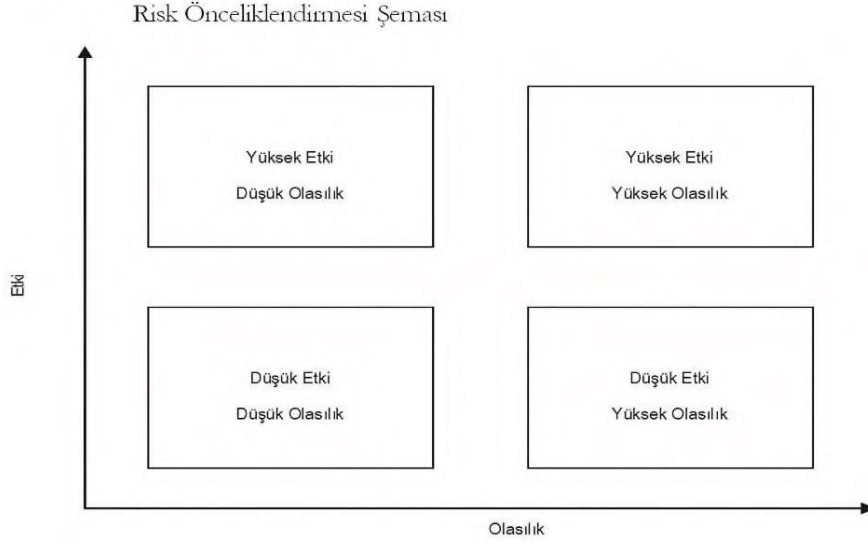
Aşağıdaki faktörler ciddi riske işaret edebilir:

- Hile olasılığı,
- Son zamanlardaki önemli gelişmeler (örneğin muhasebe reformları, siyasi veya ekonomik istikrarsızlık, önemli sözleşmeler vb.),
- Karmaşık hesaplamalar içeren hesap bakiyeleri veya sayısal olmayan açıklamalar,
- İlişkili taraflarla yapılan önemli işlemler,
- Kurum veya işletmenin normal faaliyetinin dışında kalan veya olağandışı gibi görünen işlemler,
- Subjektiflik içeren, birden fazla kabul edilebilir muhasebeleştirme yöntemi olan işlemler,
- Yüksek tahmin belirsizliği veya karmaşık modellere sahip muhasebe tahminleri,
- Muhasebe mevzuat ve uygulamalarında gerçekleşen önemli değişiklikler.

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.



Yapısal Risklerin Etkilediği Hesap Alanlarının Belirlenmesi

Yapısal riskler, hesabın bütünü etkileyebileceği gibi bir ya da birden fazla hesap alanını da etkileyebilir. Denetçi, kurumu tanıma aşamasında tespit ettiği her bir yapısal riski, hesap alanları itibarıyla, denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formda gösterir ve önemli hesap alanlarını etkileyen yapısal risklerin etkilerini yapısal risk değerlendirmesine ve mesleki muhakemesine dayalı olarak değerlendirir, böylece genel bir yapısal risk seviyesine ulaşır.

Denetçi, denetlediği kurumla ilgili düşük, orta ya da yüksek yapısal risk göstergelerini hesap alanları itibarıyla belirleyecektir. Bir yapısal risk göstergesinin birden çok hesap alanıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu yapısal risk göstergesi her hesap alanını aynı derecede etkileyebilir.

2.4.2.2 Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi

Kontrol riski; mali tabloları etkileyebilecek önemli bir yanlışlığın, kurumun iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilememesi olasılığıdır.

Kontrol riski bir kurumun iç kontrol yapısı ile ilgilidir. Denetçi, kurum tanıma çalışmaları sonucunda kurumun iç kontrol sisteminden güvence elde edip edemeyeceğini değerlendirir. Denetçi, iç kontrol sisteminin uygun bir şekilde kurulmuş olduğuna ve etkin bir şekilde çalıştığına ilişkin bir beklentiye sahipse, iç kontrol sisteminden güvence elde etmeye karar verecektir. Bu durumda denetçi, kontrol riskini değerlendirir ve kontrolleri test edip

etmeyeceğine karar verir. Buna karşılık denetçi, iç kontrol sisteminin kurulmadığı, çok zayıf olduğu ya da etkin bir şekilde çalışmadığı kanaatine sahipse kontrollerden güvence elde edemeyebilir. Kontrollerden güvence elde edilmesi planlanmıyorsa, iç kontrol riskini en yüksek düzeyde belirler ve bunun sonucunda önemli yanlışlık riski yapısal riske eşit olur. Bu durumda denetim yaklaşımı maddi doğrulama testleri üzerinden planlanacak ve kontroller test edilmeyecektir.

Denetim yaklaşımının belirlenmesinde kontrol testlerinin yapılıp yapılmayacağına ilişkin değerlendirme dikkate alınır.

Denetçi, kontrol riskini kurum tanıma aşamasında iç kontrol sisteminin beş bileşenini tanıma kapsamında yaptığı çalışmadan elde ettiği bilgi temelinde değerlendirir. Denetçi, kontrol riskini değerlendirirken iç kontrol sistemini oluşturan kontrol ortamının ve diğer unsurların ayrıntılı değerlendirmesini yapar.

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. Bunun için hesap alanları için riskleri azaltan kontrollerin denetlenen kurumun iç kontrol sisteminde var olup olmadığını ve bu kontrolleri test ederek bunlardan güvence alıp alamayacağını mesleki muhakemesine göre belirler. Riski azaltan kontroller, kurumun karşı karşıya bulunduğu risklerin etkilerinin minimum seviyeye indirilmesi için aldığı her türlü tedbir ve kurduğu kontrol süreçleridir.

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.

Denetçi, denetlediği kurumla ilgili düşük, orta ya da yüksek kontrol riski göstergelerini hesap alanları itibarıyla 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.

2.4.2.3 Risklerin Birlikte Değerlendirilmesi

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

Yapısal riski azaltacak faktör kurumun iç kontrol sisteminin etkin çalışmasıdır. Kurum iç kontrol sistemi mali tabloya ilişkin önemli yanlışlıkları önleme, tespit etme ve düzeltme yetkinliğine sahipse yani iç kontrol riski düşük ise, bu yapısal risklerden kaynaklanan denetim riskinin azalmasına, geriye kalan riskin de o kadar düşük olmasına neden olur.

Denetçi, önemli hesap alanları ile ilgili yapısal ve kontrol riski düzeylerini birlikte değerlendirerek tek bir risk seviyesi belirler. Denetçi, risk değerlendirmesi yaparken söz konusu risklerin etkileyebileceği yönetim beyanlarını (denetim hedeflerini) belirleyerek risklerle denetim hedefleri arasında ilişki kurar. Risk değerlendirme sonuçları denetim yaklaşımında her bir denetim riskine karşılık gelecek prosedürlerin belirlenmesinde dikkate alınır.

Yapısal risklerle kontrol risklerinin birlikte değerlendirilmesinde; denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formdan yararlanılır.

Denetçi, denetlediği kurumla ilgili düşük, orta ya da yüksek risk düzeylerini ve hesap alanlarını mesleki muhakemesini kullanarak kendisi belirleyecektir.

2.5 DENETİM YAKLAŞIMININ BELİRLENMESİ

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.

2.5.1 Denetim Yaklaşımı

Denetim yaklaşımı; planlama çalışmaları neticesinde elde edilen bilgiler çerçevesinde denetim sonuçlarına dayanak oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi amacıyla benimsenen yöntem ve süreçleri ifade eder. Denetim yaklaşımı, uygulanacak denetim prosedürlerinin kapsamını ve niteliğini belirlemede esas alınır. Amaç en uygun ve etkili denetim prosedürüne karar verebilmektir.

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.

Seçilen denetim yaklaşımı, denetlenen kurumla ilgili elde edilen tüm bilgileri yansıtmalı, önemlilik seviyesini dikkate almalı ve risk değerlendirmesi esnasında mali tablo düzeyinde ve beyan düzeyinde belirlenen risklere cevap vermelidir.

Mali tablo düzeyinde önemli yanlışlık riski olarak değerlendirilen risklere karşı:

- Denetimde mesleki şüphecilikğin yüksek seviyede tutulması,
- Daha deneyimli personelin görevlendirilmesi veya uzman çalıştırılmasının değerlendirilmesi,
- Grup ve ekip başkanlarınca yapılacak gözden geçirme çalışmalarının kapsamının genişletilmesi,
- Uygulanacak denetim prosedürlerine beklenenden farklı unsurların dâhil edilmesi,
- Denetim kanıtlarının ikna ediciliğini artıracak denetim prosedürlerine ağırlık verilmesi,

gibi atılacak adımlar tasarlanmalı ve uygulanmalıdır.

Denetçi, yönetim beyanı düzeyinde değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerine karşılık vermek üzere müteakip denetim prosedürlerini tasarlarken kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinin birlikte veya tek başına uygulandığı farklı yaklaşımlardan birine karar verebilir.

Kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinin birlikte uygulanması: Denetçi, risk değerlendirme prosedürleri sonucunda kontrollerin etkin bir şekilde işlediğine dair bir beklentiye sahip olmuş ve bu kontrollerden güvence elde etmeyi planlamışsa bu yaklaşımı tercih eder.

Denetlenen kurumun iç kontrollerinden belirli düzeyde güvence elde edilmesi, yeterli denetim kanıtı elde etmek için uygulanması gereken maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamını ve dolayısıyla denetçinin iş yükünü azaltacağından, bu etkin bir yaklaşım olarak kabul edilir.

Maddi doğrulama prosedürlerinin tek başına uygulanması: Denetçi, uyguladığı risk değerlendirme prosedürleri sonucunda, belirli bir yönetim beyanına ilişkin herhangi bir kontrolün belirlenmediği veya mevcut kontrollerin etkin çalışmadığı kanaatine ulaşabilir ya da doğrudan kontrollerin test edilmesine gerek bulunmadığını değerlendirerek kontrollerden güvence elde etmemeye karar verebilir. Bu gibi durumlarda denetçi belirli yönetim beyanları için yalnızca maddi doğrulama prosedürleri uygulamanın uygun olduğu sonucuna varabilir.

Denetim yaklaşımı belirlenirken aşağıdaki hususların da göz önünde bulundurulması gerekir:

- Bir hesap alanına ilişkin risk düzeyi ne kadar yüksekse, o kadar fazla ikna edici denetim kanıtı elde edilmelidir.
- Denetçi, değerlendirilmiş önemli yanlışlık risklerinden bağımsız olarak, her bir önemli hesap alanı (işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama) için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamalı ve uygulamalıdır.
- Ciddi risk olarak değerlendirilen risklerin bulunması hâlinde, özellikle o riske karşılık veren bir maddi doğrulama prosedürü mutlaka uygulanmalıdır. Ciddi riske karşı yalnızca maddi doğrulama prosedürlerinin uygulanacak olması hâlinde, bu prosedürler detay testlerini de içermelidir.
- Maddi doğrulama prosedürleri, tek başlarına, yönetim beyanına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa ilgili kontrollerin işleyiş etkinliklerine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek amacıyla denetçi mutlaka kontrol testlerini tasarlamalı ve uygulamalıdır.

Denetim yaklaşımı her bir hesap alanı için ayrı ayrı belirlenir. Zira kontroller kimi hesap alanlarında etkin çalışıyor iken kimi hesap alanlarında çalışmıyor olabilir. Denetçi yalnızca farklı hesap alanları için değil, aynı hesap alanına ilişkin farklı denetim hedefleri için de farklı denetim yaklaşımları izleyebilecektir.

2.5.2 Denetim Güvence Modeli

Denetimin genel amacı, denetlenen mali tabloların önemli yanlışlık içermedikleri konusunda makul güvence elde etmektir. Makul güvence, yüksek ancak mutlak olmayan güvence seviyesidir.

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

Makul güvence düzeyi denetim kurumlarının kendi politikalarına bağlı olmakla birlikte 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 ve uygulanması aşamalarında 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.

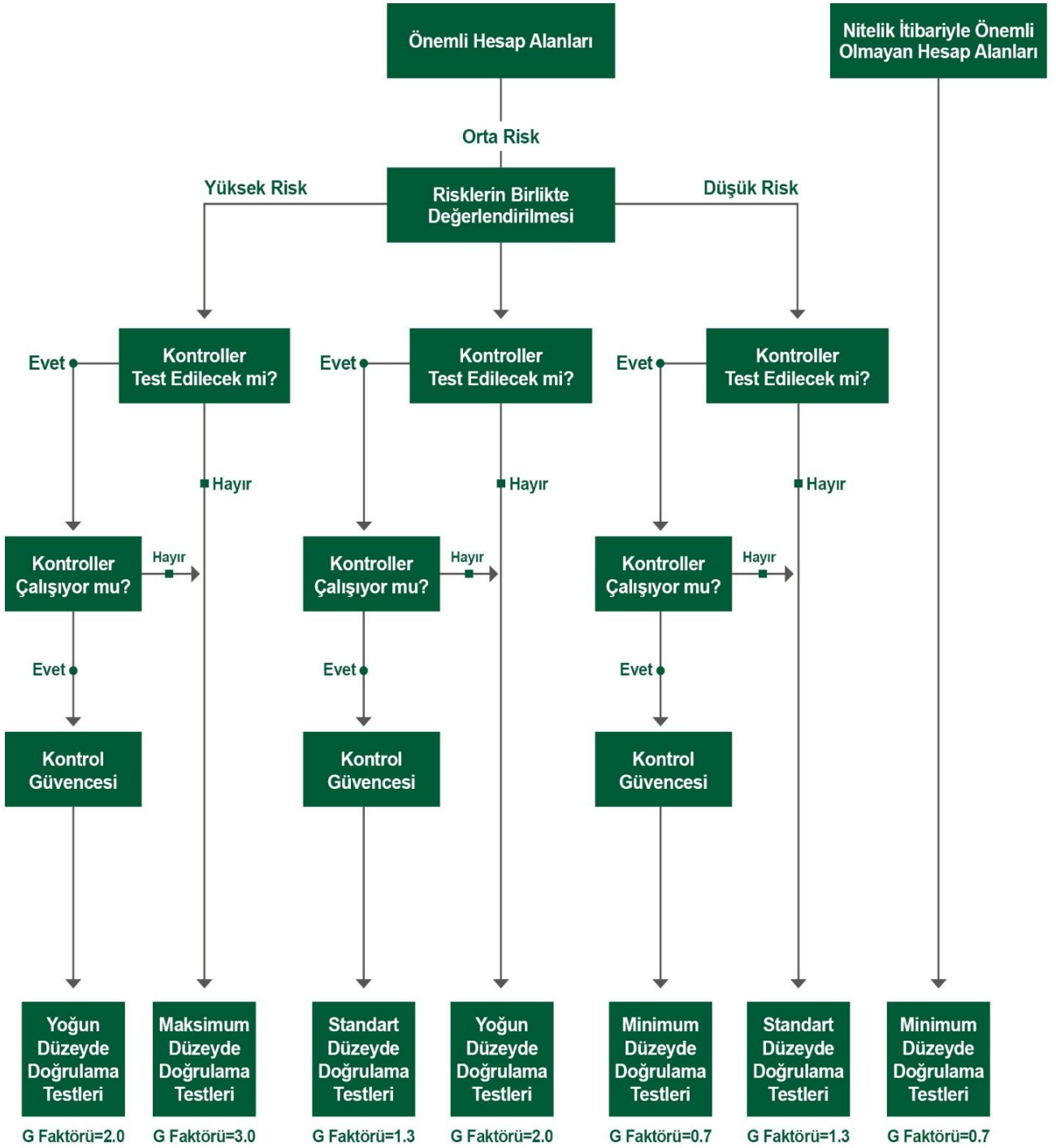
Denetim Güvence Modelinde Güvence Faktörü ve Düzeyi	
G Faktörü	Güvence Düzeyi
0,7	50
1	63
1,3	74
2	86
2,3	90
3	95

Bu modeldeki güvence faktörleri (G Faktörü) ve güvence düzeyleri uluslararası denetim alanında genel kabul görmüş ve istatistiksel çalışmalarla elde edilmiş verilerdir.

Denetçi, planlama aşamasında önemli hesap alanlarına ilişkin olarak yapmış olduğu risk değerlendirmesi sonucu elde ettiği risk düzeyi ile kontrollerden güvence elde edilmesine ilişkin kanaatine göre uygun güvence faktörüne ulaşır. Kontrollerden güvence elde edebileceği kanaati, kontrollerin etkin çalıştığı varsayımına dayanır. Bu durumda, uygulama aşamasında kontroller test edilir ve sonuçlar değerlendirilir. Eğer kontrollerin beklenen şekilde çalışmadığı tespit edilirse, güvence faktörü revize edilir ve maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamı genişletilir.

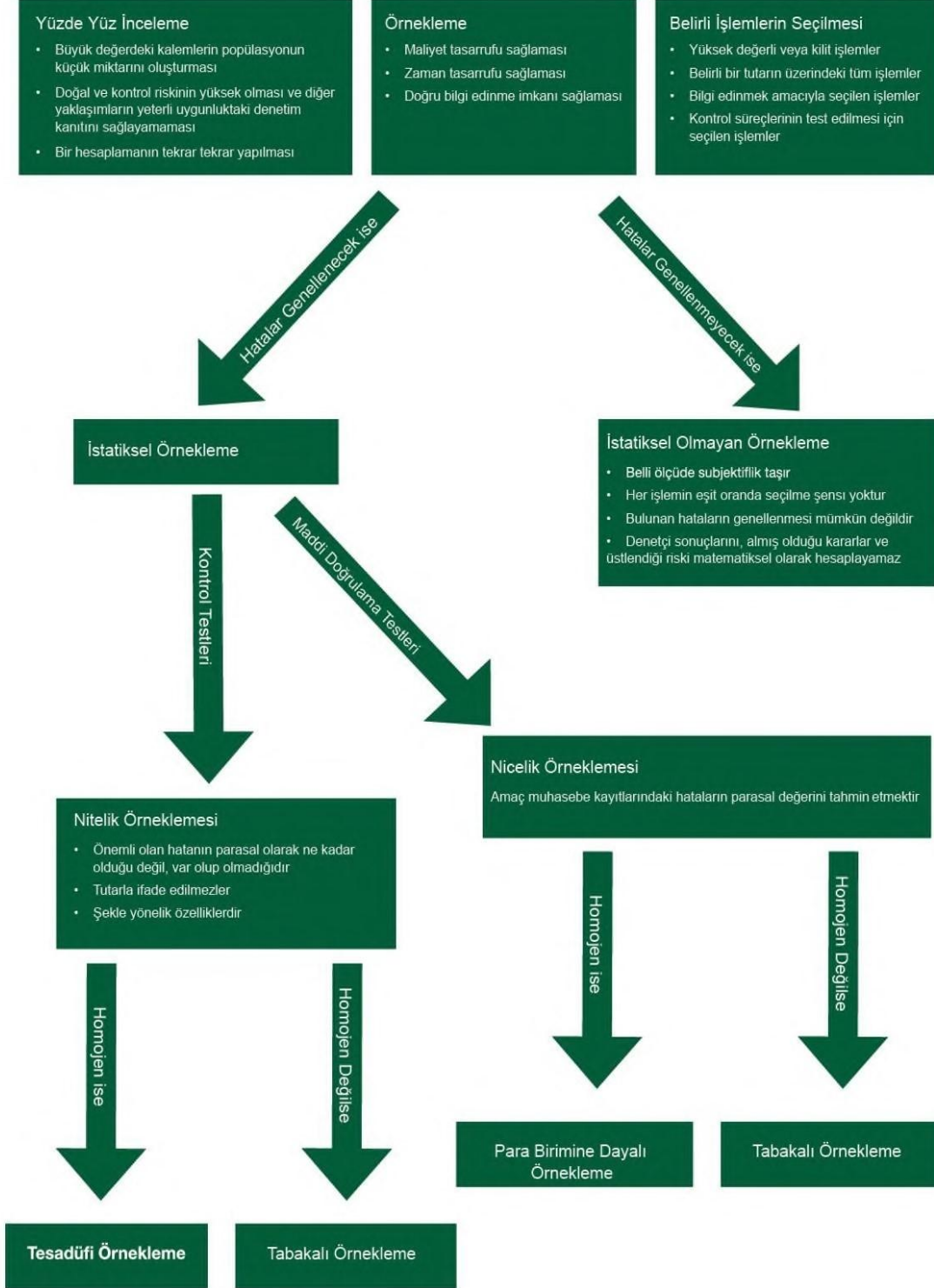
Denetim karar ağacı, denetçinin hesap alanlarında uygulayacağı maddi doğrulama testlerinin düzeyini (G faktörü üzerinden) belirlemeye yardımcı olur. Söz konusu karar ağacı yardımıyla denetçi planlama aşamasında belirlediği risk seviyesi ve kontrollerden güvence elde edilmesine ilişkin kanaatine göre her bir hesap alanı için denetim yaklaşımı belirler. Uygulama aşamasında ise kontrol testi sonuçlarına göre gerekiyorsa bu yaklaşımı günceller.

Denetim Karar Ağacı



Uygulama aşamasında kontrollerden güvence elde edilemezse güvence faktörleri güncellenir.

Örnekleme Karar Ağacı



2.6 İNCELENECEK İŞLEMLERİN BELİRLENMESİ VE ÖRNEKLEME

Denetimde makul güvenceye ulaşmak için denetimin verimli ve etkin bir şekilde yürütülerek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmesi gerekir. Bu nedenle denetçi denetim prosedürlerinin oluşturulması aşamasında, test edilecek işlemlerin seçiminde uygun yaklaşımlar belirlemelidir.

Planlama aşamasında risk değerlendirme prosedürleri uygulanarak yönetim beyanı düzeyinde riskler belirlenerek değerlendirilir. Uygulama aşamasında ise müteakip denetim prosedürleri uygulanarak bu risklere karşılık verilir. Müteakip denetim prosedürleri kapsamında kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürleri uygulanır. Bunun için aşağıda belirtilen yöntemler ile incelenecek işlemler belirlenir.

2.6.1 İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi

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

- Tüm İşlemlerin Seçilmesi
- Belirli İşlemlerin Seçilmesi
- Denetim Örnekleme

2.6.1.1 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 ilişkin yada 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 yanlışlık tespit edilen işlemler popülasyondan çıkarılarak kalan işlemler örnekleme tabi tutulabilir. Bu durumda analitik inceleme sonucu bulunan yanlışlıklar bilinen yanlışlık olarak addedilir. Kalan popülasyondan yapılan örnekleme sonucu tespit edilen genellenmiş yanlışlıklar, bilinen yanlışlık ile toplanarak tahmin edilen yanlışlık tutarına ulaşılır.

2.6.1.2 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 içerisinde 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.

İncelenecek belirli işlemler aşağıda sayılanları içerebilir:

Yüksek değerli veya kilit işlemler: Denetçi, popülasyonun içerisinde belirli işlemleri seçme kararını, yüksek bir değere sahip oldukları veya diğer bazı özellikleri taşıdıkları için (örneğin şüpheli, olağandışı, kısmen riske eğilimli veya yanlışlık 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.

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.

Çalışma kağıtlarında hangi nitelikteki işlemlerin belirli işlem olarak tanımlandığı açıklanır ve seçilen işlemlere ilişkin bilgilere yer verilir.

2.6.1.3 Denetim Örnekleme

Örnekleme, popülasyonun tamamı hakkında kanaat elde etmek üzere denetim tekniklerinin 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 kullanılacak metotlardan biri olarak düşünülmelidir.

2.6.2 Örnekleme Süreci

2.6.2.1 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 sağlanması: 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 sağlanması: 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 sağlanması: Örnekleme yüzde yüz inceleme kadar bilgi elde etme imkânı verebilir. Çünkü daha az sayıda birimden oluşan örnekleme daha dikkatli ve yoğun inceleme yapılacağından yanlışlıklara ilişkin daha kolay ve doğru bilgi elde edilebilir.

2.6.2.2 Örnekleme İlkeleri

2.6.2.2.1 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.

2.6.2.2.2 Denetim Bilgisi, Tecrübe ve Mesleki Muhakemenin Kullanılması

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

2.6.2.2.3 Örnekleme Riskinin Göz Önünde Bulundurulması

Denetçi, örnekleme yapmaya karar verdiğinde seçilen örneklerle 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 örnekleme 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 yanlışlığın bulunmadığı bir durumda bu tür bir yanlışlığın 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 yanlışlığın bulunduğu bir durumda bu yanlışlığı 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.

2.6.2.2.4 İyi Örneklemin Özellikleri

İyi bir örnekleme aşağıdaki özelliklere sahiptir.

- **Temsil Edici Olma:** Seçilen örneklerin incelenmesi sonucunda, popülasyonda var olan gerçek yanlışlık 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 yanlışlıkların 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 örnekleme 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.

2.6.3 Örneklemenin Aşamaları

Örnekleme sürecindeki aşamalar aşağıda gösterilen adımlar izlenerek yürütülür.

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

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

2.6.3.1 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 örnekleme birimi olarak almak yerine, her bir işi bütünüyle temsil eden değerler (örneğin Taahhüt Kart No'ları) örnekleme 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 örnekleme büyüklüğünü küçültmektir. Bir tabakaya uygulanan denetim prosedürlerinin sonuçları sadece bu tabakayı oluşturan işlemlere genelleştirilebilir.

2.6.3.2 Örnekleme Biriminin Belirlenmesi

Örnekleme 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 örnekleme birimi/işlem yevmiye defterindeki her bir yevmiye kayıdır ya da taşınırlara ilişkin olarak örnekleme birimi/işlem taşınırlar listesinde yer alan her bir mal kayıdır. Denetçi inceleyeceği popülasyonda neyin örnekleme birimini oluşturduğunu belirlemelidir.

2.6.3.3 Örnekleme Büyüklüğüne Etki Eden Faktörler

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

Faktör	Örneklem Büyüklüğü	Açıklama
Yanlışlık Beklentisi	Artar	<p>Beklenen Yanlışlık: Denetçinin popülasyon içinde var olduğunu düşündüğü sapma oranını ifade eder. Denetçinin yanlışlık beklentisi yapısal risk ve kontrol risklerine dayanır. 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 yanlışlığa ulaşabilir.</p> <p>Denetçinin popülasyona ilişkin yanlışlık beklentisi yüksek ise inceleyeceği örnek sayısı artar.</p>
Kesinlik Düzeyi	Artar	<p>Kesinlik düzeyi örneklem incelemesi sonucunda ulaşılan yanlışlık miktarının popülasyondaki gerçek yanlışlık miktarına olan yakınlığı arasındaki ilişkiyi belirler. Kesinlik düzeyi yüksek olduğu durumlarda örneklerin incelenmesi sonucunda elde edilen genellenmiş yanlışlık tutarı ile popülasyondaki gerçek yanlışlık 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.</p>
Kabul Edilebilir Yanlışlık (Üst Yanlışlık Limiti/Önemlilik) Seviyesi	Azalır	<p>Denetçinin öngördüğü kontrol riski seviyesinde değişikliğe gitmesini gerektirmeyen, makul karşılayabileceği maksimum sapma miktarını ifade eder.</p> <p>Hesap alanı ile ilgili kabul edilebilir yanlışlık seviyesi yüksek ise denetçi daha az sayıda örnek inceler. Örneğin, denetçi önemli olmayan hesap alanları için kabul edilebilir yanlışlık seviyesini yüksek alarak daha az sayıda örnek inceler. Denetlenen idarenin asli faaliyetlerine ilişkin hesap alanında kabul edilebilir yanlışlık seviyesini düşük tutar ve bu hesap alanıyla ilgili daha fazla örnek inceler.</p>

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 yanlışlık 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 Örneklem yönteminde popülasyonun parasal tutarı örneklem büyüklüğüne etki etmez.
Güvence Düzeyi	Artar	Güvence düzeyindeki artış örneklem sayısını arttırır.

2.6.3.4 Örneklem Yönteminin Belirlenmesi

2.6.3.4.1 İstatistikî (Olasılıklı) Örneklem Yöntemleri

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

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

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

2.6.3.4.1.1 Nitelik Örneklemesi

Nitelik örnekleme yöntemleri, popülasyon içerisindeki işlemlerin şekle yönelik özelliklerin var olup olmadığını tespit etmeye 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 taşıyamaması gibi.

Nitelik örneklemede denetçi, işlemlerin doğruluğu ya da yanlışlığı üzerinde durur. Bu örnekleme türü için önemli olan, yanlışlığın 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 örnekleme, özellikle iç kontrol uygunluk testleri için elverişli bir örnekleme türüdür.

Nitelik Örnekleme Yöntemleri

-Tesadüfi Örnekleme Yöntemi

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

Tesadüfi örnekleme yönteminde örnekler tüm popülasyonun içerisinde tesadüfi 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 denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formlar 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 artıracığının belirlenmesidir.

Belirlenen kritere göre popülasyon, her bir birimin yalnızca bir tabakaya ait olması ve hiçbir birimin açıkta kalmaması şartıyla, daha homojen N_1, N_2, \dots, N_h 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.

2.6.3.4.1.2 Nicelik Örneklemesi

Nicelik örneklemesi yöntemleri maddi doğrulama testleri kullanılarak yanlışlıkların 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 örneklemesi yöntemlerinde amaç muhasebe kayıtlarındaki yanlışlıkların parasal değerini tahmin etmektir.

Nicelik Örneklemesi Yöntemleri

-Para Birimine Dayalı Örneklemesi Yöntemi

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

Para Birimine Göre Örneklemesi Yönteminde Örneklemesi Büyüklüğünün Hesaplanması ve Seçimi

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

$$\text{Örneklemesi Büyüklüğü} = (\text{Popülasyon} \times \text{Güvence Faktörü}) / \text{Kesinlik Düzeyi}$$

Örneklemesi büyüklüğünün/örnek sayısının hesaplanması sırasında aşağıdaki verilerden yararlanır:

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 Yanlışlık: Muhtemel yanlışlık denetçinin hesap alanında karşılaşılabileceği yanlışlık 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 yanlışlıkları esas alarak denetim sonunda tespit etmeyi beklediği yanlışlığı öngörür. Eğer düşük düzeyde bir yanlışlık bekleniyorsa önemlilik seviyesinin %10'u veya yüksek düzeyde bir yanlışlık bekleniyorsa önemlilik seviyesinin %20'si muhtemel yanlışlık olarak hesaplanır. Popülasyonun özelliğine göre bu oranların arası bir değer de belirlenebilir.

Muhtemel Yanlışlık Formülü

Muhtemel Yanlışlık = Önemlilik Seviyesi x %10-%20 aralığındaki bir oran

Örnek: Muhtemel Yanlışlığın 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 yanlışlık hesaplamasında %10 luk oranı tercih etmiştir. Bu nedenle hesaplanan muhtemel yanlışlık 600.000 TL olarak bulunmuştur. (Muhtemel yanlışlık = 6 milyon TL x %10)

Kesinlik Düzeyi: Kesinlik düzeyine denetçinin yanlışlık tahminindeki belirsizlikten dolayı ihtiyaç hissedilir. Bu, bir hesap alanında, muhtemel yanlışlık ve önemlilik arasında bir düzeyde bulunan ve beklenen doğruluk düzeyini gösteren bir seviyedir. Kesinlik normalde önemlilik seviyesi ile muhtemel yanlışlık 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 yanlışlık ve önemlilik düzeyine bağlı kalınırsa, tahmin edilmemiş yanlışlıkların tespit edilmesine imkân bırakılmamış olur. Bu nedenle önemlilik ve muhtemel yanlışlık 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 itibarıyla 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 yanlışlığın gerçeğe yakın bir tahmin olmasından emin olunması gerekir. Muhtemel yanlışlık 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 Yanlışlık) 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 yanlışlık 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*”, “2.6.3.3 *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*” değişkeninin sayısal olarak azalmasıyla gerçekleşir.

Para Birimine Göre Örnekleme yönteminde örneklem seçimini belirlemek için Excel veya Veri Analiz Programları kullanılır.

-Tabakalı (Katmanlı) Örnekleme Yöntemi

Nicelik örnekleme başlığı altında yer alan “Tabakalı Örnekleme” yöntemi, “2.6.3.4.1.1 Nitelik Örnekleme” bölümünde açıklanmış olan tabakalı örnekleme yönteminde yer alan esaslar doğrultusunda yürütülür.

2.6.3.4.2 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 yanlışlıkların niteliği ve nedenlerine ilişkin analizi çoğu zaman yanlışlıkların 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 birtakım 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 yöntemle 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 yanlışlıkların 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 muhakemesine göre belirlenir. Bu yöntemde ne kadar örneğin ne şekilde seçileceği tamamen denetçinin mesleki muhakemesine 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 “sistemik” seçim,
- Belirli tarihleri taşıyan örnek birimlerinin seçilmesi (tarih esaslı seçim),
- Baş harflere göre seçim,
- İşlem türlerine göre seçim,
- Küme örnekleme,
- Bilgisayarla seçim.

2.6.4 Seçilen Örneklerin İncelenmesi ve Sonuçlarının Değerlendirilmesi

2.6.4.1 Seçilen Örneklerin İncelenmesi

Denetçi test edilecek denetim hedeflerine dayalı olarak seçilen her örneğin yanlışlık içerip içermediğini belirlemek amacıyla denetim programında belirlenen denetim tekniklerini uygular.

2.6.4.2 Yanlışlıkların Genelleştirilmesi (Toplam Yanlışlığın Tahmin Edilmesi)

Denetçi, bulunan yanlışlıkları analiz ederek popülasyondaki toplam yanlışlığı hesaplar. Yanlışlıkların genelleştirilmesi denetim görüşünün oluşturulmasına esas teşkil eder. Seçilen örnekleme yöntemine göre yanlışlıkların nasıl değerlendirileceği ve yanlışlıkların

genellenip genellenmeyeceği konuları için Parasal Yanlışlıkların Değerlendirilmesi Bölümü'ne bakınız.

2.6.4.3 İlave Örneklemeye Yapılmasının Değerlendirilmesi

Denetim prosedürlerinin uygulanması sonunda tespit edilen yanlışlıklar denetçinin başta tahmin ettiği yanlışlık 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.

2.7 PLANLAMANIN TAMAMLANMASI

Denetçi, planlama çalışmaları ile kurumun içinde faaliyet yürüttüğü ortam ve kurumun iç kontrolleri hakkında edindiği bilgilere dayanarak hesap alanları itibarıyla yapısal riskleri ve kontrol risklerini değerlendirmiş ve buna 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 yaklaşımının 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.

2.7.1 Denetim Planı

2.7.1.1 Denetim Planı Formatı

Denetçi denetim planını denetim yönetim sistemi üzerinden aşağıdaki başlıkları dikkate alarak hazırlar:

Denetimin yasal dayanağı: Sayıştay Kanunundaki ve ilgili diğer kanunlardaki Sayıştaya 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 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 ve Muhasebe Sistemi:** 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. Kurumun tabi olduğu muhasebe sistemi ve bu sisteme ilişkin ulaşılan değerlendirmeler açıklanır. Varsa özellikli muhasebe işlemleri ile muhasebeleştirme işlemlerinde kullanılan belgeler belirtilir.

5- **Kurumun İç Kontrol Sistemi:** Kurumun iç kontrol sistemi, kurumun kendi risk değerlendirmesi ve kontrol faaliyetleri ile iç denetim hakkında özet bilgiler verilir.

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

7- **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.

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

9- *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.

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 itibarıyla 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.

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

2.7.1.2 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 denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formdan yararlanarak tamamlar.

2.7.2 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 itibarı 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; niteliğini, kapsamını, uygulama zamanını ve bunların kim tarafından yürütüleceğini gösteren yazılı bir listedir.

Denetim prosedürünün niteliği, söz konusu denetim prosedürünün amacını (kontrol testi veya maddi doğrulama prosedürü) ve türünü (tetkik, gözlem, sorgulama, teyit etme, yeniden hesaplama, yeniden uygulama veya analitik prosedür) ifade eder. Denetim prosedürlerinin niteliği, değerlendirilmiş risklere karşılık verilmesinde en önemli unsurdur.

Denetim prosedürünün zamanlaması, söz konusu prosedürün ne zaman uygulandığını veya denetim kanıtının ait olduğu dönem veya tarihi ifade eder.

Denetim prosedürünün kapsamı, uygulanacak prosedürlerin miktarını (örneğin örneklem büyüklüğü veya bir kontrol faaliyetine ilişkin gözlem sayısını) ifade eder.

Denetim programının hazırlanması sırasında denetçi, kontrol testleri ile 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.

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

Denetim programı, denetim çalışmasının ayrıntılarını belirleyen, böylece 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 denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formdan yararlanılır.

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



UYGULAMA

3. UYGULAMA

Uygulama aşaması, denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planı ile plan eki denetim programında tasarlanan denetim prosedür ve tekniklerinin uygulanarak, denetim sonuçlarına dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır. Bu aşamada risk değerlendirme prosedürleri ile belirlenen önemli yanlışlık risklerini ele almak için denetim planında belirlenen müteakip denetim prosedürleri uygulanır.

Müteakip denetim prosedürleri, kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

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

Maddi doğrulama prosedürleri ise detay testleri/doğrudan maddi doğrulama prosedürleri ve analitik maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

Denetçi, hesap alanları itibarı ile uygulayacağı denetim prosedürlerinin amacını, kapsamını ve uygulama zamanını denetim planında belirtmiş olmalıdır. Denetim programında ise yine her bir hesap alanında denetim hedefleri itibarı 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.

Uygulama aşamasında, yargılamaya esas rapora konu teşkil edecek kamu zararlarının tespitine ilişkin çalışmalar da yürütülür.

3.1 DENETİM KANITLARININ ELDE EDİLMESİ

Denetim kanıtı, denetim sonuçlarına ulaşırken kullanılan bilgilerdir. 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 tutarlılığı ve mali tablolarda yer alan bilgilerin doğruluğu hakkında bir kanaate ulaşır. Bununla birlikte, mali tablolar hakkında, denetim görüşüne temel oluşturacak yeterli denetim kanıtı muhasebe kayıtları ve belgeler yanında, diğer kaynaklardan da elde edilebilir. Denetçinin kanıt olarak kullanabileceği diğer kaynaklar arasında; toplantı tutanakları, üçüncü kişilerden sağlanan teyitler, yönetsel talimatlar, uzman raporları, iç yönergeler ve rehberler yer alabilir.

3.1.1 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

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 birbirleriyle ilişkilidir. Önemli yanlışlık riskinin bulunduğu durumlarda miktar açısından daha fazla denetim kanıtı elde edilmesi gerekir. Bununla birlikte, niteliği itibarıyla yüksek oranda güvenilir denetim kanıtının mevcut olduğu hallerde denetim kanıtının miktarı azaltılabilir. Ancak daha fazla denetim kanıtının elde edilmesi, denetim kanıtının düşük olan kalitesini telafi etmeyebilir.

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

- Doğrudan denetçi tarafından elde edilen denetim kanıtı, dolaylı yollardan elde edilen denetim kanıtına kıyasla daha güvenilirdir.
- 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.

- Belge ya da elektronik formatta olan denetim kanıtı, sözlü ifadelerle dayalı olanlara kıyasla daha güvenilirdir.
- Bir belgenin aslından elde edilen denetim kanıtı fotokopilerden, fakslerden veya filme alınmış, dijitalleştirilmiş ya da başka bir yolla elektronik ortama aktarılmış belgelerden elde edilen denetim kanıtından 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 güvenilirliğini artırır. Bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, diğer bir kaynaktan elde edilen ile tutarsız ise, denetçi bu durumu çözmek için ne gibi ek yöntemlerin uygulanması gerektiğini belirlemelidir.

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

3.1.2 Müteakip Denetim Prosedürleri

Müteakip denetim prosedürleri, denetçinin yönetim beyanı düzeyinde belirlediği ve değerlendirdiği önemli yanlışlık risklerine karşı geliştirdiği denetim prosedürleri olup, kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur. Bu prosedürler temelde 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 kontrol testlerinin amacı denetlenen kurumun kontrol sistemlerinin etkinliğini değerlendirerek kontrol zaafalarını (sapmalarını) tespit etmek iken maddi doğrulama prosedürlerinin amacı ise mali tablo beyanlarını test ederek mali tabloları etkileyen önemli yanlışlıkları tespit etmektir. Denetçi, bu denetim prosedürlerinin yürütülmesi sırasında bir veya birden çok denetim tekniğinden yararlanır. Örneğin, 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 amacını, kapsamını ve uygulama zamanını denetim planında belirtmiş olmalıdır. Denetim programında ise yine her bir hesap alanında denetim hedefleri itibarı ile tasarlanan bu prosedürlerin hangi denetim teknikleri ile yürütüleceğini ayrıntılı şekilde açıklar. Müteakip denetim prosedürleri kontrol testleri ve maddi doğrulama prosedürlerinden oluşur.

3.1.2.1 Kontrol Testleri

Kontrol testi, önemli yanlışlıkları önleme veya tespit edip düzeltmede kontrollerin işleyiş etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanmış denetim prosedürüdür.

Denetçi, planlama aşamasında kontrollerden güvence elde etmeyi planlamış ise uygulama aşamasında kontrol testleri ile bu güvenceye ulaşmaya çalışır. Denetçi kontrollerden güvence elde etmeyi planlamamış ise maddi doğrulama prosedürlerinden güvence elde eder. Ancak maddi doğrulama prosedürleri, yönetim beyanlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayamıyorsa kontrol testlerinin de uygulanması gerekebilir.

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

Kontrol testleri, iç kontrol sisteminin etkin bir şekilde işlediğine ilişkin güvence elde etmek üzere yapılır. 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, kontrol testi prosedürlerini uygulayarak kontrol sisteminin uygulanmasına ilişkin denetim kanıtı elde ettiğinde, iç kontrol sisteminin var olduğu ve kurum tarafından etkin bir şekilde işletildiğine dair bir kanıya ulaşır.

Denetçinin iç kontrol sisteminin tanınmasında kullandığı risk değerlendirme prosedürleri sonucunda elde ettiği bazı denetim kanıtları, kontrol testleri yerine geçebilir. Bu

durumda uygulama aşamasında denetçi, planlama aşamasında elde ettiği iç kontrol güvencesinin dönem boyunca geçerliliğini doğrulamak üzere ilave kontrol testleri yürütebilir.

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.

Kontrol riski seviyesi ne kadar düşük belirlenirse, kontrollerin uygunluğuna ve etkili çalıştığına dair daha fazla kanıt toplanmalıdır.

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 muhakemesini de kullanarak kontrollerden güvence elde edemeyeceğini değerlendirir. Yapılan değerlendirme sonucunda kontrol sapması önemli düzeyde görülür ise, denetçi ilgili hesap alanında kontrollere güvenemeyeceğine karar verebilir. Bu durumda denetçinin denetim yaklaşımını revize ederek maddi doğrulama testleri yoluyla daha fazla güvence elde etmesi gerekir.

3.1.2.2 Maddi Doğrulama Prosedürleri

Maddi doğrulama prosedürleri, denetim hedefleri düzeyinde önemli yanlışlıkları 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 yanlışlık risklerini azaltacak şekilde planlar ve uygular.

İki tür maddi doğrulama prosedürü mevcuttur;

- Analitik maddi doğrulama prosedürleri (Doğrulayıcı analitik prosedürler)
- Detay testleri (Doğrudan maddi doğrulama prosedürleri).

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 muhakemesini 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, birtakım 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 edememe 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 yanlışlık 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. Örneklem yönteminin kullanılması durumunda maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamının genişletilmesi, örneklem büyüklüğünün artırılması anlamına gelecektir.

3.1.2.2.1 Analitik maddi doğrulama prosedürleri

Uygulama aşamasında yürütülen prosedürler doğrulayıcı analitik prosedürlerdir. Analitik maddi doğrulama prosedürleri, 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.

Denetçi, analitik maddi doğrulama prosedürlerini uygulamadan önce mutlaka mevcut bilgilerin kaynağını, niteliğini, kıyaslanabilir ve geçerli olup olmadığını göz önünde bulundurarak kullanacağı verilerin güvenilirliğini değerlendirmelidir.

Denetçi, analitik prosedürleri uygularken öncelikle kurumu ve çevresini tanıırken elde ettiği bilgiler ışığında belirli mali tablo kalemleri ile ilgili bir tahmin oluşturur ve kayıtlı tutarlarla tahmini değerler arasında daha fazla inceleme yapılmaksızın kabul edilebilir olan farkın miktarını belirler. Daha sonra kayıtlı tutarları tahmini değerler ile karşılaştırır ve bir sonuca ulaşır.

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.

3.1.2.2 Detay Testleri

Detay testleri 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 yönelik, özellikle “doğruluk”, “uygunluk” ve “mevcudiyet”e ilişkin denetim kanıtı elde edilmesine daha uygundur.

3.1.3 Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan tekniklerden bir ya da birkaçını 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

3.1.3.1 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.

3.1.3.2 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.

3.1.3.3 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.

3.1.3.4 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.

3.1.3.5 Teyit Etme

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

3.1.3.6 Karşılaştırma

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

3.1.3.7 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.

3.1.3.8 Yeniden Uygulama

Yeniden uygulama, denetçinin esas itibarıyla 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.

3.1.4 Denetim Programının Uygulanması

Denetim programının uygulanması aşamasında denetçi denetim hedeflerine ulaşmak için programda belirlediği teknikleri uygulayarak kanıt toplayacaktır. Toplanan bu denetim kanıtları denetim sonuçlarına dayanak teşkil edecektir. Denetçi denetim kanıtlarını, hesap ve işlemleri aşağıdaki şekilde incelemek suretiyle elde eder.

3.1.4.1 Açılış Hesaplarının ve Önceki Dönemden Devreden Verilerin İncelenmesi

3.1.4.1.1 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 yanlışlık 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 uygulanır.

3.1.4.1.2 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.

3.1.4.2 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

İlgili hesap alanının yer aldığı mali tabloya ilişkin denetim hedeflerine ulaşacak şekilde detaylı olarak inceler.

3.1.4.3 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,
- Mali tabloların birbirleriyle uyumlu olup olmadığı

değerlendirilir.

3.1.5 Kanıt Toplamada İlave Prosedürlerin Uygulanması

3.1.5.1 İlişkili Taraf İşlemlerinin İncelenmesi

İlişkili taraf işlemlerinin incelenmesinin amacı, bu işlemlerin mali tablolara etkisinin ve bunlardan kaynaklanan hile ihtimalinin değerlendirilmesidir.

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

İlişkili taraflar ve bunlarla ilgili işlemler hakkındaki bilginin kurum yönetimi tarafından sağlanması durumunda denetçi, bu bilgilerin yeterliliğini ve doğruluğunu test etmelidir. Kurum yönetimi tarafından ilişkili taraflar ve bunlarla ilgili işlemler hakkında bilgi sağlanmaması durumunda ise denetçi, ilişkili 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 buldukları kişileri ve bunların denetlenen kurumla olan ilişkilerini araştırma,
- Kurum içerisindeki kilit personelle veya kurumla ilgili diğer personelle görüşme,
- Yönetimden sorumlu olanların aldığı kararların incelenmesi.

Kurumların veya kurum çalışanlarının ilişkili 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 araştırarak şekilde genişletilmesi gerekir.

3.1.5.2 Kurumun Ürettiği Diğer Bilgi ve Belgelerin İncelenmesi

Kurum yönetimi tarafından hazırlanan raporlar, yıllık 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.

3.1.5.3 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 yanlışlık 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 beklenen 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 muhakemesini kullanır.

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

3.1.5.4 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 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.

3.1.5.4.1 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.

3.1.5.4.2 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.

3.1.5.4.3 Bağımsız Denetçilerin Raporlarından Yararlanma

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

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

3.1.5.4.4 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 tahmini 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 tablolaradaki 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 uyumsuzsa, 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.

3.2 DENETİM SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

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 yanlışlıkları, tespit edilen kontrol zaaflarını ve hileye işaret edebilecek bulguları içeren tüm önemli hususları mutlaka göz önünde bulundurur.

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

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

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

3.2.1 Denetim Prosedürlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

3.2.1.1 Kontrol Testlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Planlama aşamasında, iç kontrol sisteminden güvence alınıp alınmayacağına ilişkin değerlendirme sonucunda, eğer denetçi kontrollerden güvence alacağına inanıyorsa, uygulama aşamasında kontrol testleri gerçekleştirilir. Bu kontrol testleri, belirlenen önemli hesap alanlarındaki kontrollerin etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığını değerlendirmeyi amaçlar.

Denetçi kontrol testleri sonucunda, sonuçların planlama aşamasındaki beklentileriyle uyumlu olduğunu tespit ederse bu kontrollerin etkin bir şekilde çalıştığı kanaatine ulaşır.

Diğer taraftan denetçi, kontrol testlerinin sonuçlarının planlama aşamasındaki beklentileriyle çeliştiğini tespit ederse kontrollerin etkin çalışmadığı veya zayıflıklar içerdiği sonucuna ulaşır. Bu durumda denetçi denetim yaklaşımını revize ederek maddi doğrulama prosedürlerinin kapsamını genişletir.

Eğer denetçi, kontrol testleri sonucunda planlama aşamasında tespit edemediği kontrol zayıflıkları veya kontrol sapmaları tespit ederse, bu durumu derhal kurum yönetimine bildirir. Ayrıca, tespit edilen bu zayıflıklar veya sapmaların önemine bağlı olarak, denetim yaklaşımında gerekli revizyonları yapar.

Kontrol testleri, genellikle parasal miktara dayalı yanlışlıkların tespitinden ziyade, iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin değerlendirilmesine odaklanır.

3.2.1.2 Analitik Maddi Doğrulama Prosedürlerinin 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 yanlışlıkları tespit etmek üzere uygun maddi doğrulama prosedür ve tekniklerini uygulayarak olayı açıklığa kavuşturmalıdır.

3.2.1.3 Detay Testlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Detay testlerinin (hesap ve işlemlerin detaylı incelenmesi) sonuçlarının değerlendirilmesi ile parasal yanlışlıklar tespit edilir. Tespit edilen parasal yanlışlıkların değerlendirilmesi, denetçinin; bir hesap alanındaki tüm kayıt ve işlemleri incelemesi, bir hesap alanındaki yüksek miktarda ya da kilit konumdaki işlemlerin tamamını inceleyip kalan işlemleri denetim örnekleme yaparak incelemesi ya da hesap alanının tümüne ilişkin denetim örnekleme yaparak incelemesi durumlarına göre farklılık gösterir.

3.2.2 Parasal Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

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

Denetçi, yanlışlığın 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 yanlışlıklar örnekleme yapılmak suretiyle bulunmuş ve bulunan yanlışlık niteliği itibarıyla genelleme yapmayı gerektirecek bir yanlışlık ise, uygulanan örnek seçim tekniğine göre, söz konusu yanlışlık içinde bulunduğu popülasyona genellenmek suretiyle ilgili hesap alanındaki tahmin edilen yanlışlık tutarına ulaşılır.

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

Münferit yanlışlıklar: Yalnızca incelenen işlemde olduğu düşünülen yanlışlıklardır. (Örneğin, rakamların sehven hatalı yazılması)

Sistemik yanlışlıklar: İncelenen işlemlere benzer işlemlerde de aynı şekilde gerçekleşen yanlışlıklardır. (Örneğin, yatırım harcamalarının yıl boyunca cari gider olarak kaydedilmesi)

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

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

3.2.2.1 Tüm İşlemlerin İncelendiği Alanlardaki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

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

3.2.2.2 Belirli İşlemlerin İncelendiği Alanlardaki Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Bir hesap alanında, seçilen belirli (yüksek miktarlı ya da kilit konumdaki) işlemlerin tamamının incelenip kalan işlemlerin denetim örnekleme yapılarak incelenmesi sonucu, söz konusu hesap alanındaki toplam yanlışlık; seçilen işlemlerin incelenmesi sonucu bulunan

yanlışlık (bilinen/hesaplanan yanlışlık) toplamı ile örnekleme tabi popülasyon içindeki yanlışlığın popülasyonun tümüne teşmil edilmesi sonucu bulunan yanlışlığın (genellenmiş yanlışlık) toplamı olacaktır. Buna hesap alanındaki tahmin edilen toplam yanlışlık denilmektedir.

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

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

3.2.2.3 İstatistiki Örnekleme Yöntemi Uygulanan Alanlarda Yanlışlıkların Genellenmesi

Bir popülasyonun istatistiki örnekleme yöntemi ve işlem birimine ya da para birimine dayalı seçim tekniği uygulanarak incelenmesi sonucu, incelenen örneklem birimlerinde bulunan toplam yanlışlığın, popülasyonun tümüne teşmil edilmesine yanlışlıkların 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 yanlışlık her popülasyon için genellenen yanlışlıkların toplanması sonucu bulunacaktır. Ayrıca ilgili hesap alanında, varsa bilinen (hesaplanan) yanlışlık tutarı da bu toplama eklenecektir.

3.2.2.3.1 Para Birimine Dayalı Seçim Tekniğinin Kullanılmasında Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

Genellenmiş Yanlışlıkların Hesaplanması; Para birimine dayalı örnekleme yapılan hesap alanlarında yanlışlık genellenmesi aşağıdaki formüle göre yapılır.

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

Genellenmiş Yanlışlık Formülü (Para Birimine Dayalı Seçim Tekniği İçin)**Genellenmiş Yanlışlık = Popülasyondaki Toplam Yanlışlık Oranı x Örneklem Aralığı****Örnek: Genellenmiş Yanlışlığın 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

Yanlışlıklar	Kayıtlı değer (TL)	Olmaması gereken (TL)	Yanlışlık miktarı (TL)	Yanlışlık oranı (Yanlışlık Miktarı / Kayıtlı Değer)
1.	500	450	50	0.10
2.	1500	1200	300	0.20
3.	70	77	-7	-0.10
Toplam yanlışlık oranı				0.40

Genellenmiş yanlışlık = $0.40 \times 5.000.000 = 2.000.000$ TL

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

Para birimine dayalı örnek seçim tekniğinin uygulandığı alanlarda hesap alanının tamamı örnekleme tabi tutulmuşsa tahmin edilen yanlışlık genellenmiş yanlışlıktır. Yüksek değerli veya kilit işlemler ayrılarak incelenmişse bunlarda tespit edilen yanlışlıklar, bilinen/hesaplanan yanlışlık olarak addedilir ve genellenmiş yanlışlıklarla toplanarak tahmin edilen yanlışlık bulunur.

3.2.2.4 İstatistik Olmayan Örnekleme Yöntemi Uygulanan Alanlarda Yanlışlıkların Değerlendirilmesi

İstatistik olmayan örnekleme yönteminde, örneklem büyüklüğü ve ne kadar örneğin ne şekilde seçileceği tamamen denetçinin mesleki muhakemesine göre belirlendiğinden, bu yöntemle belirlenen örnekler popülasyonu temsil etme özelliğinden ziyade bilgi sağlamak ya da

değerlendirme yapmak amacı taşır. Bu yöntemle göre bulunan yanlışlıklar genellenemeyecektir. Eğer bulunan yanlışlıkların popülasyon içinde başka işlemlerde de olduğu düşünülüyorsa, denetçi benzer işlemlerin tamamını incelemelidir.

3.2.2.5 Yanlışlıkların 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 yanlışlık, belirli istisnalar dışında, popülasyonun tümüne genellenmektedir. Yanlışlıkların genellenmesi denetçinin hesap alanının tümü hakkında yanlışlık tahmini yapması için uygulanmaktadır. Böylece denetçi her bir hesap alanı için tahmin edilen yanlışlık ile önemlilik seviyesini karşılaştırabilecek ve denetlenen kurum için bir denetim görüşü belirleyebilecektir. Ancak her yanlışlığın genellenmesi söz konusu değildir. Bir yanlışlığın genellenmesi için söz konusu yanlışlığın popülasyon içindeki diğer işlemlerde de olabileceğine ilişkin yeterli kanıt olması gerekir. Örneğin denetçi bulduğu yanlışlığın münferit bir yanlışlık olduğu kanaatine varmışsa, bir başka ifade ile yalnızca incelenen işleme ilişkin bir yanlışlık olduğunu düşünüyorsa, bu yanlışlığı genele teşmil etmeyecektir.

Bazı durumlarda denetçi, örnekleme yapmış olmasına rağmen bulduğu yanlışlığın sınırını belirleyerek söz konusu yanlışlığın 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 yanlışlığın sistematik yanlışlık olduğunu bir başka ifade ile yanlışlığın belirli işlemlerde aynı şekilde meydana geldiğini düşünüyorsa yanlışlığın tamamını hesaplayarak bilinen yanlışlık tutarına ulaşır. Örneğin denetlenen 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 yanlışlığın tamamı hesaplanarak bilinen yanlışlığa ulaşılır. Bu yanlışlığın bütün yolluklara teşmil edilmesi mümkün değildir.

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

3.2.2.6 Denetim Sonuçlarının Hesap Alanları İtibarıyla Değerlendirilmesi

Denetçi hesap alanlarının her biri itibarıyla tahmin edilen yanlışlık ile önemliliği karşılaştırır. Hesap alanlarının her biri için;

- Tahmin edilen yanlışlık, önemliliğin %50'sinden az ise ilave çalışma yapmaya gerek olmadığına karar verilebilir.
- Tahmin edilen yanlışlık, önemliliğin %50'sinden fazla ise ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.
- Tahmin edilen yanlışlık, önemlilikten fazla ise ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.

Yukarıda verilen oranlar genel bir fikir vermek için belirlenmiş olup mutlak talimatlar değildir. Denetçi bu oranlar dışında da mesleki muhakemesini 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 yanlışlıkların önemlilik seviyesi ile karşılaştırılması, sadece ilgili hesap alanıyla ilgili kanaatin belirlenmesi amacıyla yapılacaktır.

3.2.2.7 Tüm Hesap Alanlarına İlişkin Sonuçların Birleştirilerek Değerlendirilmesi

Kurumun mali tablolarının tümü hakkında bir değerlendirme yapabilmek için hesap alanlarının tamamından elde edilen sonuçların bir araya getirilmesi gerekir. Her hesap alanı için belirlenen toplam yanlışlıklar toplanarak mali tabloların tümü için tahmin edilen toplam yanlışlık elde edilir.

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

- Tahmin edilen toplam yanlışlık, önemliliğin %50'sinden az ise ilave çalışma yapmaya gerek olmadığına karar verilebilir.

- Tahmin edilen toplam yanlışlık, önemliliğin %50'sinden fazla ise ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.
- Tahmin edilen toplam yanlışlık, önemlilikten fazla ise ilave çalışma yapılmasına karar verilebilir.

Her bir hesap alanına ilişkin değerlendirmede olduğu gibi, denetçi hesap alanlarının tümü için yapacağı değerlendirmede de yukarıdaki oranlar dışında mesleki muhakemesini 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.

3.2.2.8 İlave Çalışma Yapılması

Denetçi, bir hesap alanında ilave çalışma yapılmasına karar verirse, yanlışlıkların kaynağını tespit etmesi gerekir. Yanlışlıklar bir kişinin yaptığı işlemlerden ya da belirli tür işlemlerden kaynaklanıyorsa, denetçi yalnızca bu işlemlerle ilgili ilave çalışma yapar. Yanlışlıklar bu şekilde belirli bir alanla sınırlı değilse yani hesap alanındaki denetlenmemiş herhangi bir işlemin yanlışlık içermesi olasılığı varsa örneklem büyüklüğünü arttırarak daha fazla işlemi inceler.

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

Bazı yanlışlıkların, hesabın/hesap alanlarının geneline yaygın olmasına rağmen hesap alanları itibarıyla değerlendirildiğinde hesap alanını önemli ölçüde etkilememesi, mali tablolar düzeyinde birlikte değerlendirildiğinde ise yine yanlışlıkların birbirinden mahsup edilmesi veya toplamının önemlilik düzeyinin altında kalması nedeniyle denetim görüşünü etkilememesi durumunda, denetçi, bu yanlışlıkların kaynaklandığı alanlarda ilave çalışma yapılmasını ve planlama aşamasında yapılan risk değerlendirmesinin güncellenmesi gerekip gerekmediğini değerlendirir.

3.2.2.9 Yanlılıkların Nitelik ve Etki Yönünden Değerlendirilmesi (Raporlama Önemliliği)

Mali tablolardaki yanlılıklar yalnızca tutar olarak değerlendirilmemelidir. Parasal değer olarak önemliliğin altında kalan bir yanlılık, nitelik olarak ya da etkisi itibarıyla önemli olabilir. Mali tablolarda mutlaka yer alması gereken bir tutarın kaydedilmemiş olması, tutarı çok az bile olsa olumsuz veya şartlı denetim görüşü verilmesini gerektirebilir. Gelecek yılların mali tablolarını etkileyecek bir yanlılık da aynı sonuca neden olabilir.

3.2.3 Hile veya Yolsuzluk Tespitinde Denetçinin Yapacakları

Denetim çalışması bir yanlılığı ortaya çıkardığında, denetçi bunun hilenin belirtisi olup olmadığını değerlendirmelidir. Denetçi, yanlılığın hilenin bir sonucu olabileceğini düşünüyorsa, bunu destekleyecek ilave kanıtlar toplar. Denetçi hile sonucu mali tablolarda önemli yanlış beyanlar olabileceğini gösteren durumlar ile karşılaştığında, mali tabloların önemli ölçüde yanlılık içerip içermediğini belirleyecek yöntem ve teknikler uygulamalıdır. Hile geniş kapsamlı bir kavram olmakla birlikte, denetçi, mali tablolarda önemli bir yanlılığa sebep olan hile durumlarıyla ilgilenir. Denetçiyi ilgilendiren iki tür kasıtlı yanlılık bulunmaktadır; hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlılıklar ve varlıkların kötüye kullanılmasından kaynaklanan yanlılıklar.

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 yanlılıklara neden olabilecek hileli işlemleri dikkate almalıdır.

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

- Mali tablolara yansıtılması gereken olay, işlem veya diğer önemli bilgilere kasıtlı olarak yer verilmemesi veya bunların yanlış yansıtılması,
- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe kayıtlarının veya bu kayıtları destekleyen belgelerin manipüle edilmesi, tahrif edilmesi,
- Muhasebe ilkelerinin yanlış bir şekilde uygulanması,
- Kurum yetkililerinin bilgi ve belge vermede isteksiz ve kayıtsız olması, denetim çalışmalarını zorlaştıracı tutum içinde olmaları,

- Muhasebe kayıtlarının önemli ölçüde eksik ve yetersiz olması,
- Analitik incelemeler sonucu ortaya çıkan sonuçların tahminlerden çok farklı olması.

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

Hile belirtisi taşıyan yanlışlıklarla ilgili elde ettiği kanıtlara dayanarak denetçi, konunun suç teşkil eden hile veya yolsuzluk olduğuna kanaat getirirse, ilgili tüm bilgi ve belgeleri toplayarak konuyu Sayıştay mevzuatındaki usulleri takip ederek sonuçlandırır.

3.2.4 Tespit Edilen Yanlışlıkların Değerlendirilmesi (ISSAI 2450)

Denetçi, denetim sürecinde tespit ettiği tüm yanlışlıkları, mevzuatta yasaklanmadığı sürece, düzeltilebilmesi amacıyla yönetime bildirir. Bu amaçla denetlenen kamu idareleri ile görüşmeler yapılabilir.

Kamu idaresi tarafından düzeltilen hususlar raporlama aşamasında dikkate alınmak üzere belgelendirilir.

Kamu idaresi tarafından denetçinin bildirdiği yanlışlıklar kısmen veya tamamen düzeltilmediğinde, denetçi düzeltilmeme gerekçelerini değerlendirir. Raporlama aşamasında düzeltilmemiş yanlışlıkların önemli bir yanlışlık olup olmadığını ve/veya tespit edilen yanlışlıklara raporda yer vermeye gerek olup olmadığını değerlendirir.

Denetim grup başkanlıkları tarafından yapılan değerlendirme sonucunda, denetim görüşünü etkilemeyen hususlardan Sayıştay Denetim Raporu'na son hali verilinceye kadar düzeltileceği kanaati hasıl olanlar izlenir. İzlemeye alınan hususlardan düzeltilmemiş olanlar, sonraki dönem denetimlerinde öncelikli olarak dikkate alınır.

3.2.5 Denetlenen Kuruma İvedilikle Bildirilecek Konular

Denetçi, denetlenen kurum hakkında bazı önemli tespitler yaptığında ve değerlendirmelerde bulunduğu, yasal açıdan farklı bir şekilde değerlendirme hakkı saklı kalmak kaydıyla 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 yanlışlıklar tespit edilmesi durumu.

Hile veya yolsuzluk şüphesi ve yolsuzluk tespiti durumunda daha sonra yapacağı çalışmalara zarar vermemesi kaydıyla denetçi, tespit edilen durumun niteliğine göre denetlenen kurumda hangi görevlilerin dikkatini çekeceğine karar verir.

3.3 DENETİMİN TAMAMLANMASI

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,
- Hile ve 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 denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili güncel formu kullanır.

Denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili form, denetimin denetim rehberine uygun olarak tamamlandığını kontrol etmeye yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır.

3.3.1 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.

3.3.2 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.

3.3.3 Hile veya Yolsuzluk Riskinin Tekrar Gözden Geçirilmesi

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

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

3.3.4 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.

3.3.4.1 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 yükümlülüğünden 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.

3.3.4.2 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 hile veya 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

4. 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 Denetimi Raporu ile tespit edilen kamu zararlarına ilişkin Yargılamaya Esas Rapor düzenlenir.

4.1 DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI

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: Kamu idarelerine cevaplandırılmak üzere gönderilen rapordur. Bu raporda, 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 yanlışlıklar bulunup bulunmadığı, kamu idaresinin 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 yer alır.

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 Sayıştayın Türkiye Büyük Millet Meclisine sunacağı Dış Denetim Genel Değerlendirme Raporuna esas olmak üzere düzenlenen rapordur.

4.1.1 İşletmenin Sürekliliği Esasının Kullanılmasının Değerlendirilmesi ve Raporlanması

İşletme niteliğinde olan ve ticari faaliyet gösteren kurumların denetiminde denetçi, elde edilen denetim kanıtlarına dayanarak işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine

ilişkin önemli bir belirsizliğin mevcut olup olmadığı konusunda bir değerlendirme yapar.

İşletmenin sürekliliği esasına ilişkin değerlendirmeler mevzuatta belirtilen hususlar dikkate alınmak suretiyle Başkanlıkça belirlenen denetimlerde uygulanır.

Bu değerlendirme çerçevesinde işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olup olmaması ve mali tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin açıklama yapılıp yapılmamasına göre aşağıda belirtilen çerçevede raporlama yapılır.

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olmadığı Durum

Mali tabloların işletmenin sürekliliği esasına göre hazırlanmış olmasına rağmen işletmenin sürekliliği esasının kullanılmasının uygun olmaması durumunda olumsuz görüş verilebilir.

İşletmenin Sürekliliği Esasını Kullanmanın Uygun Olduğu Ancak Önemli Bir Belirsizliğin Bulunduğu Durumlar

- Mali Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmış Olması

Mali tablolardaki önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılması durumunda denetçi, olumlu görüş verir ve mali tablo dipnotlarına dikkat çekmek ve işletmenin sürekliliği ile ilgili önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu ve bu hususun denetçi görüşünü değiştirmedigini belirtmek amacıyla raporda "İşletmenin Sürekliliği" başlığı altında ayrı bir bölüme yer verir.

- Mali Tablolarda Önemli Bir Belirsizliğe İlişkin Yeterli Açıklamanın Yapılmamış Olması

Mali tablolarda önemli belirsizliğe ilişkin yeterli açıklamanın yapılmaması hâlinde denetçi:

(a) Şartlı görüş (sınırlı olumlu görüş) veya olumsuz görüşten uygun olanı verir ve

(b) Denetçi raporun "Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular" bölümünde, işletmenin sürekliliğini devam ettirme kabiliyetine ilişkin ciddi şüphe oluşturabilecek önemli bir belirsizliğin mevcut olduğunu, mali tablolarda bu hususun yeterince açıklanmadığını belirtir.

4.1.2 Kilit Denetim Konularının Belirlenmesi ve Raporlanması

Kilit denetim konuları (KDK), denetçinin mesleki muhakemesine göre, cari döneme ait mali tabloların denetiminde en çok önem arz eden konulardır. KDK bildirim mevzuatta belirtilen hususlar dikkate alınmak suretiyle Başkanlıkça belirlenen denetimlerde uygulanır.

Denetçi, denetimin yürütülmesi sırasında azami olarak dikkat etmesini gerektiren konuları seçer. Bu seçim sırasında denetçi aşağıda belirtilen hususlara ayrıca dikkat eder;

- Ciddi riskli olarak belirlenen alanlar veya önemli yanlışlık riski yüksek olan alanlar,
- Yönetimin önemli yargılarını içeren mali tablolardaki alanlara ilişkin denetçinin muhakemeleri,
- Dönem içinde gerçekleşen önemli olay veya işlemlerin denetime olan etkileri.

Denetçi, bu hususlara uygun olarak belirlenen konulardan hangilerinin cari dönem denetiminde en çok önem arz ettiğine karar verir ve bu şekilde kilit denetim konularını belirlemiştir.

Her bir kilit denetim konusu, “Kilit Denetim Konuları” başlığı altında uygun bir alt başlık kullanılarak açıklanır. Kilit denetim konularının, denetçinin mesleki muhakemesine göre denetimde en çok önem arz eden konular olduğu, bu konuların bir bütün olarak ele alındığı, görüş oluşturulmasında ve denetim sonuçlarının raporlanmasında dikkate alındığı belirtilir.

Kilit Denetim Konularının Açıklanması

Kilit Denetim Konuları bölümünde yer verilen her bir kilit denetim konusuna ilişkin açıklama mali tablolardaki ilgili açıklamalara bir atfı ve aşağıdaki hususları içerir:

(a) Konunun denetimde en çok önem arz eden husus olarak değerlendirilmesinin yani kilit denetim konusu olarak belirlenmesinin sebebi ve

(b) Denetimde konunun nasıl ele alındığı.

Kilit Denetim Konuları bildirilirken:

- “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde yer verilen bulgulara KDK bölümünde kısaca atıf yapılır.
- “Diğer Bulgular” başlığı altında yer verilen bulgulardan kilit denetim konusu olarak belirlenenlere KDK bölümünde atıf yapılır.
- Denetim raporlarında herhangi bir bulguya yer verilmemesi veya bulgu konusu

olmayan bir hususun KDK olarak belirlenmesi durumunda, konunun KDK olarak belirlenme sebebine ve konunun denetimde nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalara KDK bölümünde yer verilir.

- Diğer hususlara ilişkin KDK bildirim yapılabilsa KDK bildirim bölümünde konunun KDK olarak belirlenme sebebine ve denetimde nasıl ele alındığına ilişkin açıklamalara yer verilir.

4.1.3 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 İdaresi Hakkında Bilgi

Bu başlık altında denetlenen kamu idaresinin tabi olduğu mevzuat ve görevleri, teşkilat yapısı ve insan kaynakları, mali yapısı ile muhasebe ve raporlama sistemi hakkında özet bilgilere yer verilir.

➤ Mevzuat ve Görevler

Kamu idaresine ilişkin güncel mevzuat ile kuruluş amacı ve görevleri hakkında ayrıntıya girilmeden kısaca bilgi verilir.

➤ Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Kamu idaresinin merkez ve taşra teşkilat yapısı ile personel sayısı hakkında istihdam şekilleri ve görev unvanları esas alınarak şemaya yer verilmeksizin kısaca bilgi verilir. Kamu idaresinin bağlılık, ilgililik veya ilişkililik halinde olduğu kamu idareleri belirtilir.

➤ Mali Yapı

Kamu idaresinin denetim dönemine ilişkin;

-Bütçe yapısı, kullandığı ödenek ve diğer kaynaklar (AB fonları, yardımlar, borçlanma vb.),

-Toplam gelir ve gider gerçekleştirmeleri ile yıl sonu faaliyet sonucu, hakkında kısa açıklamalara yer verilir.

Kamu idaresinin bütçe gelir, gider ve ödenekleri hakkında ekonomik sınıflandırmanın birinci düzeyi esas alınarak düzenlenen tablolara yer verilmek suretiyle bilgi verilir.

Kamu idaresi bütçesi içinde gösterilmeyen sosyal tesisler, döner sermaye, şirketler, özel hesaplar vb. hakkında özet bilgi verilir.

- Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Kamu idaresinin tabi olduğu geçerli mali raporlama çerçevesi ve muhasebe sistemi hakkında 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.

Aşağıda yer alanlardan denetime sunulmayanlar silinerek çıkartılır.

- Birleştirilmiş veriler defteri,
- Geçici ve kesin mizan,
- Bilanço,
- Faaliyet sonuçları tablosu, gelir tablosu/kâr-zarar tablosu
- Öz kaynak değişim tablosu,
- Bütçelenen ve gerçekleşen tutarların karşılaştırma tablosu,
- İdare taşınır mal yönetimi ayrıntılı hesap cetveli ile idare taşınır mal yönetim hesabı icmal cetveli veya envanter defteri.

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

Kamu İdaresinin Sorumluluğu

Denetlenen kamu idaresinin sorumluluklarını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye herhangi 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 hileden kaynaklansın bu mali rapor ve tabloların önemli yanlışlıklar 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 herhangi bir ekleme ya da çıkarma yapılmadan aynen yer verilir.

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

Denetimin Dayanağı, Amacı, Yöntemi ve Kapsamı

Denetimin dayanağını, amacını, yöntemini ve kapsamını açıklamak üzere aşağıdaki ifadeye herhangi 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.

Diğer kanunlarla Sayıştay denetimine tabi olan kamu idarelerinin denetimlerine dayanak teşkil eden yasal düzenlemelere bu kısımda yer verilir.

Aşağıdaki ifade aynen alınır.

“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 tasarlanmasına 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.”

Diğer kanunlarla Sayıştay denetimine tabi olan kamu idarelerinin denetimlerine dayanak teşkil eden yasal düzenlemelere bu kısımda yer verilir.

“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; uygun denetim prosedürleri ve tekniklerinin uygulanması ve risk değerlendirmesi yöntemiyle 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 olan (verilmeyen bilgi/belge/mali tablolar belirtilir.

Örneğin, Kamu İdaresi Hesaplarının Sayıştaya Verilmesi ve Muhasebe Birimleri ile Muhasebe Yetkililerinin Bildirilmesi Hakkında Usul ve Esaslara 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

Kamu idaresinin stratejik yönetim, kurumsal risk yönetimi ve iç kontrol sistemi, ilgili değerlendirme prosedürleri üzerinden planlama aşamasında ulaşılan sonuçlar dikkate alınarak değerlendirilecektir.

İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği esasının kullanımına ilişkin değerlendirmeler varsa bu bölümde açıklanır.

Kilit Denetim Konuları

Başkanlık tarafından uygun görülen denetimlerde kilit denetim konuları bu bölümde açıklanır.

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 alınacak bulguların kamu idaresinin işlemlerinin ve faaliyetlerinin büyüklüğü ile mütenasip, özü ve etkisi bakımından önemli, mümkün olduğunca sistematik ve yaygınlık kazanmış yanlışlıklarla ilgili konular olmasına özen gösterilir, kamu idaresi üst yöneticisinin veya parlamentonun ilgisini çekmeyecek, etkisi önemsiz ve münferit konular rapora alınmaz.

Genel yönetim kapsamındaki idarelerde kamu zararına yol açtığı değerlendirilen bir husus tespit edildiğinde yargılamaya esas rapor düzenlenecektir. Yargıya intikal ettirilen hususlara denetim raporunda yer verilmeyecektir.

Denetimlerde kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olduğu değerlendirilen ancak sorumluluk ve illiyet bağı tam olarak tespit edilemeyen konular, kamu idaresinin işlem ve faaliyetlerinin büyüklüğü ile mütenasip, niteliği ve etkisi bakımından önemli ve genellik arz etmek şartıyla, denetim ekibi tarafından gerekçesinin belirtilmesi ve grup başkanının uygun görmesi halinde sadece denetim raporuna alınabilecektir.

Bulgulara ilişkin mevzuata özetlenerek yer verilir. Bulgu yazımında Başkanlık tarafından yapılan düzenlemeler ve rehberler dikkate alınır.

Adres

Sayıştay Başkanlığının iletişim bilgilerine yer verilir.

Raporun Eki

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

4.2 SAYIŞTAY DENETİM RAPORUNUN HAZIRLANMASI

4.2.1 Denetim Raporuna Verilen Cevapların Değerlendirilmesi

Denetim raporları, kamu idaresinin üst yöneticisi tarafından cevaplandırılır. Kamu idaresinin denetim raporuna verdiği cevaplar denetim ekibi tarafından değerlendirilir. Kamu idaresi cevabı bütün yönleriyle değerlendirildikten sonra, kabul edilen geçerli verilere göre nihai tespit ve önerileri içerecek şekilde rapor yeniden düzenlenir.

4.2.2 Denetim Görüşünün Oluşturulması

Denetim görüşü, denetlenen kurumun mali tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin verilir. Denetim görüşünün, yeterli ve uygun denetim kanıtı ile desteklenmesi gerekir.

Denetim görüşüne, denetim görüşünü etkileyen bulguların toplam tutarı dikkate alınarak ulaşılır. Denetçi tespit edilen yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olup olmadığına ilişkin değerlendirmelerde bulunur. Bu değerlendirmede yalnızca niceliksel değil, aynı zamanda mali tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyebilecek niteliksel unsurlar da göz önünde bulundurulur. Yanlışlık tutarları mali tablo düzeyinde belirlenen genel önemlilik düzeyi ile gerek görülen hallerde hesap alanı düzeyinde belirlenen önemlilik düzeyleri ile karşılaştırılır.

Yanlışlıkların tek başlarına veya toplu olarak önemlilik düzeyini geçtiği tespit edildiğinde veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememesi halinde, bu hususların mali tablolar üzerindeki mevcut veya muhtemel etkilerinin yaygınlığının da değerlendirilmesi gerekir. Yaygınlık, yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılan bir terimdir.

Yapılan değerlendirmeler sonucunda, bir bütün olarak mali rapor ve tabloların kurumun mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtıp yansıtmadığı ve hata veya hileden kaynaklanan önemli yanlışlıklar içerip içermediği hususlarında aşağıdaki denetim görüşlerinden birine ulaşılır:

- Olumlu Görüş
- Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş

- Olumsuz Görüş
- Görüş Bildirmekten Kaçınma

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

Denetçinin olumlu görüş dışında bir görüş vermesine neden olan hususa ilişkin olarak önemlilik ve yaygınlık kriterleri temelinde yaptığı muhakemenin verilecek görüş türünü nasıl etkilediği ise aşağıdaki tabloda gösterilmektedir:

		Önemlilik ve Yaygınlığa İlişkin Denetçinin Muhakemesi	
		Önemli ancak Yaygın Değil	Önemli ve Yaygın
Olumlu Görüş Dışında Bir Görüş Verilmesine Neden Olan Hususun Niteliği	Mali tablolar önemli yanlışlık içermektedir.	Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş	Olumsuz Görüş
	Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilememektedir.	Şartlı (Sınırlı Olumlu) Görüş	Görüş Vermekten 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 uyumsuzluk bulunması.

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

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

e) İşletmenin sürekliliği kavramının kullanılmasının uygun olmaması veya işletmenin sürekliliği kavramının kullanılmasına ilişkin ciddi belirsizlik olması.

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 yanlışlıklar içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olmalıdır.

Şartlı (Sınırlı Olumlu) 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 (sınırlı olumlu 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 yanlışlıklar bulunmaması ya da yalnızca bir ya da birkaç hesap alanında önemli yanlışlık olmakla birlikte yanlışlıkların mali tabloların tümünü etkilememesi durumlarında; kapsamın sınırlandığı alanlar ya da önemli yanlışlıkların bulunduğu hesap alanları hariç olmak üzere mali tabloların doğru ve güvenilir olduğu düşünülüyorsa “*şartlı görüş*” verilmelidir.

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, yanlışlıkların mali tablolar için önemli ve yaygın olduğu durumlarda olumsuz görüş verilmelidir.

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

Görüş Bildirmekten Kaçınma (Tam Kapsam Sınırlaması)

Denetlenen kamu idaresinden kaynaklanan nedenlerle 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.

4.2.3 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.

Bulgu Listesi

Rapordaki bulgu başlıkları denetim görüşünün dayanağı bulgular, diğer bulgular vb. bölümler itibarıyla denetim raporundaki bulgu numarası sırasına göre burada otomatik olarak listelenecektir.

Kamu İdaresi Hakkında Bilgi

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- Mevzuat ve Görevler

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- Teşkilat Yapısı ve İnsan Kaynakları

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- Mali Yapı

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

- Muhasebe ve Raporlama Sistemi

Denetim raporunda yer alan açıklama bu bölüme aynen alınır.

Kamu İdaresinin 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

“İç Kontrol Sisteminin Değerlendirilmesi” bölümü denetim raporundan alınarak bu bölüme aynen eklenecektir. Ancak, kamu idaresinin rapora verdiği cevapta iç kontrol değerlendirmesi bölümündeki bilgi ve değerlendirmelerle ilgili dikkate alınması gereken bir husus öne sürülmüş ise, bu bölümde gerekli değişiklik yapılır.

İşletmenin Sürekliliği

İşletmenin sürekliliği esasının kullanımına ilişkin değerlendirmeler varsa bu bölümde açıklanır.

Kilit Denetim Konuları

Başkanlık tarafından uygun görülen denetimlerde kilit denetim konuları bu bölümde açıklanır.

Denetim Görüşü

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

Olumlu denetim görüşü

Olumlu denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))...yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

Şartlı denetim görüşü

Şartlı denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))...yılına ilişkin yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

(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 idaresi 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/husurlara/birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlara ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki 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 idaresi 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/husurlara/birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlara ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tabloların “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” 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 idaresi 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/husurlara/birimlere görüş bildirilememektedir. Bununla birlikte denetlenen alanlardan, “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde belirtilen hesap alanları hariç diğer hesap alanlarına ilişkin olarak yukarıda belirtilen ve kamu idaresi tarafından sunulan geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tabloların tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bilgi içerdiği kanaatine varılmıştır.

Olumsuz denetim görüşü

Olumsuz denetim görüşü verilmesi durumunda aşağıdaki ifadelere yer verilir.

(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))... yılına ilişkin geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki mali rapor ve tablolarının “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde açıklanan nedenlerden dolayı doğru ve güvenilir bilgi içermediği kanaatine varılmıştır.

Görüş Bildirmekten Kaçınma (Tam Kapsam Sınırlaması)

Görüş Bildirmekten Kaçınma durumunda görüş paragrafı aşağıdaki şekilde düzenlenir.

“(Denetlenen Kamu İdaresi Adı (İçerikteki Başlıklara Göre))... yılına ilişkin mali rapor ve tabloları hakkında; denetim görüşü oluşturabilmek için gerekli olan, geçerli mali raporlama çerçevesi kapsamındaki 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.”

Denetim Bulguları

Denetim raporunun “Denetim Bulguları” başlığı altında yer alan bulgulardan, mali rapor ve tabloları etkileyenlere denetim raporundaki bulgu numaraları ile “Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular” bölümünde yer verilir.

Denetim görüşüne dayanak teşkil etmeyen bulgulara ise “Diğer Bulgular”, bölümlerinde denetim raporundaki bulgu numaraları ile yer verilir.

Denetim Görüşünün Dayanağı Bulgular

Denetim raporunda yer alan bulgulardan yaygınlık ve önemlilik bakımından denetim görüşünü etkileyenlere, başlıkları ve denetim görüşünü hangi yönlerden etkilediklerine ilişkin bilgiler ve taslak denetim raporundaki bulgu numaraları ile bu bölümde yer verilir.

Denetim görüşüne, denetim görüşünü etkileyen bulguların toplam tutarı dikkate alınarak ulaşılır. Ayrıca önemlilik seviyesinin altında kalmakla birlikte etki ve nitelik olarak önemli olduğu değerlendirilen yanlışlıklar da bu başlık altında değerlendirilmelidir.

Diğer Bulgular

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.

Tüm bulgular, kamu idaresi cevabı bütün yönleriyle değerlendirildikten sonra, kabul edilen geçerli verilere göre nihai tespit ve önerileri içerecek şekilde düzenlenir. 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.

Adres

Sayıştay Başkanlığının iletişim bilgilerine yer verilir.

Raporun Eki

Sayıştay Denetim Raporları ilgili mevzuat gereği kalite kontrol süreçlerinden geçtikten sonra nihai halini alır. Bu amaçla, denetim yönetim sisteminde yer alan ekler kullanılır.

EK: Bulgulara İlişkin İzleme Tablosu

TBMM'ye sunulacak ve kamu idaresine gönderilecek Sayıştay Denetim Raporlarında varsa Bulgulara İlişkin İzleme Tablosu rapor eki olarak yer alır. Bu tablo, en son Sayıştay Denetim Raporunda yer alıp da cari yıl raporunda da yer alan bulguların izlenmesi amacıyla düzenlenir.

Kamu İdaresi Tarafından Sunulan Mali Tablolar

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 birtakım 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.

4.3 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 itibarıyla Yargılamaya Esas Rapor düzenlenir. Ancak kamu idarelerinin hesap, işlem ve faaliyetleri ile mallarına ilişkin hesap veya faaliyet dönemine bağlı olmaksızın yılı içinde veya yıllar itibarıyla 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 yanlışlıkların genellenemeyeceğidir. Kamu zararı oluşturan yanlışlıklar 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.

GÖZDEN GEÇİRME



5. GÖZDEN GEÇİRME

Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak amacıyla denetimin yürütülmesi sırasında ve denetim tamamlandıktan sonra gözden geçirme çalışmaları yapılır. Denetim sürecinde yapılan çalışmalarda denetimin planlama, uygulama ve raporlama aşamaları gözden geçirilir.

Denetimin planlanması ve uygulanması sırasında yürütülen gözden geçirme iki aşamalıdır. Birinci aşama gözden geçirmeyi ekip başkanı, ikinci aşama gözden geçirmeyi ise grup başkanı yerine getirir.

Raporlama aşamasında ise gözden geçirme çalışmaları ekip başkanı ve grup başkanının yanı sıra Rapor Değerlendirme Komisyonu, Daireler ve Rapor Değerlendirme Kurulu tarafından yerine getirilir.

Denetim tamamlandıktan sonra yapılacak gözden geçirme için, Başkanlıkça her yıl tamamlanmış denetimler içerisinde 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.

5.1 DENETİM SÜRECİNDE GÖZDEN GEÇİRME

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 sonuçlarını destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından ve gerçekleştirilen denetimin mevzuata, uluslararası denetim standartlarına ve ilgili rehberlere uygun olduğundan emin olmaktır.

5.1.1 Planlama ve Uygulama Aşamalarında Yapılan Gözden Geçirme

Planlama ve uygulama aşamalarında yapılan denetim çalışmaları ekip başkanı ve grup başkanı tarafından detaylı olarak gözden geçirilir.

5.1.1.1 Birinci Aşama Gözden Geçirme

Birinci aşama gözden geçirmede, denetim çalışmasının bütün aşamalarında düzenlenen çalışma kağıtları 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 sonuçların detaylı bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılır. Ekip başkanı, gözden geçirme sırasında açıklığa kavuşturulması gereken alanlar ve sorularla ilgili olarak denetim ekibi ile görüşmek suretiyle sonuca ulaşır. Gözden geçirmenin sonuçları, denetim yönetim sistemi üzerinde ilgili modül ve çalışma kağıtları ile belgelendirilir.

5.1.1.2 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 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 yanlışlık ve mevzuata aykırılık hususları içerip 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 ilgili rehberlere 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.

Gözden geçirmenin sonuçları, denetim yönetim sistemi üzerinde ilgili modül ve çalışma kâğıtları 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.

5.1.2 Raporlama Aşamasında Gözden Geçirme

Sayıştay mevzuatı çerçevesinde, denetim raporlama süreçlerinin kalitesini sağlamaya yönelik olarak ekip başkanı, grup başkanı ve Rapor Değerlendirme Komisyonunun değerlendirme; Daireler ve Rapor Değerlendirme Kurulunun görüş bildirme sorumlulukları bulunmaktadır.

5.1.2.1 Taslak Denetim Raporunun Rapor Değerlendirme Komisyonu Tarafından Değerlendirilmesi

Sayıştay Kanunu gereğince kamu idarelerinin düzenlilik denetimleri sonucunda düzenlenen taslak denetim raporları, denetlenen kamu idaresine cevaplandırılmak üzere gönderilmeden önce rapor değerlendirme komisyonları tarafından ilgili mevzuata uygunluğu yönünden değerlendirilir.

Komisyon, taslak rapora ilişkin değerlendirmesini Başkanlıkça belirlenen süre içerisinde denetim yönetim sisteminde yer alan güncel formu kullanarak hazırlar. Komisyon çalışmasında gizlilik esasına riayet edilir.

Rapor değerlendirme komisyonu raporunda yer alan hususlar, ekip başkanı ve grup başkanı tarafından değerlendirilir. Değerlendirme sonucunda raporda gerekli değişiklikler yapılır. Denetim ekibinin komisyon görüşüne katılmaması halinde, gerekçesi açıklanarak ilgili grup başkanının görüşüne göre denetim ekibi tarafından düzeltilen taslak rapor ilgili kamu idaresine gönderilmesi için grup başkanı tarafından Başkanlığa sunulur.

5.1.2.2 Sayıştay Denetim Raporuna İlgili Daire Tarafından Görüş Verilmesi

Sayıştay Kanunu gereğince Sayıştay daireleri, Sayıştay denetim raporları hakkında görüş bildirir. Denetim ekibi kamu idaresi cevaplarını değerlendirerek gerekli düzenlemeleri yaptıktan sonra rapor görüş alınmak üzere ilgili daireye gönderilir.

Daire, raporların Kanunda öngörülen amaç, çerçeve ve sınırlar içinde olup olmadığı ve Başkanlıkça çıkarılan yönetmelik, usul ve esaslar ile denetim rehberleri ve genelgelere uygunluğu yönünden inceleme yapar.

Daireler, raporlar hakkında görüş verirken ekip başkanı, grup başkanı ve rapor değerlendirme komisyonu tarafından yapılan kontrolleri ve gerçekleştirilen gözden geçirme sonuçlarını da göz önünde bulundurur.

5.1.2.3. Sayıştay Denetim Raporuna Rapor Değerlendirme Kurulu Tarafından Görüş Verilmesi

Rapor Değerlendirme Kurulu, 6085 sayılı Kanun çerçevesinde Sayıştay raporları hakkında görüş bildirir. Raporların Kurulda görüşülmesini müteakip rapora eklenmesi, rapordan çıkarılması veya değiştirilmesi önerilen hususlar Başkanlığa sunulur.

5.2 TAMAMLANMIŞ DENETİM DOSYALARININ İNCELENMESİ

Tamamlanmış denetimlerin incelenmesi,

- Denetimlerin mevzuata, mesleki etik kurallara, uluslararası denetim standartlarına ve ilgili rehberlere uygunluğunu sağlamayı,
- Denetim bulgularının yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenmesini,
- Denetimlerden elde edilen iyi uygulama örneklerini Sayıştay geneline yaygınlaştırmayı,
- Denetim uygulamalarında ve rehberlerde geliştirilmesi gereken alanları tespit etmeyi,
- Denetim metodolojisine ilişkin olarak denetim ekiplerinin eğitim ihtiyacını belirlemeyi

amaçlar.

İncelemeyi yapanların yeterli mesleki tecrübeye sahip olması ve incelemeye tabi tutulan denetime veya denetimin kalite kontrolüne katılmamış olmaları gereklidir.

İncelemenin kapsamı, kurumsal stratejik öncelikler ve riskler dikkate alınarak belirlenir. Seçilen denetim dosyalarının tesadüfi örnekleme usulüyle belirlenmesi ve Sayıştay genelini temsil etme yeteneğini haiz olması esastır.

Tamamlanmış denetimlerin incelenmesi; ilgili mevzuat, uluslararası denetim standartları ve rehber gerekliliklerine dayanan kriterleri içeren “değerlendirme çerçevesi” üzerinden yapılır. Çerçeve; olası mevzuat, standart ve rehber değişiklikleri veya değişen koşullar ve öncelikler gözetilerek düzenli olarak gözden geçirilir ve gerek görülmesi halinde güncellenir.

Tamamlanmış denetim dosyalarının incelenmesinde;

- Denetim planlama ve uygulama çalışmalarının, uluslararası denetim standartları, ilgili rehberler ve diğer düzenlemelere uygun şekilde yürütülüp yürütülmediği,
- Birinci ve ikinci aşama gözden geçirmelerin etkinliği,
- Denetim sonuçlarının yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenip desteklenmediği,
- Denetim raporlarının, eklerinin ve çalışma kâğıtlarının rehberlere ve diğer düzenlemelere uygunluğu,
- Denetim rehberlerinde ve ilgili diğer düzenlemelerde değişikliğe ihtiyaç duyulup duyulmadığı

değerlendirilir.

Değerlendirmeler yapıcı bir tavırla ve kanıta dayalı olarak yapılır. Bu kapsamda tüm denetim belgeleri incelenir, denetim ekipleri ve grup başkanlarıyla görüşme yapılabilir. Bu süreçte belgelerin muhafazası ve gizliliğinin sağlanması için Başkanlık tarafından gerekli tedbirler alınır. Yapılan tespitler ve varılan sonuçlar dikkate alınarak ilgili rehber ve düzenlemeler uyarınca Denetim Kalite İnceleme Raporu hazırlanır. Bu raporlarda yer alan önemli ve yaygın bulgulara ve denetimlerle ilgili genellik arz eden diğer tespitlere yıllık Kalite Yönetim Sistemi İzleme Raporunda yer verilir.

A magnifying glass is positioned over a financial report, highlighting a section of the document. The report contains various percentages, numbers in parentheses, and numerical values. A yellow banner with the word 'İZLEME' is overlaid on the right side of the image. The background shows a calculator and a bar chart.

İZLEME

-18%

(89)

0,87

-20%

(21)

0,93

-29%

(8)

0,87

15%

9

0,93

-23%

(70)

-25%

(45)

-50%

(23)

-3%

(2)

-6%

(44)

-7%

1,03

1,18

1,55

7

8

(17)

0,9

1,15

0,7

1%

14%

14%

100%

100%

5%

5%

5%

5%

5%

5%

5%

6%

10%

5%

3%

6%

5%

6%

9%

5%

3%

7%

100%

100%

8%

10%

19%

3%

3%

3%

9%

3%

1%

100%

100%

100%

19%

10

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

6%

+

6. İZLEME

İzleme, önceki dönem denetim sonuçlarının denetlenen kurum tarafından ne ölçüde yerine getirildiğinin değerlendirilmesi amacıyla yapılır. İzleme faaliyeti, denetim sonuçlarının yerine getirilmesini teşvik etmeye yönelik olduğundan izleme aşamasında bu hususların düzeltilmesine odaklanılmalıdır.

İzleme faaliyeti, cari yıl denetiminin planlama, uygulama ve raporlama aşamalarıyla birlikte yürütülür ve izlemeye ilişkin yapılan çalışmalarda denetim yönetim sisteminde yer alan ilgili modül ve formlardan yararlanır.

İzleme faaliyetinin planlanması sırasında denetim ekibince denetim sonuçları listelenerek bunlara ilişkin yapılacak görüşme ve incelemelerin neler olacağı belirlenir.

İzleme faaliyetini planlarken denetim ekibi aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:

- İzlemenin, denetim sonuçlarının uygulanmasının değerlendirilmesine yönelik olduğu,
- Denetim sonuçlarının denetlenen kurumca yerine getirilmesine imkân verecek yeterli zamanın geçip geçmediği,
- Denetim sonuçlarına ilişkin mevzuat ve benzeri değişikliklerin neler olduğu.

İzleme faaliyetinin uygulanması, denetim ekibince her bir denetim sonucu için kurumca gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığının tespit edilmesi ve buna ilişkin değerlendirmenin yapılmasıdır. Bu süreçte denetlenen kamu idareleri ile görüşmeler yapılabilir. İzlemenin sonunda, denetim ekibi yaptığı değerlendirmeyi kurum yetkilileri ile paylaşarak görüşlerini alır.

İzleme faaliyetinin raporlanması ise, denetim sonuçlarının yerine getirilmesine ilişkin değerlendirmelerin ilgili mercilere sunulmasıdır. Raporlama, izleyen yılın/yılların denetim raporunun içinde yapılabileceği gibi müstakil bir raporlama şeklinde de yapılabilir.

Cari yılda denetimi yapılmayan idarelerin önceki dönem denetim sonuçlarının izlenmesi de mümkündür.

İzleme görevinin, denetim ekibince yerine getirilmesi esastır. Gerekliğinde bu faaliyetleri yürütmek için Başkanlıkça ayrıca görevlendirme yapılabilir.