



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

ASOSAI

Performans Denetim Rehberi

Çeviri

*Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ekim 2002

ASOSAI

Performans Denetim Rehberi

Çeviri

*Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
Araştırma ve Tasnif Grubu*

Ekim 2002

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 24
ASOSAI Performans Denetim Rehberi

Çeviri

Sacit Yörüker&Baran Özeren

Eserin Özgün Adı

Performance Auditing Guidelines

Eserin Basım Yılı

Ekim 2000

ASOSAI tarafından hazırlanan İngilizce dokümandan dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Son Okuma

Baran Özeren

Dizgi ve Mizanpaj

Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt

Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım

Ekim 2002

TC SAYIşTAY BAşKANLIğI

BALGAT / ANKARA

Tlf:295 30 00

Fx: 295 40 94

www.sayistay.gov.tr

[e-mail:sayistay@sayistay.gov.tr](mailto:sayistay@sayistay.gov.tr)

SUNUŐ

Sayıőtayımız performans denetimi konusunda, hem yaptığı kaliteli ve genel kabul görmüş standartlara uygun uygulamalarıyla hem de teorik ve pratiğe dönük yayınlarıyla öncü ve yönlendirici rolünü sürdürmektedir.

Asya Sayıştayları Birliği (ASOSAI) tarafından yayımlanan “Performans Denetim Rehberi”nin dilimize kazandırılmıő olması bu “öncü ve yönlendirici” rolümüzün bir parçası olarak değerlendirilmelidir.

Kuşkusuz, önümüzdeki birkaç yıl içinde performans denetim alanına hem daha fazla eğilmiő, hem de kurumumuzun ve ölkemizin özelliklerini ve ihtiyaçlarını da yansıtan rehber ve elkitaplarına kavuőmuő olacağız. ASOSAI’in sözü edilen Rehberinin Türkçemize kazandırılmıő olması kendi rehberlerimizi hazırlama çalıőmalarımıza ivme kazandırma bakımından da paha biçilmez değerdedir.

Bu vesileyle, dokümanı dilimize kazandıran Araştırma ve Tasnif Grubu Őefi, Uzman Denetçi Sacit Yörüker ile Uzman Denetçi Baran Özeren’i kutluyor; kitabın dizgisinden baskısına, cildinden dağıtımına uzanan faaliyet zincirinde görev alan mensuplarımıza teőekkür ediyorum.

Mehmet Damar

Başkan

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
Önsöz	i
Başlangıç	iii
1. Giriş	1
Performans denetim rehberi	1
Performans denetiminin tanımı ve kapsamı	2
Performans denetim yetkisi ve performans denetiminin amacı	4
Performans denetim süreci	5
Performans denetiminin genel prensipleri	8
2. Stratejik Planlama	11
Giriş	11
Denetim konularının seçimi	12
3. Performans Denetiminin Başlatılması	18
Giriş	18
Tek tek denetimlerin planlanması	18
Denetlenenin yaptığı işin kavranması	21
Denetim kriterleri	23
4. Performans Denetiminin Uygulanması	28
Giriş	28
Denetim yaklaşımları	30
Denetim programının oluşturulması	32
Denetim test programları	33
Bulguların ve tavsiyelerin oluşturulması	35

5. Kanıt ve Dokümantasyon	38
Denetim kanıtları	38
Kanıtların yeterliliği, uygunluğu ve kâfi miktarda olması	38
Performans denetim kanıtlarının karakteristikleri	40
Kanıt elde etme süreci	43
Dokümantasyon	45
6. Raporlama	49
Giriş	49
Raporlama süreci	50
Raporun içeriği	54
7. İzleme Süreçleri	56
Giriş	56
İzleme faaliyetinin değerlendirilmesi ve raporlanması	58
8. Denetim Yönetimi-Bazı Önemli Hususlar	60
Denetlenenlerle müzakerelerde bulunma	60
Kalitenin güvence altına alınması ve kalite kontrol	63
Ek A : Bilişim Teknolojisi Ortamında Performans Denetimiyle İlgili Önemli Hususlar	71
Ek B : Performans Denetiminin Muhtemel Etkileri	78
Ek C : Denetlenen Kurumun ve Ortamın Denetçi Tarafından Öğrenilmesi Gereken Temel Özellikleri	80
Ek D : Hükümet Programlarının/Faaliyetlerinin Performans Denetimiyle İlgili Önemli Meseleler	84
Terimler Sözlükçesi	89

Önsöz

Asya Sayıştayları Birliği'nin (ASOSAI) 1997 yılında Jakarta'da toplanan 6'ncı Uluslararası Semineri, Performans Denetimi Aracılığıyla Verimli ve Etkin Kamu İdaresinin Gelişmesine Yardımcı Olunması Hakkındaki Rehberle İlgili Jakarta Deklarasyonunu onaylamıştır. Deklarasyon, performans denetimi ile ilgili kapsamlı bir rehber hazırlanmasını kararlaştırmıştır. 1998 yılı Eylül ayında Beijing'de gerçekleştirilen ASOSAI Yönetim Kurulu toplantısında 5'inci ASOSAI Araştırma Projesi'nin performans denetim rehberi konusunda olmasına onay verilmiştir.

ASOSAI performans denetim rehberi hazırlanmasının genel çerçevesi Jakarta Deklarasyonu'ndan çıkarılmıştır. Bu rehber ayrıntılı bir eğitim elkitabı olmadığı gibi kaliteli denetim ürünü sunulmasını teminen yönetimin ve personelin meslekî değer yargısından yararlanma ihtiyacının yerine geçmemektedir.

Araştırma proje ekibi şu kişilerden oluşmuştur: Bay Peter Robinson (Ekip Lideri- Avustralya), Bay I.P. Singh ve Bay A.K. Thakur (Hindistan), Bay Ab. Rahman bin Mohammed ve Bayan Azizah Arshad (Malezya) ve Bay John Oldroyd (Yeni Zelanda).

Araştırma ekibi, 1999 yılı Kasım ayında inceleme ve yorum için ASOSAI üyelerine gönderilen performans denetim rehberi taslağını hazırlamıştır. ASOSAI üyelerinden alınan görüşler taslağa son biçiminin verilmesinde dikkate alınmıştır. Ekip üye Sayıştaylarca yapılan katkılar için teşekkürlerini ifade etmektedir. Performans denetim rehberi, 2000 yılı Ekim ayında Tayland'ın Chiang Mai kentinde toplanan 8'inci ASOSAI Genel Kurulu sırasında ASOSAI Yönetim Kurulu tarafından onaylanmıştır.

Başlangıç

Performans denetimi, esas itibariyle, kuruluşun kaynaklarını ne derecede verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullandığı hakkında görüş oluşturmak amacıyla elde edilebilen kanıtlardan yararlanan bir süreçtir. Performans denetimi meslekî değer yargısından yararlanmayı içermesine karşın, sağlam bir metodoloji bu değer yargısı için nesnel bir çerçeve sağlayabilir. Performans denetimi kamu idaresine gerçek değer katacak önemli bir fırsat sunmaktadır. Performans denetimi, ayrıca, kamu kaynaklarını yöneten kişilerin ve kuruluşların eylemlerinin hesabını verir durumda bulunmalarını sağlamayı amaçlamaktadır.

Etkili olabilmek için performans denetçileri, denetime tabi herhangi bir alanla ilgili amaçlar ve öncelikler konusunda belirgin bir kavrayışa sahip olmalıdırlar. Denetçiler, ayrıca, ilgili Sayıştayın denetimlerin planlanmasına ve yürütülmesine ilişkin politikalarını, denetim standartlarını, denetim metodoloji ve süreçlerini kavramış bulunmalıdırlar.

Bu rehber performans denetim sürecinin icrası için bir metodoloji ve kapsamlı bir çerçeve getirmekte ve ayrıca denetim ürününün kalitesinin değerlendirilebileceği bir temel sağlamaktadır. Bu rehber performans denetçilerine:

- müşterilerin –ki Sayıştaylar söz konusu olduğunda, bu müşteriler yasama organı, devlet kurumları ve kendilerine kamu faaliyetlerini yönetme görevi tevdi edilenlerdir- ihtiyaçlarına, beklentilerine ve önceliklerine duyarlı olduğunda,
- performans denetim hizmetleri aracılığıyla kuruluşlara ek değer katmada,
- performans denetçilerine becerilerini geliştirmeye ve bütün potansiyellerini hayata geçirmeye imkân veren bir ortam sağlamada,
- denetimde mükemmelliğe ulaşmada ve
- performans denetim faaliyetlerini verimli ve etkin bir şekilde yönetmede yardımcı olacaktır.

Rehber, ilgili INTOSAI Denetim Standartlarını göz önünde bulundurmakta ve ASOSAI üyelerinin deneyimlerinden süzölmüş genel kabul gören performans denetim prensiplerine dayanmaktadır. Bu nedenle, Rehber, çağdaş performans denetim metodolojisini oluşturmakta ve üye Sayıştaylar arasında bugünkü ortamda varılan “en iyi uygulamalar” konsensusunu yansıtmaktadır. “Yaşayan bir doküman” olarak Rehberin ortam değıştikçe ve performans denetim metodolojisi ve uygulaması geliştikçe, güncelleştirilmesi gerekecektir.

1. Giriş

Performans denetim rehberi

1.1 Bu Rehber; bilgilerin belirlenmesi, toplanması ve analiz edilmesi için bir çerçeve getirmekte ve:

- performans denetimlerini yönetmek ve yürütmek bakımından Sayıştay performans denetçilerine yardımcı olmaya,
- tutarlı, tutumlu, verimli ve etkin performans denetim uygulamalarını desteklemeye,
- performans denetim metodolojilerinin ve meslekî gelişimin daha fazla olgunlaşması için bir temel oluşturmaya ve
- performans ve raporlama sonuçlarının analiz edilmesinde meslekî değer yargısından yararlanmaya imkân veren bir temel çerçeveyi oluşturmaya

yönelik işlevsel nitelikte tavsiyelerde bulunmaktadır.

1.2 Bu Rehber, Sayıştay denetçilerinin ve bir performans denetiminin planlanmasına, yürütülmesine, raporlanmasına ve yönetimine katılan danışmanların kullanımları için tasarlanmıştır. Aslında, Rehberin bölümleri performans denetim sürecinin önemli aşamalarına paralel olarak yapılandırılmıştır. Rehber, denetçilere, performans denetiminin karmaşık isterlerinin üstesinden gelmede yardımcı olacaktır.

1.3 İnternet dahil, bilişim teknolojisinden kuruluşlarca daha çok yararlanılması performans denetimlerin gittikçe artan ölçüde bilişim teknolojisi ortamlarında yürütüleceği anlamına gelmektedir. Sayıştayların bilişim teknoloji ortamında performans denetimi için detaylı rehber hazırlamaları gerekebileceğinden, daha önemli bazı hususlar Ek A'da anahatlarıyla açıklanmıştır.

1.4 Performans denetçileri, çalışmalarında, hatırı sayılır ölçüde çeşitlilikle ve belirsizlikle karşılaşabilirler. Onların örgütsel faaliyetleri ve yönetim uygulamalarını analiz etmede becerilere gereksinimleri vardır. Performans denetçileri pek çok organizasyonel duruma ve konuya aşina olma ihtiyacını duyabilirler. Onların, karmaşık konuları ele alan raporları mantıksal ve tam

anlamıyla desteklenmiş bir tarzda yazabilmeleri gerekir. Rehberler bazı yardımlar sağlayabilirse de söz konusu alanlarda diğer yollarla becerilerini geliştirme sorumluluğu performans denetçilerine düşmektedir.

Performans denetiminin tanımı ve kapsamı

- 1.5 **INTOSAI Denetim Standartları**¹ performans denetimini “denetlenen kurumun sorumluluklarını yerine getirirken kendi kaynaklarını verimli, etkin ve tutumlu kullanımının denetimi”² şeklinde tanımlamaktadır.
- 1.6 **Verimlilik** “mallar, hizmetler ya da diğer sonuçlar bakımından çıktılar ile onların üretiminde kullanılan kaynaklar arasındaki ilişki”³ dir. Verimlilik; finansal, beşerî, fizikî ve bilgiye dayalı kaynaklar belli girdiler kaynak setine göre çıktıyı en yüksek düzeye çıkaracak veyahut belli sayı ve kalitede çıktı için girdiyi en aza indirilecek şekilde kullanıldığı durumda söz konusu olur.
- 1.7 **Etkinlik** “amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı ile bir faaliyetin hedeflenen etkisi ile fiilî etkisi arasındaki ilişki”⁴dir. Etkinlik programın/faaliyetin amaçlarına ulaşıp ulaşmadığı konusunu ele almaktadır. Etkinliğe odaklanıldığında, ilk çıktılar (ya da ürünler) ile nihai etkiler (ya da sonuçlar) arasındaki farkı anlamak gerekir. Etkinlik, örneğin; bir programın amaçlarına ulaşmada gelişme olduğu durumda gerçekleşir. Sonuçlar programların/faaliyetlerin etkinliği açısından önemli olmakla birlikte, bunların ölçülmesi ve değerlendirmesi girdilerin ve çıktıların ölçülmesinden ve değerlendirilmesinden daha etkilenir ve kısa vadeli olmaktan çok uzun vadeli değerlendirmeyi gerektirebilir.
- 1.8 **Tutumluluk** “uygun kalite dikkat edilerek bir faaliyette kullanılan kaynakların en aza indirilmesi”⁵dir.
- 1.9 “Paranın Değerinin Karşılığı” denetimi diye de isimlendirilen performans denetimi program değerlemesiyle (program evaluation) benzer yaklaşımları ve metodolojileri paylaşırsa da, politika etkinliğinin ya da politika alternatiflerinin değerlendirilmesini kapsamamaktadır. Çıktıların etkisinin incelenmesi dışında, bir değerlendirme (evaluation) kuruluş planlamasının

¹ Denetim Standartları, Denetim Standartları Komitesi, Uluslararası Sayıştaylar Organizasyonu, Haziran 1992, s.69

² Performans denetiminin olası etkilerinin örnekleri için Ek B’ye bakın.

³ Ibid, s.67

⁴ Ibid, s.67

⁵ Denetim Standartları, Denetim Standartları Komitesi, INTOSAI, Haziran 1992, s.66

program amaçlarını yansıtmıyorsa yansıtmadığı; amaçların, daha etkin sonuçlara ulaşılması için politika değişikliğine ilişkin politika ve seçeneklerle uyumlu olup olmadığı gibi konuları içerebilir.

1.10 Performans denetimi, kamusal hesapverme sorumluluğunun gelişmesine yardımcı olur ve iyi kurumsal yönetim için yardımcı bir araçtır. Bunun yanı sıra, performans denetimi geleneksel finansal, uygunluk ve sosyal ve ahlakî davranış ilkelerine uygunluk (propriety) denetimleri kavramını da içine almaktadır. Uygunluk denetimleri düzenlilik ve yasallık yönleriyle ilgilidir. Sosyal ve ahlakî davranış ilkelerine uygunluk, programlara/faaliyetlere ilişkin olarak kamu yönetimindeki en iyi uygulamalara atıfta bulunmaktadır; yani, kamu fonları yöneticiler tarafından kişisel çıkar amacıyla kötüye kullanılmamalı ve programlarla ilgili harcama olayın gerektirdiğini aşmamalıdır. Performans denetçileri, denetimleri sırasında, uygun düşen her durumda, bu gerekleri yerine getirmelidir.

1.11 Performans denetçisinden, bir programın/faaliyetin etkinliğini değerlendirirken, adalet ve etik ile ilgili endişeleri de dikkate alması beklenecektir. Program yönetimi konsepti içinde adalet kamu fonlarının kullanımındaki hakkaniyetle ve tarafsızlıkla ilişkilidir. Kamu harcamalarının yönetilmesinde etik kişisel davranışta dürüstlük ve doğruluk niteliklerini ve kamu fonları yöneticisi olarak göreve adanmışlığı gerektirmektedir. Sayıştay performans denetçisi adalet ve etik ile ilgili meselelerde bilinçli olmalıdır.

1.12 Performans denetimleri aşağıdaki konuları inceleyebilir ve raporlayabilir:

- hükümetin kullanımına politika formülasyonu için sunulan bilgilerin ve tavsiyelerin kalitesi,
- program amaçlarının ve hedeflerinin politika amaçlarını gerçekleştirmek amacıyla belirlenmiş olup olmadığı hakkında Hükümeti bilgilendirecek uygun idarî mekanizmanın varlığı ve etkinliği,
- açıklanan program amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediği ve ne ölçüde gerçekleştiği,
- programın/faaliyetin uygulamaya konulmasında yararlanılan araçların tutumluluk, verimlilik, etkinlik ve etik yönlerinden uygunluğu,

- programların/faaliyetlerin arzulan ve arzulanmayan doğrudan ve dolaylı etkileri, örneğin; devlet faaliyetinin çevresel etkisi.

1.13 Denetçiler, politika amaçlarının gerçekleşmesi için “neyin yapılmış olduğu” ile yetinmemeli, aynı zamanda “neyin yapılmamış olduğu”nu da incelemelidirler. Kuruluş işlemlerinin boyutu, karmaşıklığı ve çeşitliliği dikkate alınır; bakanlıkların ya da kuruluşların genel performansını değerlendirmeye girişmek genellikle uygulanabilir değildir. Bu nedenle, performans denetimleri, çoğunlukla, kuruluşun spesifik fonksiyonlarını, faaliyetlerini, programlarını ya da işlemlerini hedef almaktadır.

Performans denetim yetkisi ve performans denetiminin amacı

1.14 Denetim yapma yetkisi (audit mandate) genellikle yasada düzenlenmekte ve Sayıştayın kamu sektörü kuruluşlarını ne ölçüde denetleyeceğini resmen bildirmektedir. Yetkinin “denetim” teriminin geniş yorumundan türetildiği veya teamülce kabul edildiği durumlarda, denetçileri böyle bir teamül konteksti içinde kendilerinin en iyi değer yargıları yönlendirmelidir. Performans denetim yetkisi genellikle asgari denetim ve raporlama gereklerini açıkça belirtmekte; denetçiden ne istendiğini göstermekte ve denetçiye işi yürütme ve sonuçları raporlama yetkisi (authority) vermektedir. Bu nedenle, denetimi planlarken denetçiyi denetim yetkisi yönlendirmelidir. Hükümet politikası üzerine yorum yapma pek çok ülkede performans denetimlerinin dışında bırakılmaktadır.

1.15 Performans denetiminin, etkili bir performans denetim programı ve iyi uygulama rehberleri türünden bağlantılı ürünler vasıtasıyla ek değer katarak kamu sektörü idaresini ve hesapverme sorumluluğunu geliştirme amacı bulunmaktadır. Performans denetiminin ana amaçlarından birisi de yasama kontrol ve gözetiminin etkili biçimde uygulanmasında halkın temsilcilerine yardımcı olmaktır.

1.16 Performans denetimlerinin ikili bir rolü vardır. Bu denetimler, kamu kaynaklarının yönetiminin kalitesi hakkında müşterilere bilgi ve güvence sağlamanın yanı sıra iyi yönetim uygulamalarını saptayarak ve geliştirerek kamu sektörü yöneticilerine yardımcı olur. Bu yüzden, performans denetimi daha iyi hesapverme sorumluluğuna, kaynakların elde edilmesinde daha fazla tasarrufa ve verimliliğe, daha yüksek kalitede kamu hizmeti sunumuna ve daha gelişmiş yönetim planlamasına ve kontroluna

yol açabilir. Kamu sektörünün geliştirilmesi rolüne ilişkin olarak performans denetiminin güvence rolüne verilen önem Sayıştaylar arasında değişiklik göstermektedir.

Performans denetim süreci

1.17 Performans denetiminin ilk aşaması stratejik planlama aşamasıdır. Bu aşama, olası denetim alanlarının belirlenmesine yardımcı olacak kuruluş hakkındaki bilgilerin oluşturulmasını ve sürekliliğinin sağlanmasını gerektirir. Daha sonra, her kuruluş için yıllık strateji dokümanları oluşturmak üzere denetim konuları analize tabi tutulabilir ve sıraya konulabilir. Bu Rehberin 2'nci Bölümü stratejik planlamayı daha ayrıntılı olarak ele almaktadır.

1.18 Performans denetimi için konu seçildikten sonra denetimin nasıl yürütüleceğini detaylı olarak gösteren bir plan hazırlanarak denetime başlanabilir. Konu hakkında bilgi toplamak ve denetimle ilgili önemli konuları belirlemek üzere bir hazırlık çalışması (preliminary study) yapılabilir. Bu Rehberin 3'üncü Bölümü performans denetiminin başlatılması konusunu işlemektedir.

1.19 Performans denetiminin uygulama aşaması, bu Rehberin 4'üncü ve 5'inci Bölümlerinde detaylı olarak ele alınmaktadır. Bu aşama:

- bir denetim prosedürleri programı hazırlanmasını ve uygulanmasını,
- nicel ve nitel analizler dahil olmak üzere, yeterli düzeyde uygun ve güvenilir kanıtlar toplanmasını ve bunların dokümante edilmesini,
- denetim bulgularının, sonuçlarının ve tavsiyelerinin formüle edilmesini, ve
- tartışma amaçlı inceleme notları hazırlanmasını ve denetim bulgularının bir ayrılış toplantısında teyid edilmesini

kapsamaktadır.

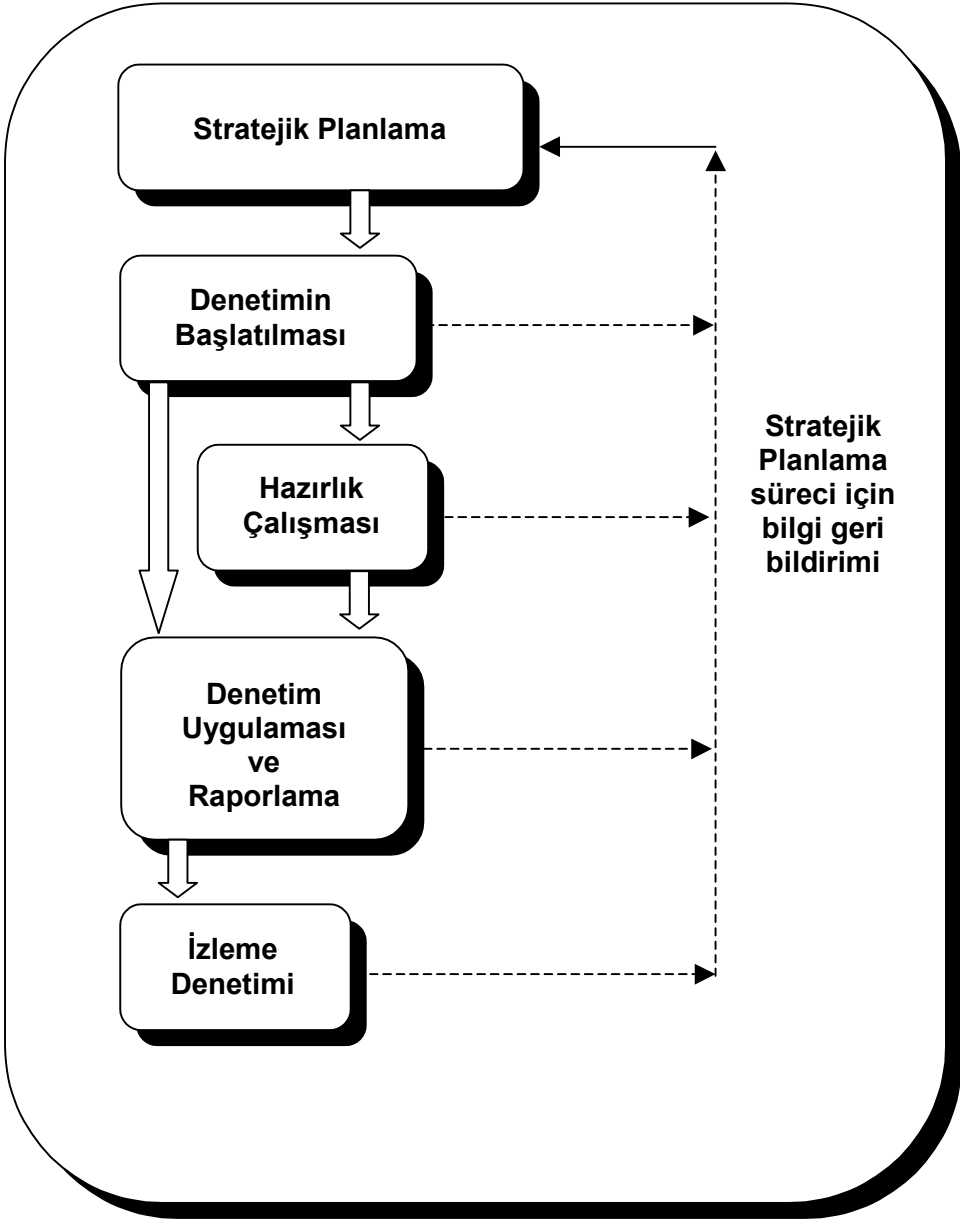
1.20 Daha sonra, hükümet, yasama organı, kuruluş ve kamuoyu tarafından değerlendirilmesi için denetime ilişkin bir rapor taslağı hazırlanır. Performans denetiminin her bir aşaması süresince önem verilecek şey, dengeli ve katma değer etkisine sahip bir nihaî rapor üretilmesidir. Rapor yazma süreci, denetim konusu ile ilgili sonuçların formüle edilmesinden,

test edilmesinden ve gerekiyorsa, düzeltilmesinden oluşan kesintisiz bir süreçtir. Bundan dolayı, denetimin beklenen etkisi ve değeri, denetimin sağladığı olası iyileşmeler ve tasarruflar ile denetim sonuçlarını iletme metotları gibi konular bütün denetim süresince dikkate alınmalıdır. Bu Rehberin 6'ncı Bölümünde raporlama konusu daha ayrıntılı ele alınmaktadır.

- 1.21 İzleme prosedürleri denetim etkisini ve kuruluşun denetim tavsiyelerini uygulama yönünde katettiği gelişmeyi saptamalı ve dokümente etmelidir. İzleme denetimlerinin yapılması; performans denetiminin kamu sektörü yönetiminde iyileştirmeler gerçekleştirmesindeki etkinliği hakkında Sayıştaya, yasama organına ve hükümete geribildirim sağlamak bakımından izleme süreci için hayati önemdedir. İzleme süreçleri bu Rehberin 7'nci Bölümünde ele alınmaktadır.
- 1.22 Performans denetim çevriminin kilit aşamaları ana hatlarıyla Şekil 1'de gösterilmektedir.

Şekil 1

Performans Denetim Çevrimindeki Kilit Aşamalar



Performans denetiminin genel prensipleri

Denetim standartları

1.23 Bir performans denetiminin yürütülmesinde denetçi **INTOSAI Denetim Standartlarının** yanı sıra ilgili Sayıştayın performans denetimlerine uygulanabilir standartlarına uymalıdır.

1.24 Denetçiler ve Sayıştaylar için ortak **INTOSAI genel denetim standartları** şunlardır:

- (a) *Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır.*
- (b) *Denetçi ve Sayıştay gereken yeterliliğe sahip olmalıdır.*
- (c) *Denetçi ve Sayıştay INTOSAI Denetim Standartlarına uymakta gerekli özeni ve ilgiyi göstermelidir. Bu, planlamadaki, denetim kanıtlarının belirlenmesindeki, toplanmasındaki ve değerlendirilmesindeki ve bulguların, yarguların ve tavsiyelerin raporlanmasındaki gerekli özeni içerir.⁶*

1.25 Performans denetçisi ve Sayıştay, denetimlerin yürütülmesinde, bağımsız ve tarafsız olmalı ve öyle olduğu farkedilmelidir. Yani, *Sayıştay “herhangi bir dışsal yönlendirme ya da müdahale olmaksızın denetim yetkisine uygun hareket edecek”⁷ özgürlüğe sahip olmalıdır.*

1.26 **INTOSAI genel denetim standartları** ayrıca, Sayıştayların;

- (a) *Uygun nitelikleri taşıyan personeli işe almaları,*
- (b) *Sayıştay çalışanlarını görevlerini etkili bir şekilde yerine getirmelerine imkân verecek biçimde geliştirilip eğitmeleri ve denetçiler ile diğer personelin yükselmeleri için bir esas belirlemeleri,*
- (c) *Denetimin yürütülmesiyle ilgili olarak el kitapları, yazılı rehber ve direktifler hazırlamaları,*
- (d) *Sayıştay bünyesindeki becerileri ve deneyimleri desteklemeleri ve bulunmayan becerileri tespit etmeleri; eldeki becerileri denetim görevlerine iyi bir şekilde dağıtmaları ve denetim için yeterli sayıda*

⁶ Ibid, s.23

⁷ Ibid, s. 24,68

personel tahsis etmeleri ve gerekli özen ve ilgi düzeyinde hedeflerine ulaşmaları için uygun planlamaya ve gözetime sahip olmaları,

(e) Sayıştayın iç standartları ile prosedürlerinin verimliliklerini ve etkinliklerini incelemeleri⁸

gereklerine işaret etmektedir.

Meslekî hal ve hareket

1.27 Denetçi; denetçinin meslekî hal ve hareketi ile sorumluluklarını düzenleyen ve;

- dürüstlüğü,
- tarafsızlığı ve hakkaniyetliliği,
- sır saklamayı ve
- teknik standartları

içeren etik prensiplere ve davranış kurallarına uymalıdır.

1.28 Bu rehber performans denetiminin yürütülmesi için tutarlı bir temel oluşturmasına karşın, meslekî değer yargısı (her ne kadar bu da büyük ölçüde ilgili kurallar ve prosedürler temelinde uygulanıyorsa da) performans denetim çalışmasının en önemli ögesi olmaya devam etmektedir.

1.29 Performans denetçisi performansa ilişkin bilgilerin önemli derecede çarpıtılmaya yol açan koşulların bulunabileceğinin farkında olarak denetim süresince bir meslekî şüphecilik tavrı benimsemelidir.

Makul güvence

1.30 Geçerli denetim standartlarına uygun olarak yürütülen bir performans denetimi performansa ilişkin bilgilerin önemli çarpıtmalardan olup olmadığı hakkında makul bir güvence sağlar. Makul güvence, denetçinin, performansa ilişkin bilgilerde önemli çarpıtmalar bulunup bulunmadığı sonucuna varması için gerekli kanıtların toplanmasıyla ilişkilidir.

1.31 Neyin “*makul*” olduğu söz konusu vaziyetin olgularına bağlı olup mantiken hangi kanıtların toplanmasının ve belli durumda hangi sonuçlar çıkarılmasının beklendiğine göre belirlenmelidir.

⁸ Ibid, s.23

Taahhüdün koşulları

1.32 Yanlış anlaşılmalara önlenmesine yardımcı olmak üzere, tercihan denetime başlanılmadan önce, taahhüdün detayları Sayıştayca denetleyene⁹ resmî biçimde bildirilmelidir. Bazı taahhüt uygulamaları bulunmasına rağmen, denetimin amacı ve kapsamı ile denetçinin yükümlülükleri yasayla belirlenmektedir. Bu durumlarda dahi, yine de, taahhüt koşullarının sağlanması kuruluş açısından bilgilendirici olabilir.

Asistanlar tarafından yürütülen çalışmalar

1.33 **INTOSAI Denetim Standartları**¹⁰ şunu belirtmektedir: *“Her seviyedeki ve her denetim aşamasındaki denetim personelinin çalışmalarına gerektiği şekilde nezaret edilmesi ve dokümanite edilmiş çalışmalar denetim personelinin üst pozisyondaki üyesi tarafından gözden geçirilmelidir.”* Çalışmalar denetim ekibinin üyelerine devredildiğinde, denetçi, devredilen çalışmaları dikkatli bir şekilde yönlendirmeli, gözetmeli ve gözden geçirmelidir.

1.34 Üyeleri farklı bilim dalları çıkışlı denetim ekiplerinden yararlandığında, denetimde ekip üyelerinin değişik bakış açılarından yararlanılmasını sağlamak üzere yeterli yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme zorunludur. Bu ekip üyeleri denetimin amaçlarını, kendilerine verilen görevin çerçevesini ve geçerli denetim standartlarının kendilerine yüklediği yükümlülükleri mahiyetini kavramalıdır. Yeterli yönlendirme, gözetim ve gözden geçirme bu tür bir kavrayışa yardımcı olacaktır.

Uzmanın çalışmalarından yararlanılması

1.35 Uzmanın çalışmalarından yararlanılması söz konusu olduğunda, bu tür çalışmanın denetimin amaçları açısından yeterli olduğundan emin olmak üzere denetçi yeter miktarda uygun denetim kanıtı elde etmelidir.

1.36 Uzman, denetim dışında, belli bir alanda özel beceri, bilgi ya da deneyime sahip kişi ya da firmadır. Bir dizi değişik faaliyetin performans denetimine konu olması nedeniyle, denetçi bir uzmanın raporları, kanaatleri, kıymet takdirleri ve beyanları biçiminde denetim kanıtları elde etmeye gereksinim duyabilir. Denetçi, uzmanın çalışmasından denetim kanıtı olarak yararlanabilirse de, denetim raporundaki vargıların bütün sorumluluğu kendisine aittir.

⁹ “Denetlenen” denetlenen kuruluş anlamına gelmektedir.

¹⁰ Denetim Standartları, Denetim Standartları Komitesi, INTOSAI, Haziran 1992, s.45

2. Stratejik Planlama

Giriş

- 2.1 Sayıştay, kendi rolünü başarmasına ve amaçlarını gerçekleştirmesine yardımcı olacak denetim görevlerini seçmek ve programlamak ihtiyacı içindedir. Sayıştayın sınırlı kaynaklarının en iyi şekilde kullanımı amacıyla denetim konuları, örneğin risk temelli konu seçiminden yararlanılarak derecelendirilmelidir. Bu amaçla Sayıştay, program amaçları, beklenen çıktılar, sonuçlar ve performans göstergeleri gibi diğer faktörlerin yanında kuruluş tarafından üstlenilen programları, projeleri ve faaliyetleri belirleyen bir program modeli hazırlayabilir. Performans denetim konularının seçimi ilgili risk ve önemlilik faktörlerinin bir birleşimine dayanabilir.
- 2.2 Sağlam bir temele dayalı iyi yapılandırılmış stratejik planlama süreci Sayıştayın kaynaklarını en verimli ve etkin bir şekilde kullanılmasını güvence altına almak bakımından gereklidir. Stratejik denetim planlamasının amaçları şunlardır:
- gelecekteki denetim kapsamıyla ilgili olarak Sayıştay yönetimine stratejik istikamet verecek sağlam bir temel sağlamak,
 - kamu sektörü hesap verme sorumluluğunu ve idaresini geliştirme potansiyeli bulunan denetimleri belirlemek ve seçmek,
 - Sayıştayın denetim stratejileri konusunda kuruluşlarla ve yasama organıyla iletişimine yarayan bir platform sağlamak,
 - kullanılması düşünülen kaynaklarla gerçekleştirilebilecek bir çalışma programı üretmek,
 - kuruluşun risklerini kavramak ve bu riskleri denetim seçiminde dikkate almak ;ve
 - Sayıştayın hesap verme sorumluluğu için bir temel oluşturmak.
- 2.3 Stratejik planlama sürecinin kilit çıktısı, Sayıştayın kurumsal amaçlarıyla genel tutarlılığı bakımından önerilen planlama stratejisini Sayıştay yönetiminin eleştirel biçimde değerlendirmesine imkân vermek üzere hazırlanan bir dokümandır. Bu doküman, ayrıca, yeterli kaynakları tahsis etmede ve stratejik planlama sürecini değerlendirmede yönetime yardımcı olur.

2.4 Stratejik plan aşağıdaki hususları içeren çalışma kağıtları ile desteklenmelidir:

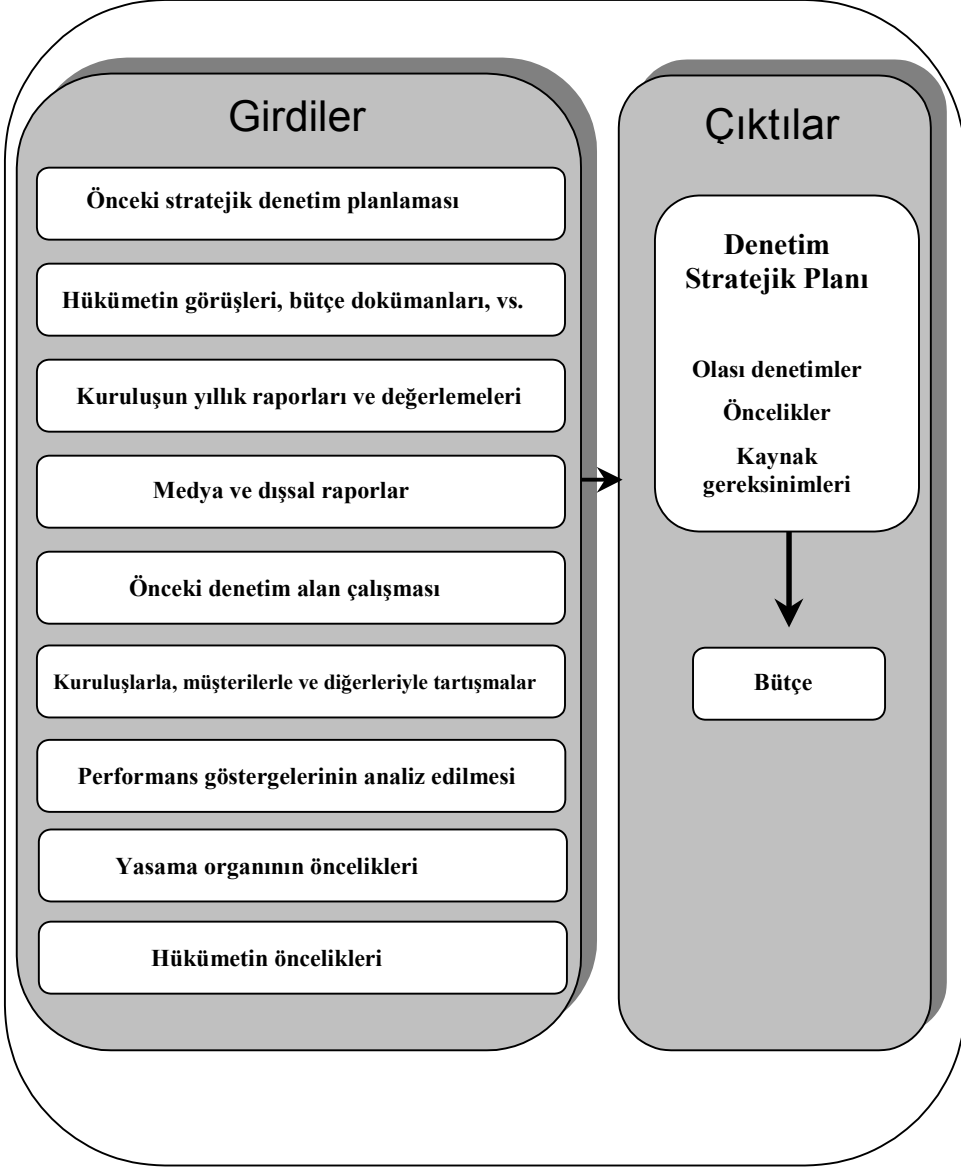
- kuruluşun ve çevresinin bir tasviri,
- kuruluşun programlarının ve faaliyetlerinin başarılı şekilde yürütülmesine yönelik risklerin bir değerlendirmesi,
- Sayıştayın her kuruluş için performans denetim yönelimlerine uzun vadeli stratejik bakışın bir özeti,
- son zamanlardaki Sayıştay denetimleri, yasama organınca yakın zamanlarda yapılan ve yapılması önerilen araştırmalar ve kuruluşun değerlemeleri (evaluations) ile iç denetimler,
- performans denetimi için olası alanların bir listesi,
- gelecek iki ya da üç yıl için önerilen denetimlerin bir listesi, bunların seçiminde neyin temel alındığı ve mümkünse önerilen zamanlama. Bu liste kullanılabilir kaynakları göstermeli ve ayrıca yeni performans denetim konularını, çapraz-kuruluş denetimlerini ve izleme denetimlerini ayırt etmelidir.

Denetim konularının seçimi

2.5 Denetim konularının seçiminin genellikle, iki temeli vardır: birincisi, hesap verme sorumluluğunun, verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun geliştirilmesi bakımından en fazla değer katması beklenen denetimlere yoğunlaşmak; ikincisi ise, elde mevcut denetim kaynaklarının sınırlılıkları çerçevesinde program faaliyetlerinin uygun şekilde kapsanmasını sağlamak. Stratejik planlama süreci ana hatlarıyla Şekil 2’de gösterilmektedir.

Şekil 2

Stratejik Planlama Süreci



2.6 Düşük performans risklerinin analizi ya da başka bir ifadeyle, yetersiz verimlilik, etkinlik ve tutumluluk risklerinin analizi, bir dizi olası denetim konusunu ortaya çıkarır. Konuları, öznel bir biçimde aşağıdaki kriterlere göre derecelendirmek yararlı olabilir:

- tahmin edilen genel denetim etkisi,
- malî önemlilik,
- iyi yönetime yönelik risk,
- programın kuruluşun faaliyetleri bakımından anlamlılığı,
- programın/faaliyetin politik duyarlılığa ve ulusal önemliliğe yansımaları bakımından farkedilebilirliği; ve
- kısa süre önceki denetim kapsamındaki boşluklar ve program/faaliyet ile ilgili diğer iç ve dış değerlendirmeler.

Tahmin edilen genel denetim etkisi

2.7 Konuların nihai seçiminde büyük önem taşıyan şey denetimden beklenen katma değerdir. Denetimin olası yararlarının bir ön değerlendirmesi stratejik planlama aşamasında yapılmalıdır.

2.8 Ek B’de performans denetiminin potansiyel etkilerinden bazıları sıralanmakta ve verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hizmet kalitesi, planlama, kontrol ve yönetim ve hesap verme sorumluluğu ile ilişki kurularak tasnif edilmektedir. Rakamlandırma arzu edilir olmakla birlikte, stratejik planlama aşamasında hayata geçirilebilmesi olası değildir.

Malî önemlilik

2.9 Bu kriter, seçilen denetim alanında varlıkların, borçların, yıllık harcamanın ve yıllık gelirin toplam değerinin bir değerlendirmesine dayanır. Bir alan ne kadar önemli ise, denetim konusu olarak seçimindeki öncelik o kadar yüksektir.

İyi yönetime yönelik riskler

2.10 Kuruluştaki iyi performansa yönelik risklerin değerlendirmesi, Sayıştayın denetlenecek faaliyetin yönetiminin verimlilik, etkinlik ve tutumluluk noktalarından yetersiz olma ihtimalinin bulunup bulunmadığını hesaplamasını gerektirir.

2.11 İyi yönetime yönelik risk kanıtları şunları içerir:

- belirlenen zaaf lar karşısında yönetimdeki hareketsizlik,
- yasama organı ya da medya tarafından yapılan aleyhte yorumlar,
- artan gelir ya da yardım edilen müşteriler örneklerinde olduğu gibi, açıklanmış amaçlara ulaşılmaması,
- çıkan ve alınan personel sayısındaki yükseklik,
- iç kontrolde belirlenen zaaf lar,
- önemli miktarlarda ödenek altı ya da ödenek üstü harcama yapılması,
- ani program genişlemesi ya da daralması; ve
- çakışan ya da bulanıklaşmış hesap verme sorumluluk ilişkileri.

2.12 Bir kuruluş programı ya da faaliyeti yönetme bakımından ne kadar karmaşık sa ve belirsiz bir ortamda yürütülüyorsa, performansla bağlantılı problemlerin bulunması o kadar muhtemeldir. Önemli derecede karmaşıklık ve belirsizliğin bazı olası göstergeleri şunlardır:

- devredilmiş yönetim karar alma sorumlulukları ile birlikte önemli derecede merkezîyetçilikten uzaklaştırılmış işler,
- ilgili tarafların çokluğu,
- hızla değişen, ileri ve karmaşık teknoloji kullanımı; ve
- konu etrafında hararetili sosyal ve politik tartışma.

2.13 Yönetim performansı değerlendirilirken kuruluşun program hazırlama aşaması hatırd a tutulmalıdır. Örneğin hazırlık aşamasında, programın kuruluşun amaçlarına nasıl katkıda bulunacağını açıkça belirleyen ölçülebilir operasyonel amaçlar konulması kuruluş yönetimi açısından bilhassa önemli olacaktır. Program uygulamasında, performansı değerlendirmek üzere uygun performans ölçülerinin bulunup bulunmadığının ve analize tabi tutulup tutulmadığının ve programın/faaliyetin her seviyesi için rollerin ve sorumlulukların net bir tanımının yapılp yapılmadığının araştırılması önem kazanacaktır. Eğer program bir süre uygulanmışsa, programın ilgili ihtiyaçları karşılamaya devam edip etmediğini ve bu ihtiyaçların varlıklarını hâlâ ne ölçüde sürdürüp sürdürmediklerini veya diğer programlarca karşılanıp karşılanmadıklarını araştırmak üzere formel bir değerlendirmeye girişilip girişilmediğinin tespit edilmesi önem kazanacaktır.

Anlamlılık (Significance)

- 2.14 Bir denetim konusunun anlamlılığı o konunun organizasyonel etkilerinin büyüklüğü olarak düşünülmelidir. Anlamlılık, faaliyetin göreceli olarak küçük olup olmadığına ve ilgili alandaki eksikliklerin kuruluş bünyesindeki diğer faaliyetlere yayılma olasılığının bulunup bulunmadığına bağlı olacaktır.
- 2.15 Konunun kuruluş için özel önem taşıdığına düşünülmesi ve iyileşmenin kuruluş çalışmaları üzerinde anlamlı bir etkisinin bulunduğu durumlarda anlamlılık yüksek olarak derecelendirilir. Faaliyetin rutin karakterli olduğu ve yetersiz performansın küçük bir alanla sınırlı olabileceği ya da minimum düzeyde etkisinin bulunabileceği ahvalde “anlamlılığın” düşük dereceli olacağı düşünülür.
- 2.16 Çapraz-kuruluş denetimleri büyük bir olasılıkla yüksek olarak derecelendirilir.

Farkedilebilirlik (Visibility)

- 2.17 Bu kriter anlamlılığa benzemekte ise de programın dışsal etkisiyle daha çok ilişkilidir. Farkedilebilirlik, faaliyetin sosyal, ekonomik ve çevresel yönleriyle ve çalışmaların hükümet ve kamuoyu açısından taşıdığı önemle bağlantılıdır. Bu kriterin değerlendirilmesinde bir hatanın ya da usulsüzlüğün kamusal hesap verme sorumluluğu üzerindeki etkisine belli bir ağırlık verilir. Bu kriter, denetim sonuçlarına yasama organı ve kamuoyu tarafından gösterilecek ilginin derecesini de dikkate alır. Sayıştay açısından güncel temalar olarak belirlenmiş konular “farkedilebilirlik” noktasından genellikle isabetli görülür.

Kapsama alma (Coverage)

- 2.18 Kapsama alma, yalnızca Sayıştayın önceden kapsama aldıklarını değil, aynı zamanda faaliyetle ilgili diğer bağımsız incelemeleri kastetmektedir. Bu tür incelemeler iç denetim ya da dış danışmanlar veya hükümet komiteleri tarafından gerçekleştirilmiş olabilir veyahut faaliyet program değerlemesine konu olmuş olabilir. İncelemenin yasama organı tarafından istenilmiş olduğu veya önceki incelemenin izleme yapılması gereğine işaret ettiği durumlarda derecelendirme daha yüksek olarak düşünülür.

2.19 Bir faaliyetin önemliliği, riski, anlamlılığı ve farkedilebilirliği kapsam için yapılan derecelendirmeyi etkiler. Bir faaliyet bu öğelerin hepsine ya da çoğu dolayısıyla yüksek olarak derecelendirilmişse, denetim kapsama almanın daha düşük olarak derecelendirilmiş bir konununkinden daha sık olması beklenir. Denetim kapsamına almanın sıklığı ayrıca, Sayıştayın stratejik planına ve kaynakların kullanılabilirliğine bağlıdır.

Çapraz-kuruluş ve konu denetimleri

2.20 Sayıştay denetim yöneticileri denetim tekliflerinde uygun konuları dikkate almalıdırlar. Bir çok kuruluşu kapsayan denetimler, bütün kamu sektörünü ilgilendiren konular ya da önemli ulusal sorunlar çok yüksek bir etkiye sahip olabilir. Potansiyel konu ve çapraz-kuruluş denetimleri denetim programına ithal açısından diğer denetimlerle aynı tarzda değerlendirilebilir. Başka bir ifadeyle, risk, etki ve önemlilik açısından daha yüksek olarak derecelendirilen spesifik konulara öncelik verilmelidir.

3. Performans Denetiminin Başlatılması

Giriş

3.1 Bu bölüm performans denetiminin başlatılması ile ilgili adımları, yani tek tek denetimlerin planlanmasında izlenecek yaklaşımı, denetlenen yaptığı işin ve ortamının kavranması gerekliliğini ve denetim kriterleri formüle edilmesini ana hatlarıyla açıklamaktadır.

Tek tek denetimlerin planlanması

3.2 INTOSAI Denetim Standartları¹¹ bir denetimdeki planlama adımlarının, genellikle, şunları içerdiğini belirtmektedir:

- (a) *riski değerlendirmek ve önemliliği belirlemek amacıyla denetlenen kuruluş ve onun organizasyonu hakkında bilgi toplanması,*
- (b) *denetimin amacının ve kapsamın belirlenmesi,*
- (c) *benimsenecek denetim yaklaşımını ve daha sonra yapılacak incelemelerin kapsamını ve niteliğini belirlemek üzere ön analizler yapılması,*
- (d) *denetim planlaması yapılırken sezilen özel problemlerin aydınlatılması,*
- (e) *denetim için bir bütçe ve program yapılması,*
- (f) *personel ihtiyaçlarının ve denetim ekibinin belirlenmesi,*
- (g) *denetlenen kuruluş ile denetimin kapsamı, amaçları ve değerlendirme kriterleri hakkında görüşme yapılması.*

3.3 Planlama, denetimin tahmin edilen özellikleri, zamanlaması ve genişliği ile ilgili olarak genel bir strateji ve ayrıntılı bir yaklaşım geliştirilmesini kapsar. Denetim planı, Sayıştaydaki denetimlerin kontrolü ve izlenmesi bakımından son derece de önemli bir dokümandır. Denetçi, denetimin tahmini kapsamını ve icrasını tasvir eden bir plan hazırlamalı ve bunu doküman haline getirmeli

¹¹ Ibid, s.44

ve denetim çalışmasının verimli, etkin ve zamanlı olarak gerçekleştirilmesini planlamalıdır. Yukarıda ana hatlarıyla belirtilen adımlara ek olarak denetçi;

- uygun denetim kriterleri belirlenmesi,
- denetimin yürütülmesine yönelik verimli ve etkin bir yaklaşım saptanması,
- uzman çalışmasından yararlanmanın planlanması,
- uygun hesap verme sorumluluk ilişkileri,
- denetim raporlarının kullanıcıları ile ilgili olarak özenli olunması,
- denetlenenin iç denetim sisteminin incelenmesi,
- daha önceki denetim bulgularının/tavsiyelerinin gözden geçirilmesi; ve
- denetim planının dokümente edilmesi

gibi hususları ayrıca dikkate almalıdır.

3.4 Denetim çalışmasının yeterli biçimde planlanması; gerekli dikkatin önemli denetim alanlarına yöneltilmesinin, olası sorunların belirlenmesinin ve çalışmanın gecikmesiz biçimde tamamlanmasının sağlanmasına yardım eder. Planlama, ayrıca, çalışmanın ekip üyelerine gerektiği gibi tahsisinde ve diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yürütülen çalışmaların koordinasyonunda destekleyici olur. Denetim planlaması, üstlenilecek spesifik denetim görevlerini belirleyen detaylı bir denetim programının hazırlanmasıyla sonuçlanmalıdır.

Performans denetiminin amaçlarının belirlenmesi

3.5 Denetim amaçları denetimi yapmanın gerekçeleri ile ilişkili olup denetlenecek ve raporlanacak konuların belirlenmesine yardımcı olmak üzere denetim sürecinin erken aşamasında belirlenmelidir. Örneğin, bir kuruluşun amaçlarını gerçekleştirmek üzere ihtiyaç duyduğu insan kaynaklarını belirleyecek uygun süreçlerden yararlanıp yararlanmadığını değerlendirmek bir denetim amacı olabilir.

3.6 Denetim amaçları hesap verme sorumluluğu ve iyi yönetim meselelerini ele almalı ve malî kontrolü kolaylaştırmanın yanı sıra program yönetiminin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu geliştirmelidir.

3.7 Denetim amaçları, denetimin net faydalarının ve etkilerinin en üst düzeye çıkarılması ihtiyacına bağlı olmalıdır. Amaçların tayininde denetim ekibi Sayıştayın fonksiyonlarını ve stratejik denetim planında belirlenmiş olduğu gibi, denetimin beklenen net etkisini göz önünde bulundurmalıdır. Denetim amaçları ve kapsam birbirine bağlıdır ve birindeki değişiklikler genellikle diğerini etkilediği için bunlar birlikte değerlendirilmelidir. Denetim amaç ve kapsamın kuruluş yönetimi ile müzakere edilmesi iyi yönetim uygulamasıdır.

Denetim programı

3.8 Denetçi, bir denetim programı¹² hazırlamalı ve bunu doküman haline getirmelidir. Bir denetim programı, denetim amaçlarına ulaşılması ve denetim kriterlerine kıyasen değerlendirmeler yapılması amacıyla gerekli koşulları ve prosedürleri ana hatlarıyla belirtmektedir. Bir denetim programının ana amaçları şunlardır:

- denetim amaçları, denetim metodolojisi ve yürütülmesi düşünülen alan çalışması arasında net şekilde belli bir ilişki kurulması,
- uygulanacak prosedürlerin belirlenmesi ve doküman haline getirilmesi,
- nezaretin ve gözden geçirmenin kolaylaştırılması.

3.9 Bir denetim programı şu hususları düzenlemeli ve kesin çizgiyle göstermelidir:

- denetlenen alanın ya da kuruluşun çalışmalarının verimliliğine, etkinliğine ya da tutumluluğa yönelik denetim amaçları ve alt amaçları,
- uygulanacak denetim kriterleri,
- kuruluş çalışmalarının denetim kriterlerinde ana hatlarıyla belirtilen koşulları ne ölçüde karşıladığını belirlemek üzere alan çalışması sırasında yerine getirilecek özel görevler,
- denetim örneklemesinin detayları ve kapsama alınacak faaliyetin takvimi dahil olmak üzere toplanacak kanıtlar,
- kanıt toplama prosedürleri/teknikleri,
- denetim ekip elemanlarınca yürütülecek görevlerin dağılımı ve zamanlaması,
- gerekli özel direktifler.

¹² Denetim programının hazırlanmasıyla ilgili daha fazla detay için 4'üncü Bölüme bakınız.

3.10 Planlanan denetim programına göre gelişmeler izlenmeli ve Sayıştay yönetimine düzenli brifingler verilmelidir. Denetim programı, denetim süresince, gerektiğinde revize edilmelidir.

Denetlenenin yaptığı işin kavranması

3.11 Denetim amaçlarını gerçekleştirmeye, önemli denetim sorunlarının belirlenmesini kolaylaştırmaya ve tevcih edilen denetim sorumluluklarını yerine getirmeyi yetecek ölçüde denetlenenin yaptığı iş hakkında sağlıklı bir anlayışın geliştirilmesi gerekir. Bu bilgi edinme şu hususların kavranmasını kapsar:

- kuruluş ve kuruluş bünyesindeki denetlenen alanlarla ilgili görev ve yetkiler,
- kuruluşun ve ilgili programların amaçları,
- kuruluşun programları ve performans hedefleri (goals),
- kuruluşun bünyesindeki organizasyonel ve hesap verme sorumluluğu ile ilgili ilişkiler,
- kuruluşun iç ve dış ortamı ve paydaşlar,
- programın hizmet sunumunu etkileyen dışsal kısıtlamalar,
- kuruluşun yönetim süreçleri ve operasyonları; ve
- kuruluşun kaynakları.

Ek C’de denetlenene ve çevresine ilişkin ekip denetçi tarafından kavranılması gereken bir önemli özellik detaylı olarak yer almaktadır.

3.12 İşle ilgili gereken bilginin elde edilmesi; bilginin toplanmasının ve değerlendirilmesinin kesintisiz ve kümülatif süreci olup sonuçta ortaya çıkan bilgiyi denetimin bütün aşamalarında denetim kanıtlarıyla ilişkilendirmektir. Harcanan denetim kaynaklarından en fazla değerin elde edilmesini sağlamak amacıyla denetçilerin elde etmenin maliyeti ile bilginin denetim sonuçlarına eklediği değerin muhasebesini yapmaları gerekir.

3.13 Kuruluşun kavranmasına yardımcı olacak bilgiyi kaynakları arasında şunlar bulunmaktadır:

- yetki veren mevzuat ve yasama meclisinde yapılan konuşmalar,

- bakanlık açıklamaları, hükümet görüşleri ve kararları,
- kısa süre önceki denetim raporları, kuruluştaki yapılan incelemeler, değerlendirmeler ve araştırmalar,
- kuruluşun stratejik ve kurumsal planları, misyon bildirimleri ve faaliyet raporları,
- bütçe bildirimleri,
- kuruluş politikası dosyaları, yönetim komitesi ve yürütme kurulu tutanakları,
- organizasyon şemaları, iç direktifler ve faaliyet el kitapları,
- kuruluşun program değerlendirmesi, iç denetim planları ve raporları,
- toplantı raporları ve tutanakları,
- kuruluş yönetimi ile önemli paydaşlarla yapılan görüşmeler,
- yönetim bilgi sistemleri.

3.14 Geçmişte yapılan denetimler ve diğer incelemeler son derece yararlı bilgi kaynakları olabilir. Bunlar; kısa bir süre önce üzerinde araştırma yapılmış olan ve henüz önlem alınmamış dikkat çekici yetersizliklerin bulunduğu inceleme alanlarında gereksiz işlerden kaçınılmasına yardımcı olabilir. Ancak, yukarıda belirtilen bu arkaplan bilgileri genel bir program perspektifi elde etmek üzere kurum üst yönetimiyle yapılan tartışmaların yerini alamaz.

3.15 Kamu sektöründeki performans izleme, hesap verme sorumluluğu ve değerlendirme süreçleri genellikle kuruluş odaklıdır. Ancak, bilgi toplama aşamasında yardımcı olabilecek ve bir çok kuruluşu kapsayan bilgiler söz konusu olabilir. Buna örnek olarak;

- sanayi, meslek ya da özel çıkar grupları tarafından yapılan çalışmalar,
- yasama organınca yapılan araştırmalar ve önceki incelemeler,
- koordinasyon kuruluşlarının veya bakanlıklararası komitelerin ellerinde bulunan bilgiler,
- akademisyenlerin araştırmaları,
- yabancı devletlerce yapılan çalışmalar,
- medyada yer alan haberler

verilebilir.

Hazırlık çalışmasının (incelemesinin) rolü

- 3.16 Bir konu denetim için seçilir seçilmez, denetim ekibi, denetime tabi faaliyeti daha ayrıntılı kavramak ve temel meseleleri belirlemek üzere bir hazırlık çalışması (incelemesi) yapabilir. Hazırlık çalışması performans denetimine devam etmek ya da çalışmayı sona erdirip bulguları raporlamak için yeterli gerekçe sağlamayı amaçlar. Hazırlık çalışmasının sonunda, genellikle, Sayıştay üst yönetimine bulguları özetleyen ve gelecekteki hareket tarzı hakkında tavsiyelerde bulunan bir rapor sunulur.
- 3.17 Performans denetimine devam edilmesi tavsiyesine bulunulmuyorsa; vakitli ve savunulabilir bir denetim raporu sonuca varmak amacıyla hazırlık çalışması raporu, araştırılacak önemli meseleleri belirlemeli, denetim amaçlarını, kapsamı ve odağını tanımlamalı, olası etkileri tahmin etmeli ve bir takvim ve kaynak bütçesi hazırlamalıdır.
- 3.18 Bir performans denetimi yapılması tavsiye edilmiyorsa, hazırlık çalışması raporu inceleme vargılarını özetlemelidir. Hazırlık inceleme alan çalışmasını bitirmek üzere kuruluş yönetimi ile bir çıkış toplantısı yapılmalıdır.

Denetim kriterleri

- 3.19 Denetim kriterleri, bu kriterlere kıyasen faaliyetlerin verimliliğinin, etkinliğinin ve tutumluluğunun değerlendirilebildiği makul ve erişilebilir performans standartlarıdır. Kriterler incelemeye tabi konu için bir normatif (yani arzu edilir) bir kontrol modelini gösterir. Kriterler iyi uygulamayı - makul ve bilgilendirilmiş kişinin “ne olmalı” konusundaki beklentisini ifade eder.
- 3.20 Kriterler fiilen var olanlarla karşılaştırıldığında denetim bulguları ortaya çıkar. Kriterlerin karşılanması ya da aşılması “en iyi uygulamaları” göstermesine karşılık kriterlerin karşılanmasındaki zafiyet iyileştirmelerin gerçekleştirilmesine işaret eder.
- 3.21 Bir denetim, normal olarak, Sayıştay planlama süreci tarafından belirlenmesini takiben incelemek bir ya da birkaç konu ile başlar. Daha sonra bu konuların incelenmesi kriterlerin formüle edilmesine ihtiyaç gösterir ve bunun kriterlerin karşılanmış olup olmadığını değerlendirecek test programlarının hazırlanması izler. Ancak, bu programların hazırlanmasında

ve uygulamaya konulmasında denetçiler daha önce belirlenmiş konuların genişletilmesine ya da değiştirilmesine ihtiyaç bulunduğunu farkedebilirler.

3.22 Denetçi, kendisine denetime tabi faaliyetleri değerlendirmeye ve denetim amaçlarını gerçekleştirmeye imkân veren uygun kriterlerin belirlenmiş olduğu konusunda tatmin olmalıdır. Uygun kriterlerin bazı özellikleri şunlardır:

- **Güvenilirlik:** Güvenilir kriterler, aynı koşullarda başka denetçi tarafından kullanıldığında tutarlı vargılarla sonuçlanır.
- **Objektiflik:** Objektif kriterler denetçinin ya da yönetimin ön yargılarından arınmıştır.
- **Yararlılık:** Yararlı kriterler, kullanıcıların bilgi ihtiyaçlarını karşılayan bulgularla ve vargılarla sonuçlanır.
- **Anlaşılabilirlik:** Anlaşılabilir kriterler açıkça ifade edilir ve önemli ölçüde farklı yorumlara konu olmaz.
- **Karşılaştırılabilirlik:** Karşılaştırılabilir kriterler, benzer kuruluşlar ya da faaliyetlerle ilgili performans denetimlerinde ve kuruluşta yapılan önceki performans denetimlerinde kullanılan kriterler ile tutarlıdır.
- **Eksiksizlik:** Eksiksizlik, koşullara göre performansı değerlendirmeye elverişli bütün önemli kriterlerin oluşturulması anlamına gelmektedir.
- **Kabul edilebilirlik:** Kabul edilebilir kriterler, denetlenen kuruluşun, yasama organının, medyanın ve genel kamuoyunun, genellikle üzerinde uzlaştığı kriterlerdir. Kriterlerin kabul derecesi ne kadar yüksekse, performans denetimi o kadar etkindir.

3.23 Kriterler performans denetiminin uygulanmasına yardımcı olacak bir dizi rol üstlenebilir. Kriterler:

- denetimin özü ile ilgili konularda gerek ekip içinde ve gerekse Sayıştay yönetimi ile kurulacak iletişim için ortak bir temel oluşturulabilir;
- kuruluş yönetimi ile kurulacak iletişim -ki burada denetim ekibi çoğu kez kuruluş yönetiminin kriterleri kavramasını, bunlar üzerinde mutabık kalmasını ve nihayetinde bu kriterler ışığında denetim bulgularını kabul etmesini aramaktadır- için bir temel teşkil edebilir;
- uygulama safhasında gerçekleştirilecek denetim test programları ile amaçlar arasında bağ kurabilir;

- üzerinde denetim kanıtları toplanma prosedürlerinin inşa edileceği bir temel sağlayarak denetimin veri toplama evresine bir zemin oluşturabilir; ve
- denetim gözlemlerine biçim ve yapı kazandırmaya yardımcı olarak denetim bulguları için bir temel sağlayabilir.

3.24 Kriterlerin bu kullanımlara hizmet etmede ne ölçüde başarılı oldukları, çoğu kez, kriterlerin detay düzeyi ve aldıkları biçim tarafından belirlenir. Genel denetim kriterleri hazırlık çalışması (incelemesi) sırasında oluşturulur. Hazırlık çalışması ilerledikçe bu kriterler genişler ve daha spesifik hale gelir. Hazırlık çalışması bitene kadar kriterler, denetimin uygulama aşamasını ve özellikle kriterleri test edecek spesifik denetim programlarının hazırlanmasını belirgin biçimde yönlendirmeye yetecek ölçüde detaylandırılmalıdır.

3.25 Verimlilik, etkinlik ve tutumlulukla ilgili faaliyetlerin, sistemlerin ya da performans kademelerinin her zaman için kriterleri tam anlamıyla karşılamasını beklemek gerçekçi olmaz. Tatmin edici performansın mükemmel performans anlamına gelmediğini ama makul kişinin, kuruluşun koşullarını göz önünde bulundurarak beklediği şeyi temel aldığını farketmek gerekir. Böyle olmakla birlikte, genel amaç kaynak kısıtlılıkları çerçevesinde performans seviyesinin yüksek olmasıdır.

3.26 Sayıştaylar, pek çok hükümette gözlenen “hizmet tedarikçisi” olmadan “kolaylaştırıcı ve düzenleyici” olmaya yönelik rol değişikliğinin ve özel sektör işletmecilerinin kamu sektörü tarafından artan ölçüde kullanılmalarının performans denetimine olan yansımalarına dikkat etmelidirler. Performans denetiminin kamu sektörü faaliyetinin verimliliğine, etkinliğine ve tutumluluğuna odaklanmasında pek çok ülkedeki gitgide artan özelleştirme ve serbestleştirme (liberalisation) göz önünde bulundurularak değişiklik yapmak gerekebilir. Sayıştaylardan, hükümetlerce doğrudan finanse edilmeyebilen ama hizmet kalitesi ve maliyeti ve erişim eşitliği bakımından geniş kitleyi etkileyebilen programların performans denetimi için yeni yaklaşımlar, teknikler ve kriterler formüle etmeleri istenecektir. Bu ortamda performans denetiminin “hükümet odaklı” yaklaşımdan daha “halk yönelimli” bir yaklaşıma olan değişimi göz önünde bulundurması gerekir.

3.27 Kriterlerin hazırlanmasında yönetimden katkı sağlanması genellikle yararlıdır. Denetim kriterleri, kuruluşa normal olarak, esas performans denetimi başlarken açıklanır. Kriterlerle ilgili olarak ortaya çıkan herhangi bir uyumsuzluk, o zaman belirlenebilir, tartışılabilir ve mümkünse, denetimin bağımsızlığını olumsuz yönde etkilemeksizin erken bir aşamada çözümlenebilir.

Denetim kriter kaynakları

3.28 Her Sayıştayın incelenmekte olan faaliyetin özelliğine uygun kriterler oluşturması gerekir. Bu kriterler nicel ve/veya nitel ölçüleri içerebilir.

3.29 Her denetim için başlangıç prensiplerinden yola çıkarak denetim kriteri oluşturma zorunluluğundan kaçınmak için denetim aşığıdaki mevcut kriter kaynaklarını incelemelidir:

- benzer denetimlerde daha önce kullanılan kriterler,
- diğer Sayıştaylarca yayınlanmış kriterler,
- kuruluşça kullanılan performans standartları ya da yasama organınca yapılan önceki araştırmalar,
- benzer faaliyetleri yürüten kuruluşlar,
- meslek kuruluşları ve standart belirleyen organlar; ve
- genel yönetime ve konuya özgü literatür.

3.30 Bu kaynaklar denetim için uygun kriterlerin hazırlanmasına bir temel teşkil etmekte ise de, kuruluşa uygunluklarını sağlamak yönünden yoruma ve değişikliğe ihtiyaç gösterebilir.

3.31 Kriterler gerçekçi olmalı ve kuruluşun kontekstini dikkate almalıdır. Bazı önemli kriterler kuruluşun bizihi kendisiyle doğrudan bağlantılıdır. Buna örnek olarak:

- yetki veren ve ilişkili mevzuat,
- kuruluşun operasyon ve prosedür el kitapları,
- merkezî kuruluş politikaları, standartları, direktifleri ve rehberleri

gösterilebilir.

Kuruluşun performans bilgisi

3.32 Kuruluşun performans bilgisi performans denetimine destek verir. İster nicel ölçüler ister nitel değerlendirmeler şeklinde olsun verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu değerlemede köşe taşıdır. Tatmin edici performansla ilgili kriterler kuruluşun kendi amaçlarından veyahut kabul görmüş endüstri ve/veya hükümet performans standartlarından türetilir.

3.33 Performans bilgisinin incelenmesinde denetçiler:

- performansı ölçmek ve raporlamak üzere kuruluşun uygulamaya konmuş yeterli ve güvenilir prosedürlere sahip olup olmadığını incelemeli,
- uygulamaya konmuş performans ölçülerinin eksiksiz, uygun ve maliyet-fayda temelinde haklı görülebilir olup olmadığını araştırmalı,
- kuruluşun kurumsal hedefleri ile ilişkili olup olmadıklarını belirlemek bakımından prosedürleri gözden geçirmeli,
- performans ölçülerinin yönetim karar alma süreçleri ile bütünleştirilip bütünleştirilmediği, yani bunların raporlanıp raporlanmadığını ve kuruluş içinde kullanılıp kullanılmadığını incelemelidir.

3.34 Bu meseleler performans denetçisini nicel ve nitel performans bilgisini göz önüne almaya sevkeder. Böyle bir göz önünde bulundurma bütün performans denetimlerinin temel bir unsuru olmalıdır.

3.35 Ek D'de herhangi bir hükümet programı ya da faaliyetinin performansının denetiminde dikkate alınabilecek konuların bir listesi yer almaktadır. Aslında bunlar performans denetiminin başlangıcında performans denetçileri için yararlı bir kontrol listesi (checklist) işlevi görür. Daha detaylı olarak ortaya konabilecek potansiyel konuların ve problemlerin belirlenmesine yardımcı olmak üzere sorular hazırlanır.

4. Performans Denetiminin Uygulanması

Giriş

4.1 Denetim amaçları ve kriterleri genellikle bir denetim prosedürler programı vasıtasıyla test edilir. Bu program:

- gözlemde bulunmayı, görüşme yapmayı ve dokümente etmeyi,
- test etmeyi ve yoklama yapmayı (checking) ve
- analiz etmeyi

içerir.

Denetim programı hazırlanması

4.2 Denetim programının hazırlanmasında, kriterlerin:

- denetim amaçlarıyla bağlantılı olması, yani denetimin etkisini en üst düzeye çıkaracak konularla ilgili olarak toplanacak uygun kanıtlara imkân vermesi,
- denetimi yürütecek olanlar tarafından kolaylıkla anlaşılmasına imkân vermek bakımından açık seçik ifade edilmesi yeterli detayı kapsamaması,
- denetim incelemesinin mümkün olduğu ölçüde verimli şekilde yürütülebilmesi için mantık kurallarına uygun bir tarzda organize edilmesi,
- lüzumsuz testler uygulanmaksızın yeterli kanıt toplamanın verimli bir metodunu oluşturması,
- konuyla ilgili olarak daha önceki denetim çalışmasını ve/veya yayımlanmış araştırmayı dikkate alması

gerekir.

4.3 Performans denetim programlarının her denetimin özelliklerine göre ayarlanması gerekir. Göz önüne alınacak diğer faktörler şunlardır:

- boyut –denetim kapsamının genişlemesinin yanı sıra denetim programları, genellikle, boyut ve karmaşıklık (daha detaylı prosedürler, anket kağıtları ve kontrol listeleri) bakımından büyümektedir.

- Coğrafi dağılım –ziyaret edilecek yerlerin dağılımı ve konumu denetim programını belirgin biçimde etkileyebilir. Değişik personelin aynı denetimi farklı mahallerde yürütmesi söz konusu olduğunda tutarlılığı sağlamak bakımından detaylı prosedürler gerekebilir.
- Denetim ortamı –yönetimin denetlenmeye olan istekliliği ve kuruluştaki alanın duyarlılığı prosedürlerin hazırlanma ve uygulanma tarzını etkiler.
- Denetlenecek programın/faaliyetin ya da sistemin öğeleri yani girdileri, işlem gören faaliyetleri, çıktıları ve sonuçları; ve
- Kapsamlı meselelerin yalnızca belirlenmiş mi olduğu yoksa denetim incelemesi için spesifik kriterlerin kullanıma hazır mı olduğu hususları.

4.4 Denetim yöneticileri, uygun kanıtların toplanma yollarının her bir kriter göre listelenmesini temin etmelidirler. Denetim yöneticisi ayrıca, kanıt toplamanın yararlarını maliyetlerine göre göz önünde bulundurmalıdır.

4.5 Bazı durumlarda makulmuş gibi gözükten bir kriter hiç de test edilemeyebilir. Örneğin, “bir bilgi sisteminin oluşturulmasına gereken öncelikler verilmelidir” şeklindeki bir kriter diğer bütün öncelikler ve geçerli sebepleri bilinmeksizin değerlendirilemezler. Bu nedenle kriter revize edilmelidir. Kriterler, ayrıca, mevzuatla olan tutarlılığı, uygulanabilirliği ve alandaki personel tarafından anlaşılabilirliği noktalarından gözden geçirilmelidir.

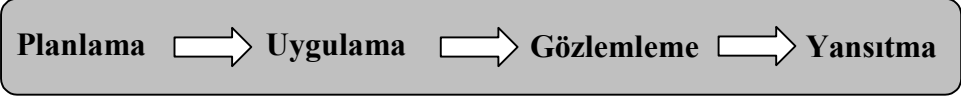
4.6 Bunun yanı sıra, hazırlık araştırması/alan çalışması başlayıp ilerledikçe başlangıç kriterlerinin yeniden ele alınmasını ya da değiştirilmesini gerektiren yeni meseleler ortaya çıkabilir. Ancak, yeni meselelerin eklenmesinden önce denetim bütçesine ve takvimine yönelik olası etki göz önüne alınmalıdır.

4.7 Denetim programının hazırlanmasında bütün ihtimallerin önceden tahmin edilmesi mümkün değildir. Denetimin başlangıç aşamalarında esnekliğin muhafaza edilmesine ve denetim programının uygunluk noktasından gözden geçirilmesine ihtiyaç vardır. Denetim meselelerine yaklaşımı ana hatlarıyla belirleyen bir programla başlamak ve denetim ilerledikçe programı revize etmek ve genişletmek tercih olunur.

4.8 Bir denetim programı hazırlanmasına yönelik yaklaşım Şekil 3’te ana hatlarıyla çizilende olduğu gibi yinelenen bir süreçtir.

Şekil 3

Denetim Program Revizyon Çevrimi



4.9 Bu sürecin sonuçlarına ilişkin gözlemler ışığında denetim programının gelecek aşamasının planlanması değiştirilebilir. Başka bir deyişle, denetim programının bir aşamasından çıkan yorumlardan/vargılardan gelecek aşamanın gözden geçirilmesinde ve değiştirilmesinde yararlanılabilir.

Denetim yaklaşımları

4.10 Bir denetim programını üstlenmek ve kriterlere kıyasen değerlendirmeler yapmak için bir çok analitik yaklaşım bulunmaktadır. Bu yaklaşımlar şunlardır:

- prosedürlerin analizi,
- mevcut verilerden ya da kuruluşça sağlanan kanıtlardan yararlanılması,
- sonuçların (results) analizi,
- olay incelemeleri,
- anketler; ve
- nicel analiz.

Prosedürlerin analizi

4.11 Prosedürlerin analizi, çoğu kez, denetim analizi için bir çıkış noktasıdır. Denetçi, denetlenmekte olan faaliyetin planlanması, yürütülmesi, kontrol edilmesi ve izlenmesi ile ilgili olarak yürürlükte bulunan sistemleri gözden geçirir. Bu gözden geçirme, yöneticilerle görüşmeler yapmayı ve bütçeler, finansal raporlar, program rehberleri, yıllık ve diğer planlar, prosedür el kitapları, yetki devirleri ve raporlama gerekleri gibi dokümanları incelemeyi kapsar. Prosedürler belirlenmiş kriterlere ya da arzu edilir kontrol modeline kıyasen test edilir. Bu normal olarak, prosedürlerin, diğer şeylerin yanı sıra, eksiksizlik, mevzuata uygunluk, içsel tutarlılık ve uygulanabilirlik noktalarından kontrol edilmesi anlamına gelmektedir.

Mevcut verilerden yararlanılması

4.12 Denetim personelinin kuruluş yönetiminin ve diğer ilgili kaynakların elinde bulunan verileri araştırması son derecede önemlidir. Bu, kuruluş programlarını/faaliyetlerini yönetmekte yararlanan yönetim bilgi sistemlerini ve/veya tek tek programlar hakkında toplanmış verileri kapsayabilir.

Sonuçların analizi

4.13 Kuruluşun belli bir alandaki faaliyetine ilişkin bir dizi olayın incelenmesinden çıkan sonuçların analizi kuruluşun o alandaki performansının denetim kriterlerine uygun bulunup bulunmadığı ve genel olarak tatmin edici olup olmadığı hakkında karar vermeye yardımcı olur.

Olay incelemeleri

4.14 Olay incelemesi, belli bir olayın kapsamlı bir şekilde kavranmasına dayalı olarak kompleks bir meseleyi öğrenme metodudur. Olay incelemesi, incelemeye tabi bütün alanın konteksti çerçevesinde belli bir meselenin bütüncül bir tasvirini ve analizini içermektedir.

Anketler

4.15 Bir kuruluşun faaliyetleri hakkında fikir edinilmesinin bir diğer metodu anket yapılmasıdır. Bu, olayların ve koşulların oluşumunu, dağılımını ve karşılıklı ilişkisini değerlendirmek amacıyla bir ana kütle (örneğin, kuruluşun personeli, tedarikçileri ya da müşterileri) üyelerinden bilgi toplanması metodudur.

Nicel analiz

4.16 Uygulanabilir olduğu ahvalde bütün bir ana kütle analiz edilmelidir. Maliyet ve zaman kısıtlamaları nedeniyle bunun mümkün olmadığı durumlarda örnekleme teknikleri kullanılmalıdır. En uygun örnekleme metodolojisine karar vermek için ana kütle (population) niteliği incelenmelidir. İstatistiksel ya da istatistiksel olmayan örnekleme yaklaşımı kullanıldığında, denetçi uygun denetim örneği seçmeli, örnek üzerinde denetim prosedürlerini uygulamalı ve yeterli denetim kanıtı sağlamak için örnek sonuçları değerlendirmelidir.

- 4.17 Denetim örneğini seçerken denetçi, spesifik denetim amaçlarını ve kendisinden örnek almak istediği ana kütlenin özelliklerini göz önünde bulundurmalıdır. Örnek büyüklüğünün belirlenmesinde denetçi örnekleme riskinin kabul edilebilir derecede düşük bir seviyeye indirilip indirilemeyeceğini göz önüne almalıdır. Denetçi ana kütledeki bütün örnekleme birimlerinin eşit seçilme şansının bulunduğu makul beklentisine sahip olmak için örnek kalemlerini seçmelidir.
- 4.18 Denetçi seçilen her kaleme belli denetim amacına uygun denetim prosedürlerini uygulamalıdır. Denetçi, denetim amaçları söz konusu olduğunda hangi koşulların anormallik ya da hata oluşturduğu göz önünde bulundurmalıdır. Denetçi, belirlenmiş hataların niteliğini ve nedenini ve bu hataların belli denetim amacı ve diğer denetim alanları üzerindeki olası etkisini dikkate almalıdır.
- 4.19 Örnekte bulunan hatalar ana kütleyle yansıtılmalıdır. Denetçi yansıtılan hatanın belli bir denetim amacı ve diğer denetim alanları üzerindeki etkisini göz önüne almalıdır.

Denetim programının oluşturulması

- 4.20 İlk denetim programı denetim faaliyeti yoluyla programı yeniden düzenleyen “iş listeleri” hazırlayarak oluşturulmalıdır. Örneğin, “görüşmeler” denetim faaliyeti için denetçi bu yolla ele alınacak bütün kriterleri/meseleleri liste haline getirir. Aynı şekilde, kriterlerden/meselelerden hareketle görüşmeler için sorular hazırlanabilir. Keza, diğer faaliyetlere, örneğin dosya araştırmalarına kıyasen bir denetim adımları listesi oluşturulmalıdır.
- 4.21 Bu sürecin sonucu her kriter için en azından bir denetim adımının bulunmasıdır. (Bazen birkaç adım gerekli olabilir; örneğin, görüşmeler kendi başlarına nadiren yeterli kanıt sağlar.) Ayrıca, her bir denetim adımı için kriterle bağlantılı uygun bir mesele bulunur.
- 4.22 Bunun yanı sıra, dış faktörleri dikkate almak bakımından ilk denetim programının revizyonu gerekebilir. Örneğin, elde bulunan verilerin (ister veri tabanlarında, ister dosyalarda olsun) kesin niteliği ve erişimdeki olası zorluk bilinmeyebilir. O zaman, tatmin edici kayıt tutmanın bulunmadığı geçici bulgusundan hareketle, test yapmaktan vazgeçilip geçilmeyeceği ya da alternatif kanıt toplama yollarına başvurulup başvurulmayacağı hakkında bir karar vermek gerekir.

4.23 Planlanmış denetim adımları uygulanırken, denetim programınca açıkça kavranmayan amaca uygun ilave bilgiler açığa çıkabilir. Bu durumda denetçi yeni bilgilerin aydınlatıldığı hususları belirlemelidir.

4.24 Hazırlık çalışmasının (incelemesinin) amaçlarından biri de denetim programını geliştirmektir. Uygun olmasını sağlamak bakımından, esas denetimin alan çalışması aşamasının başında programın gözden geçirilmesi uygun olur. Ne var ki, bu aşamadaki revizyonlar, denetimin başlangıcından sonuna kadar, sonuçlarda tutarsızlığa yol açabilir. Bu durumun denetim yöneticisi tarafından programı iyileştirmenin avantajlarına kıyasen göz önüne alınması gerekir.

4.25 Nihai denetim programının detay düzeyi şu faktörlere bağlıdır:

- test edilecek denetim meselelerinin karmaşıklığı,
- denetimin büyüklüğü; örneğin, çeşitli mahallerde yürütülen kapsamlı bir denetim tutarlılığı sağlamak bakımından ayrıntılı bir programa ihtiyaç gösterir.
- denetimi yürüten personelin düzeyi; alan çalışmasını yapma sorumluluğunun kıdemsiz personele ait olduğu durumlarda, genellikle daha detaylı bir program uygun olur.

4.26 Çok kuruluşu kapsayan denetimlerde, programdaki ana sorun her bir denetim adımının her kuruluşta uygulanmasının gerekli olup olmadığıdır. Örnek büyüklükleri ile ilgili değişik gereklilikler bazı denetim adımlarının sadece belli kuruluşlarda uygulanması sonucunu doğurabilir.

4.27 Tek kuruluşu kapsayan denetimlerde, analiz için seçilen tekil olayların incelenen kuruluşun ya da programın bir bütün olarak tatmin edici bir resmini çizmek üzere yaklaşık olarak hesaplanabildiği konusunda denetçinin dikkatli olması gerekir. Çapraz-kuruluş denetimlerinde, inceleme için seçilen kuruluşların yeterince temsil edici olması ya da sonuçlardan bütün kamu sektörü için anlam çıkarılabilmesi gibi benzer bir endişe söz konusu olmaktadır.

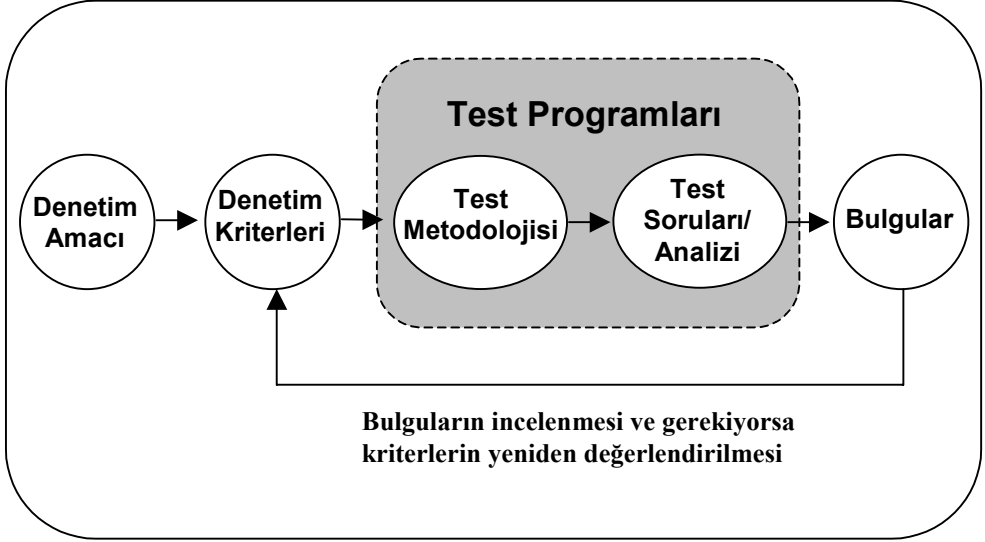
Denetim test programları

4.28 Denetim test programları denetim programının ayrılmaz bir parçasını oluşturur. Denetim test programı, sonuçların çıkarılabileceği uygun ve güvenilir kanıtların elde edilmesi amacıyla, denetim kriterlerini prosedürler ve/veya faaliyetler (testler) serisine ayırır.

4.29 Denetim test programları, denetim amaçları/kriterleri oluşturulması ile güvenilir ve savunulabilir bulgulara yol açan bir denetimin icrası arasındaki temel bağlantıdır. Bu durum Şekil 4’de resmedilmektedir.

Şekil 4

Denetim Test Programlarının Oluşturulması



4.30 Test programları kural koyucu olmamalı, ama aşağıdaki özellikleri taşımalıdır:

- **Açık amaç:** Denetim konusuna uygunluğu göstermek ve denetime etkin şekilde odaklanmak bakımından test programının amacı işin başlangıcında açık seçik belirlenmelidir.
- **Kolaylıkla anlaşılma:** Test programı meslekî terminolojilerin ve kısaltmaların açıklamalarıyla birlikte kolaylıkla anlaşılır olmalıdır.
- **Sağlam mantık:** Denetim amaçları, denetim kriterleri ve denetim test programı arasında mantıksal bir bağ bulunmalıdır.
- **Uygun düzen/tasarım:** Sayfa düzeni ve tasarım karmaşık olmamalı, referans kolaylığı bakımından, tercihan çalışma kağıdı tarzı bir formata sahip olmalıdır.
- **Başarılı koordinasyon:** Denetim test programı, çalışmada mükerrerlikten kaçınmak amacıyla her ekip üyesinin rollerini açık seçik belirleyecek şekilde kullanılmalıdır.

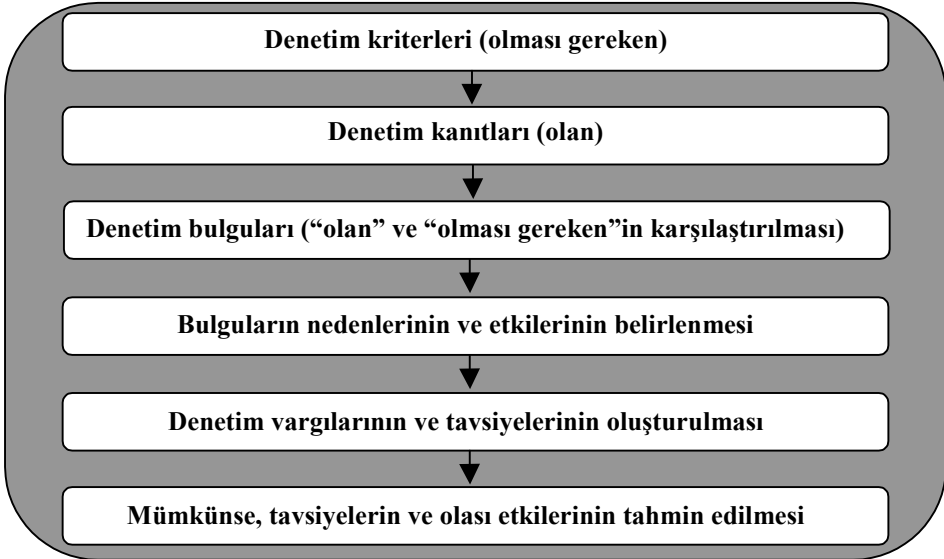
- **Esneklik:** Test programları yeni kanıtların/kriterlerin ithaline ve güncelliğini yitiren veya uygun olmayan kanıtların/kriterlerin dışta bırakılmasına imkân vermek bakımından esnek olmalıdır.
- **Maliyet etkinliği:** Test programları son çözümlemede maliyet etkin olmalıdır. Başka bir ifadeyle, test programı için harcanan zaman ve kaynaklar böyle bir programın üreteceği olası faydalardan daha ağır olmalıdır.

Bulguların ve tavsiyelerin oluşturulması

- 4.31 Denetim bulguları denetim gözlemlerinin denetim kriterleri ile ilişkilendirilmesi suretiyle belirlenir. Denetim gözlemleri denetim sırasında toplanan bilgilerin analizine dayanmaktadır. Performans denetiminin çeşitli evreleri süresince denetim bulguları oluşturulmalı ve değerlendirilmesi yapılmalıdır. Planlama aşamasında ya da hazırlık çalışması sırasında belirlenen bulgular denetimin detaylı inceleme aşamasında takip edilmelidir.
- 4.32 Denetim kriterlerinden çıkarsandığı üzere, kuruluş performansının beklenen performansı geçtiği durumlar, hedeflerin/kıyasların gerçekçi şekilde belirlenmesi şartıyla, iyi uygulama bulguları sayılır ve raporlanmalıdır. Kanıtların analiz edilmesi, bulguların oluşturulması ve yetersiz uygulama alanlarını geliştirecek tavsiyelerin üretilmesi süreci Şekil 5'te özetlenmektedir.

Şekil 5

Tavsiyelerin Oluşturulması Süreci



- 4.33 Denetim bulgularının detaylı şekilde değerlemesinin yapılması, genellikle, denetimin farklı dilimleri ile ilgili tartışma notlarının (discussion papers) hazırlanması sırasında ve denetim alan çalışması sonuçlanmak üzereyken tamamlanır. Ancak, bulgular tartışmalı olduğu ve ilave kanıtlar elde edildiği için bazı değerlemelerin yapılması raporlama aşamasına sarkabilir. Bu aşamada raporlanacak bulgular ve tavsiyeler konusunda nihaî bir karara varılır. Bir denetim bulgusu belirlenir belirlenmez, iki tür tamamlayıcı değerlendirme yapılır; bulgunun anlamlılığının değerlendirilmesi ve başarılı performansın ya da düşük performansın (performansın beklenenin altında olmasının) nedenlerinin belirlenmesi.
- 4.34 Bir bulgunun etkisi pek çok alanda rakamlarla ifade edilebilir. Örneğin, pahalı süreçler maliyeti, pahalı girdiler veya üretken olmayan ekipman, çoğu kez, tahmin edilebilir. Ayrıca, verimsiz süreçlerin etkisi, örneğin, atıl kaynaklar ya da yetersiz yönetim sürecindeki gecikmeler ya da israf edilen fizikî ve diğer kaynakların israfı olarak kendini gösterebilir. Kontrol yetersizliğinde, tatmin edici olmayan kararlarda ya da hizmete olan ilgi eksikliğinde kendini gösterdiği üzere, nitel etkiler de dikkate değer (significant) olabilir. Tanımlanan etki düzeltici eyleme olan ihtiyacı ortaya koymalıdır. Etki geçmişte kendini göstermiş şu an gösteriyor veya gelecekte gösterecek olabilir. Etik geçmişte kendini göstermişse, durum etkinin yeniden kendini göstermesini önleyecek şekilde daha önceden düzeltilmiş olmadıkça denetim bulgusu geçerliliğini koruyacaktır.
- 4.35 Denetçi, tavsiyeye temel oluşturduğu için, bulgunun altında yatan nedeni belirlemelidir. Neden, değişirse, bulguyu engelleyecek olan şeydir. Neden denetlenmekte olan kuruluşun kontrol dışında olabilir, ki bu durumda tavsiye dikkati kuruluş dışına yönlendirmelidir. Yine de, raporun ilgili bölümü yorum için söz konusu olan kuruluşa verilmelidir. Raporlama takvimi hazırlanırken bu faktör de göz önüne alınmalıdır.
- 4.36 Denetçi bir neden-etki zinciri belirleyebilir ve zincirin farklı noktalarında bulguları raporlama seçeneğine sahiptir. Bu durumda denetçi zincirdeki en önemli zayıflığa dikkat çekmelidir.
- 4.37 Bulgular kuruluş yönetimin yorumunu almak için tartışma notlarında (discussion papers) sunulabilir. Daha sonra kuruluşun yanıtları dokümante edilebilir ve analize tabi tutulabilir. Kuruluşun denetim bulguları ve tavsiyeleri ile mutabık olmadığı hallerde, böyle bir mutabakatsızlığın nedenleri eksiksiz biçimde analiz edilmelidir.

- 4.38 Performans denetimleri ile ilgili olarak Sayıştay tarafından yapılan tavsiyeler mantıkî bir tarzda ortaya konmalıdır. Tavsiyeler, çözümler aranırken yönetim tarafından hangi konuların incelenebileceğini genel olarak göstermeli ve dikkat gerektiren daha anlamlı meselelere odaklanmalıdır. Daha az önem taşıyan meseleler önlem alınması için kuruluş yönetimine havale edilmelidir.
- 4.39 Uygulanabilir ve ek değer yaratıcı olmalarını sağlamak üzere tavsiyelerin dikkatlice gözden geçirilmesi gerekir. Denetçi, örneğin, tavsiyenin denetimin amaçlarını, yani, uygun düştükçe, verimliliğe, etkinliğe ve tutumluluğa hesap verme sorumluluğuna odaklanmasını temin etmelidir. Tavsiyeye nasıl uyulacağını, tavsiyenin uygulanmasının nasıl test edileceğinin ve kuruluş tavsiyenin uygulanması için hangi spesifik faaliyetlere girişeceğini değerlendirilmesi denetçi açısından uygun bir testtir.

5. Kanıt ve Dokümantasyon

Denetim kanıtları

- 5.1 Denetim kanıtları, denetim bulgularını desteklemek üzere toplanan ve kullanılan bilgilerdir. Denetim raporundaki vargılar böylesi kanıtlar temeli üzerine inşa edilir. Bu nedenle, performans denetçileri topladıkları kanıtların niteliği, kalitesi ve miktarı üzerinde dikkatlice düşünmelidirler.
- 5.2 Bütün alan çalışması, nihaî raporda yer alacak bulguları desteklemesi düşünülen kanıtların elde edilmesi perspektifine göre planlanmalıdır. Alan çalışmasının yürütülmesine ilişkin plan denetim programıdır. Bu program da, oluşturulmuş olmaları şartıyla, denetim amaçlarına ve kriterlerine dayanır.

Kanıtların yeterliliği, uygunluğu ve kâfi miktarda olması

- 5.3 INTOSAI Denetim Standartları¹³ “Denetlenen organizasyon, program, faaliyet ya da fonksiyon hakkındaki denetçi kararını ve vargularını desteklemek üzere yeterli, konu ile doğrudan ilgili ve makul (kâfi) miktarda kanıtlar elde edilmesini” öngörmektedir.

Kanıtların yeterliliği (Competence of evidence)

- 5.4 Kanıt, göstermek istediği şeyi gerçekten gösterirse yeterlidir. (geçerlidir ve güvenilirdir) Kanıtların güvenilirliği aşağıdaki hususlar göz önüne alınarak sağlanabilir ve değerlendirilebilir:
- kanıtların doğrulanması güvenilirliği artırmak bakımından güçlü bir tekniktir. Denetçinin değişik kaynaklardan değişik türde kanıtlar bulmaya çalışması bu kapsamdadır.
 - kuruluş dışından sağlanan kanıtlar denetim hedefleri bakımından, normal olarak, kuruluş bünyesinde üretilen bilgilerden daha güvenilir kabul edilir.
 - belgeye dayalı kanıtlar genellikle, sözel kanıtlardan daha güvenilir sayılır.

¹³ Denetim Standartları, Denetim Standartları Komitesi, INTOSAI, Haziran 1992, s.50, 42

- doğrudan denetçi gözlemi ya da analizi yoluyla üretilen kanıtlar dolaylı olarak elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
- kuruluşça üretilen bilgilerin güvenilirliği kuruluşun iç kontrol sistemlerinin güvenilirliğinin bir fonksiyonudur.
- yazıyla teyid edilen sözel kanıtlar sadece sözel olan kanıtlardan daha güvenilirdir.
- asıl belgeler fotokopilerinden daha güvenilirdir. (asılların fotokopileri çekilirse, orijinal kaynağı ve çoğaltma tarihini not etmelidir) Bir denetim açısından çok önemli görülen kanıt fotokopileri, mümkünse her defasında, ilgili makamlarca tasdik edilmelidir.

Kanıtların uygunluğu

5.5 Uygunluk, kanıtlarla denetim amaçları ve kriterler arasında net ve mantıkî bağlantı bulunmasını gerektirmektedir. Veri toplama planlamasına yaklaşımlardan birisi, her bir konu ve kriter bakımından, ihtiyaç duyulan kanıtın niteliği ile mahallini ve uygulanacak denetim prosedürünü liste halinde saptamaktır.

Kanıtların kâfi miktarda olması

5.6 Üzerine denetim raporunu inşa edeceği kabul edilebilir vargılara ulaşabilmek için denetçi kâfi miktarda elverişli denetim kanıtları elde etmelidir. Kâfi miktarda olma denetim kanıtlarının rakamsal ölçüsünü ifade etmektedir. Elverişlilik ise, denetim kanıtlarının nitel ölçüsünü, yeni kriterlere uygunluğunu ve güvenilirliğini kasetmektedir.

5.7 Performans denetim bulgularının, vargılarının ve tavsiyelerinin haklı olduğu ve kanıtlandığı konusunda makul bir kişiyi ikna edecek yeterli, uygun ve güvenilir bilgiler bulunduğu zaman kanıtlar kâfi miktardadır. Belgelere dayanan kanıtları kâfi miktarda olup olmadığını belirlerken denetçi belgenin konumunu dikkate almalıdır. Örneğin, kuruluş içi ile ilgili taslak dokümanlar kuruluşun niyetleri ve kararları bakımından çok az prestije sahip olabilir.

5.8 Performans denetimindeki bir gözlemi desteklemesi gereken kanıtların sağlamlığını belirleyen faktörler şunlardır:

- önemlilik düzeyi ya da gözlemin anlamlılığı,
- söz konusu yanlış sonuçlarla bağlantılı risk derecesi,

- kuruluşun kayıtlarının ve sunumlarının güvenilirlik derecesi hakkında önceki denetim incelemelerinde kazanılan deneyim,
- kuruluşun bir konuya yönelik bilinen duyarlılığı,
- gözlemin desteklenmesi bağlamında yararlarına kıyasen kanıtların elde edilme maliyeti.

5.9 Performans denetimi sırasında toplanan kanıtlar, çoğu kez, nitel karakterde olabilir ve yoğun biçimde meslekî değer yargısından yararlanılmasını gerektirebilir. Bu nedenle, denetçi değerlendirmeler yaparken ve vargıları formüle ederken normal olarak, değişik kaynaklardan ya da değişik karakterde teyid edici kanıtlar bulmaya çalışır.

5.10 Denetim planlarken denetçi gereken denetim kanıtlarının olası karakterini, kaynaklarını ve elde edilebilirliğini saptar. Denetçi, diğer denetim raporlarından ve çalışmalardan yararlanılabilirlik ve denetim kanıtlarının elde edilme maliyeti gibi faktörleri göz önünde bulundurmalıdır.

Performans denetim kanıtlarının karakteristikleri

5.11 Performans denetimi bakımından denetim kanıtları:

- kuruluş yönetiminin ve çalışanlarının kaynakların verimli, etkin ve tutumlu kullanımıyla ilgili uygulama prensiplerine, politikalarına ya da standartlarına uygun olarak gerekli eylemleri benimseyip uygulamaya koyup koymadıkları sonucuna varmak,
- üçüncü kişilere denetçi bulgularının inanılır ve savunulabilir olduğunu göstermek

amacıyla yararlanılan olgular ve bilgilerdir.

5.12 Denetçilerin performans denetim kanıtları ile ilgili potansiyel problemlerin ya da zayıflıkların bilincinde olmaları gerekir. Potansiyel problemler kapsamına şunlar girmektedir:

- tek bir kaynağa dayalı kanıtlar (bu, güvenilirliği, geçerliliği ve kâfi miktarda olmayı etkileyebilir),
- belgeyle ya da gözlemlerle desteklenmeyen sözel kanıtlar (güvenilirlik),
- zaman-duyarlılığı olmayan, yani güncelliği kaybolmuş ve değişiklikleri yansıtmayan kanıtlar (uygunluk),

- yararlarına kıyasen elde edilmesi çok pahalı olan kanıtlar (uygunluk ve kâfi miktarda olma),
- kanıt kaynağının sonuçlarla ilgili bir çıkarının bulunması (güvenilirlik),
- toplanan örneklerin temsil edici olmaması (uygunluk, geçerlilik, kâfi miktarda olma),
- kanıtların soyutlanmış bir olayla ilişkili olabilmesi (geçerlilik, kâfi miktarda olma),
- kanıtların eksik olması, yani bir nedeni ya da etkiyi göstermemesi (güvenilirlik, kafi miktarda olma); ve
- kanıtların birbirini tutmaması (güvenilirlik).

5.13 Kanıtlar türlerine göre fiziksel, sözel, belgelere dayalı ya da analitik başlıkları altında gruplandırılabilir.

Fiziksel kanıtlar

5.14 Fiziksel kanıtlar kişilerin ve olayların gözlenmesi ya da varlıkların incelenmesi yoluyla elde edilir. Kanıtlar fotoğraflar, çizelgeler, haritalar, grafikler ya da diğer resimli sunumlar biçiminde olabilir. Tehlikeli bir durumun resmi yazılı bir tasvirden çok daha zorlayıcıdır.

5.15 Fiziksel bir durumun gözlenmesi denetimin amaçlarının gerçekleşmesi bakımından son derece önemli olduğunda, gözlem, teyid edilmelidir. Bu teyid, iki ya da daha fazla denetçiye, mümkünse kuruluşun temsilcilerinin eşliğinde, gözlem yaptırılması suretiyle gerçekleştirilebilir.

Sözel kanıtlar

5.16 Sözel kanıtlar, genellikle sorulara ya da mülakatlara cevap olarak yapılan açıklamalar biçiminde olur. Bu açıklamalar denetim çalışmasının diğer biçimleri aracılığıyla her zaman elde edilemeyen önemli ipuçları sağlar. Açıklamalar kuruluşun çalışanları, denetlenen programdan yararlananlar ya da bu programın müşterileri, denetimle bağlantılı teyid edici kanıtlar sağlamak amacıyla ilişki kurulan uzmanlar ve danışmanlar ve yurttaşlar tarafından yapılabilir.

5.17 Sadece bir arka plan olarak değil de kanıt olarak kullanılacaksa sözel kanıtların teyidi gerekir. Bu teyid:

- kendisiyle mülakat yapılan kişinin yazılı teyidi,

- aynı olguları ortaya koyan bir çok bağımsız kaynağın yaptığı etki,
- kayıtların sonradan kontrol edilmesi

yoluyla olabilir.

5.18 Denetçinin, sözlü kanıtların güvenilirliğini ve uygunluğunu değerlendirirken, mülakat yapılan kişinin inanılabilirliğini; yani, bu kişinin görevini, bilgisini, uzmanlığını ve içtenliğini, gözönünde bulundurması gerekir.

Belgelere dayalı kanıtlar

5.19 Fizikî ya da elektronik belgelere dayalı kanıtlar denetim kanıtlarının en yaygın biçimidir. Bu kanıtlar kuruluşun içinde ya da dışında olabilir. Kuruluşa gelen mektuplar ya da notlar, tedarikçilerce verilen faturalar, kira kontratları, dış ve iç denetim raporları ile diğer raporlar ve üçüncü kişilerin teyitleri belgelere dayalı dış kanıtlar kapsamına girmektedir. Belgelere dayalı iç kanıtlar kuruluş içinde bulunur. Muhasebe kayıtları, dışarıya gönderilen mektupların kopyaları, iş tanımları, planlar, bütçeler, kurum içi raporlar ve notlar, performansı özetleyen istatistikler, kurum içi politikalar ve prosedürler belgelere dayalı iç kanıtlar kapsamındadır.

5.20 Belgelere dayalı kanıtların güvenilirliği ve uygunluğu denetimin amaçlarıyla bağlantılı olarak değerlendirilmelidir. Örneğin, bir prosedürler el kitabının varlığı el kitabının uygulamaya konulduğunun kanıtı değildir. Sözel kanıtlarda olduğu gibi, belgeyi düzenleyen ya da onaylayanın konumunun, bilgisinin ve uzmanlığının değerlendirilmesi gerekebilir.

5.21 Yönetim bilgi ve kontrol sistemlerinin (örneğin, muhasebe sisteminin) çıktısı olan belgelerin bu sistem içinde işleyen iç kontroller göz önüne alınarak değerlendirilmesi gerekir. Bu tür kanıtlara dayanmayı planlayan denetçiler sistemin iç kontrollerini değerlendirmelidir.

Analitik kanıtlar

5.22 Analitik kanıtlar verilerin analizinden ve incelenmesinden elde edilir. Analiz, hesaplamaları, kuruluştan ya da ilgili diğer kaynaklardan elde edilen verilerdeki rasyoların, trendlerin ve örneklerin analizini kapsayabilir. Kıyaslamalar, konulmuş standartlar ya da üretim kıyasları kullanılarak yapılabilir. Analiz çoğu kez sayısaldir. Örneğin, üretilen çıktının tüketilen kaynaklara oranını dikkate alır. Analiz sayısal karakterde

olmayabilir. Örneğin, kuruluş hakkında yapılan şikayetlerin yapısındaki istikrarlı bir trendi gözlemler.

Kanıt elde etme süreci

5.23 Kanıtların toplanması hem hazırlık çalışması hem de denetimin inceleme evreleri sırasında gerçekleştirilir. Hazırlık çalışmasında yapılan iş toplam kanıtların bir parçasını oluşturur. Denetçiler:

- gereken verilerin özelliklerini incelemeli,
- belli denetim amaçlarının gerçekleşmesine uygun verileri toplamalı,
- denetim planının denetim çalışma programında ana hatları belirtilen denetim kriterlerine dayanan veriler toplamalı,
- analizleri, gözlemleri, varguları ve tavsiyeleri mantıkî olarak destekleyecek kâfi miktarda ve ikna edici veriler derlemeli; ve
- “olasılıklar dengesine” dayalı başarılı bir tez inşa etmek üzere kanıt standardı uygulamalıdır.

5.24 Kanıt kaynakları aşağıdaki paragraflarda ele alınmaktadır:

Politika bildirimleri ve mevzuat

5.25 Denetçiler politika belgelerini, işleyişle ilgili rehberleri, el kitaplarını, bakanlık direktiflerini, yetki devirlerini, vs, toplamalı ve bunların uygulamaya konulmasına yol açan nedenleri incelemelidir. Denetçiler, ayrıca, mevzuat değişikliklerini ve değişiklik ihtiyacının ortaya çıkmasının arkasındaki dokümanları örneğin, teklifleri, gazete kupürlerini, şikayetleri, geçmişteki davaları ve konuşmaları göz önünde bulundurmalıdır.

Yayımlanmış program performans verileri

5.26 Yayımlanmış kuruluş bütçe bildirimleri, kuruluşların amaçları ve performansları hakkında kanıtlar sağlayabilir. Bu bildirimler kuruluşun genel bir değerlendirmesinin içermenin yanı sıra finansal bilgileri ve diğer performans bilgilerini sağlar.

Mülakatlar

5.27 Mülakatlar yararlı olmakla birlikte, bilgi verecek ve sözel bilgiyi teyid edecek uygun kişilerin belirlenmesi gerekir. Konu için yeterli hazırlık son derecede önemlidir ve önceden hazırlanan soru listesi yararlı olur. Bazı durumlarda bu listenin mülakat yapılan önceden verilmesi etkili olabilir.

Dosya incelemesi

5.28 Dosyalardan edinilen bilgiler denetim bulgularını ve tavsiyelerini desteklemek bakımından güçlü kanıtlar sağlar. Dosyaların bir listesi kuruluş kayıt sistemlerinden sağlanmalıdır. Ayrıca, belli bir çalışma alanı ile ilgili dosya bilgileri o çalışma alanında bulunabilir. Denetim mülakatları da hangi dosyaların araştırılacağı ve inceleneceği konusunda ipuçları verebilir:

- stratejik planlamaya ve faaliyet planlamasına,
- yönetim kontrolüne,
- yürütme kurulu toplantı tutanaklarına,
- şikayetlere ve uyuşmazlıklara,
- incelemelere ve denetimlere

ilişkin olanlar inceleme için yararlı olabilecek dosyalar arasındadır.

5.29 Dosya incelemesi zaman-yoğun bir çalışmadır ve genellikle bütün dosyaların incelenmesi mümkün değildir. Tesadüfi olarak seçilenlerin mi yoksa araştırma amacına dayalı olarak seçilenlerin mi inceleneceği takdir edilmelidir. Genellikle ikinci yaklaşım benimsenmekle birlikte, zaman elverirse, diğer dosyaların tesadüfi bir örneği incelenmelidir.

Yönetim raporları ve incelemeleri

5.30 Kuruluşlar, genellikle, belli bir zamandaki sorunları üst yönetim için özetleyen ya da hareket tarzları öneren iç raporlar ya da incelemeler üretir. Denetçiler bütün raporları bulmalı ve incelemelidir. Mülakatlar ve yönetim toplantılarının tutanaklarının incelenmesi bu tür raporları saptamanın yöntemleri arasındadır.

Veritabanları

5.31 Kuruluşların çoğu faaliyetlerin yürütülmesi için uygun bilgileri toplayan bir tür yönetim bilgi sistemine sahiptir. Bu sistemler, özellikle ilgili denetim meselelerini rakamlarla ifade etmede, önemli kanıt kaynakları olabilir.

Dış kaynaklar

5.32 Büyük kuruluşlar, kendi sorumluluk alanlarına uygun gelişkin ihtisas kütüphanelerine sahip olabilirler. Uygun konulara ve kilit kelimelere dayalı olarak literatür taraması bilhassa yararlı olabilir.

Sayıştay kaynakları

5.33 Daha önceki denetimlerde ya da Sayıştayın stratejik planlama sürecinde toplanan kanıtlardan, eğer uygunsalar, yararlanılmalıdır.

Gözlem

5.34 Doğrudan gözlemin değeri görmemezlikten gelinmemelidir. Personelin genel davranışının gözlenmesi, baskı, moral ve uygun görülürse daha sonra izlenebilecek çalışma eksikliği hakkında bilgi verebilir.

5.35 Ancak, fiziksel olarak incelenecek faaliyetlerin ya da servislerin seçimine gerekli dikkat gösterilmelidir. Bunlar incelenmekte olan alanı temsil edici olmalıdır. Denetçiler, ayrıca, gözlemlendiklerinde kişilerin farklı davrandıklarının farkında olmalıdırlar.

5.36 Bu tür kanıtlar, teyid edilmedikleri sürece, “güçsüz” (soft) olarak değerlendirilebilir. Fotoğraflar ve video kayıtları doğrudan gözlemin değerini artırmaktadır. Gözlemlerin sonuçlarının yazılı biçimde detaylı olarak betimlenmesi tavsiye olunur.

Dokümantasyon

5.37 Denetçi, denetim vargılarını desteklemek ve denetimin performans denetimleri ile ilgili Sayıştay ve INTOSAI standartlarına uygun olarak yürütülmüş olduğunu teyid etmek üzere kanıtları dokümante etmelidir. Planlamanın dayanağı ve kapsamı, denetim metotları ve prosedürleri, araştırma tasarımı, yürütülen çalışma ve denetim sonuçları ve bulguları bu dokümantasyon kapsamındadır.

5.38 **INTOSAI Denetim Standartları**¹⁴ şunu öngörmektedir:

Denetçiler, planlamanın dayanağını ve kapsamını yürütülen çalışmayı ve denetim bulgularını da içerecek şekilde, denetim kanıtlarını yeterli ölçüde çalışma kağıtlarında dokümante etmelidirler.

Yeterli dokümantasyon çeşitli açılardan gereklidir. Dokümantasyon:

- a) denetçinin kanaatlerini ve raporlarını teyid eder ve destekler,*
- b) denetimin verimliliğini ve etkinliğini artırır,*

¹⁴ Ibid. s. 50, 51

- c) rapor hazırlamada ve denetlenen kuruluşun veya ilgili tarafın sorularına cevap vermede bilgi kaynağı olarak hizmet görür,
- d) denetçinin denetim standartlarına uygunluğunun kanıtı olarak işlev görür,
- e) planlamayı ve gözetimi kolaylaştırır,
- f) denetçinin meslekî gelişimine yardımcı olur,
- g) devredilen görevin tatmin edici bir şekilde yapıldığının sağlanmasına katkıda bulunur; ve
- h) yapılmış çalışmanın gelecekteki referansının kanıtını teşkil eder.

5.39 Eksiksiz bir dokümantasyon, şu nedenlerle, meslekî olarak kabul edilebilir bir düzeyde denetimi sürdürmenin önemli bir ögesidir:

- Raporda ifade edilen denetim kanaatlerinin yeterli ve savunulabilir bir temeli bulunmalıdır.
- Dokümantasyon; denetçilere denetim bulgularını yasama organına daha iyi açıklama imkânı verir,
- birbirini izleyen denetimler arasında etkin bir bağlantı kurar,
- kalite güvencesindeki gözden geçirmeler için bir temel oluşturur.

Çalışma kağıtları

5.40 Çalışma kağıtları performans denetimi sırasında toplanan ve üretilen bütün ilgili dokümanlardır. Denetim planlamasının kayda geçirildiği dokümanlar, uygulanan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı, bunun neticeleri ve elde edilen denetim kanıtlarından hareketle ulaşılan vargılar çalışma kağıtları kapsamındadır. Bu nedenle çalışma kağıtları, planlama, uygulama ve raporlama olmak üzere en az üç bölümü içermelidir.

5.41 Çalışma kağıtları alan çalışması ile denetim raporu arasında bağlantı kurmak üzere işlev görür ve denetimin kavranmasını sağlamak amacıyla yeteri kadar eksiksiz ve detaylı olmalıdır. Bu yüzden, çalışma kağıtları rapordaki kanaatleri ve vargıları desteklemek ve tavsiyeleri destekleyen analizler yapmak için toplanan kanıtları içermelidir.

5.42 Çalışma kağıtları kanıtlarla ilgili dokümanlara erişimi düzenler ve kolaylaştırır ve dolayısıyla:

- denetimin planlanmasına ve uygulanmasına yardımcı olur,
- tek tek denetimlerin ve bütünüyle denetim görevinin etkin şekilde yönetimini kolaylaştırır,
- denetim çalışmasının gözetimine ve gözden geçirilmesine yardım eder,
- denetim kanaatini desteklemek üzere yürütülen denetim çalışmasından edinilen kanıtları kayda geçirir.

5.43 Denetçi, çalışma kağıtlarının gizliliğini ve güvenli koruma altında olmasını sağlayacak gerekli prosedürleri benimsemeli ve çalışma kağıtlarını, kayıtların muhafazası ile ilgili yasal ve meslekî gereklilikleri karşılamak üzere yeterli bir süre muhafaza etmelidir.

5.44 Çalışma kağıtlarında bulunması gereken bazı genel özellikler aşağıda belirtilmektedir.

Eksiksizlik ve doğruluk

5.45 Çalışma kağıtları eksiksiz ve doğru olmalıdır. Çalışma kağıtları bulgulara, vargılara ve tavsiyelere gerektiği şekilde destek sağlamak ve yapılan incelemenin niteliğini ve kapsamını göstermelidir.

Anlaşılabilirlik ve özlülük

5.46 Çalışma kağıtları anlaşılır ve özlü olmalıdır. Çalışma kağıtlarını kullanan herhangi bir kimse, ek sözlü açıklamalara ihtiyaç duymaksızın, bunların amaçlarını, yapılmış olan çalışmanın niteliğini ve kapsamını ve ulaşılan vargıları anlayabilmelidir. Çalışma kağıtlarında fihrist ve dokümanlara atıfları da içeren bir özet yer almalıdır.

Hazırlamada kolaylık

5.47 Çalışma kağıtlarının hazırlanması kolay olmalıdır. Bu, kuruluşça hazırlanan yapılacak işler listesinden, önceden basılı standart denetim kağıtlarından ve veri tabanlarını ya da kelime işlemcileri kullanarak otomatik olarak üretilen standart çalışma kağıdı formatlarından yararlanmak suretiyle gerçekleştirilebilir.

Okunaklılık ve düzgünlük

5.48 Çalışma kağıtları düzgün ve okunaklı olmalıdır. Böyle değilse, rapor hazırlanmasında işe yararlılıkları sınırlı olur ve denetim kanıtı olarak değerlerini yitirebilirler.

Uygunluk (relevance)

5.49 Çalışma kağıtlarının içerdiği bilgiler görev için belirlenmiş amaçlarla bağlantılı gerçekten önemli, tutarlı ve yararlı konularla sınırlı olmalıdır.

Organizasyon

5.50 Çalışma kağıtları organize edilmeli ve tutarlı bir yapı sergilemelidir. Bu, bir mantıksal ve zahmetsiz izleme fihristi kullanılarak kolaylaştırılır. Hazırlanırken çalışma kağıtlarının dosyalanması ve indekslenmesi dosyanın her tarafındaki bilgilerin sürekli olarak yeniden ifade edilmesinden kaçınmaya yardımcı olacak verimli bir referans sisteminin oluşturulmasına katkıda bulunur.

5.51 Gerekli olduğunda, bütün destekleyici dokümanların ilgili çalışma kağıtlarına ve ayrıca denetim planına atıfları yapılmalıdır. Bu, denetimi ilgilendiren bütün bilgilere erişim kolaylığı sağlar. Denetim ile ilgili manyetik ortamda tutulan bilgilerin indekslenmesi ve atıflarının yapılması da gereklidir.

5.52 Denetim yöneticileri, gerektiğinde, bilgi depolamaya ve geri çağırmaya yardımcı olabilecekleri için, veri tabanlarından, kelime işlem paketlerindeki araştırma kolaylıklarından ya da diğer yazılım paketlerinden yararlanmayı araştırmalıdır.

Gözden geçirmede kolaylık

5.53 Eğer çalışma kağıtları yukarıda ele alınan özellikleri taşırsa, gözden geçirenlere/gözetimcilere daha az külfetli bir iş düşer.

5.54 Çalışma kağıtları hazırlanırken bunların nihaî faydaları akılda tutulmalıdır. Denetim bulguları ve tavsiyeleri için bir temel oluşturmak ve yasama organınca sorulacak sorulara gecikmesiz cevap verilmesini kolaylaştırmak bu nihaî faydalar arasındadır.

6. Raporlama

Giriş

6.1 INTOSAI Denetim Standartları şunu öngörmektedir:

Her denetim sonunda denetçi, bulguları uygun bir biçimde ortaya koyan yazılı bir kanaat ya da rapor oluşturmalıdır. Kanaatin ya da raporun içeriğinin kolay anlaşılır olması ve belirsizlikten ya da çifte anlamlılıktan uzak olması, yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtlarınca desteklenen bilgileri kapsamı ve bağımsız, objektif, doğru ve yapıcı olması gerekir¹⁵.

6.2 Her performans denetimi performans denetim bulgularını detaylandıran bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanır. Performans denetimi boyunca Sayıştay yönetimine, kuruluşa ve zaman zaman da yasama organına raporlar ve brifingler verilebilir ve sunumlar yapılabilir. Tartışma notları, rapor teklifi (taslağı) ve nihai rapor denetim sırasında üretilen raporlar kapsamındadır. Bu bölüm nihai raporun hazırlanmasını odak noktası olarak almaktadır.

6.3 Bir denetim sırasında gereken raporlamanın büyüklüğüne göre, raporlama süreci sürekli bir rapor yazma sürecinden yararlanmak suretiyle kolaylaştırılabilir. Bu süreç denetimin başlangıcında hazırlanan bir ön taslakla başlayabilir. Ön taslak daha sonra tartışma notlarında geliştirilebilir. Bu tartışma notları rapor teklifinde bir araya getirilebilir ve en sonunda da nihai denetim raporunda yetkinleştirilebilir.

6.4 Performans denetim raporları bakımından aşağıdaki hususlara önem verilmesi gerekir:

- kamu idaresinin önemli meselelerini dile getiren özlü ve net şekilde bir noktaya odaklanmış raporlara verilen değer,
- kâfi miktarda kanıtlarla desteklenmiş doğru ve objektif bilgilere dayalı bir rapora duyulan ihtiyaç,
- iyi bir şekilde geliştirilmiş ve sağlam bir biçimde temellendirilmiş denetim bulgularına olan gereksinim,

¹⁵ Ibid, s. 56-58

- tavsiyelerin amaca uygunluklarını sürdürmelerini sağlamak bakımından tam vaktinde hazırlanan bir denetim raporunun önemi,
- sağlam ve iyi oluşturulmuş bir denetim metodolojisinin yararları,
- dikkati kilit meselelerden uzaklaştırabilen aynı türden çok sayıda ama daha alt düzeyde tavsiyelerden ziyade daha az sayıda fakat anlamlı tavsiyelere sahip olunmasının önemi.

Raporlama süreci

Tartışma notları

6.5 Denetimin çeşitli aşamalarında, denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkan önemli meseleleri tanımlamak ve tartışmak amacıyla tartışma notlarına ihtiyaç duyulabilir. Tartışma notları kuruluşla ilgili olguları teyid etmeye ve denetim bulgularının ve tavsiyelerinin oluşturulmasını daha ileri noktalara taşımaya yarar. Kuruluşun teklif edilen denetim raporunun son halini incelediği zaman görmesindense, denetim bulgularındaki ve destekleyici kanıtlarındaki ya da mantıklarındaki olası zaafaların bu erken aşamada ortaya çıkarması daha yerinde olur.

6.6 Bir tartışma notu, denetimin spesifik bir bölümü ya da alanı ile ilgili bulguları ve vargıları beraberinde getirir. Tartışma notunun nihaî rapordaki hassaslıkla düzenlenmesi beklenmese de, net, özlü, basit ve her şeyin ötesinde mantikî olması arzulanır. Her bir tartışma notunun hazırlanması genellikle, tekrarlanan bir süreçtir ve alan çalışması evresinde gerçekleşir. Bir tartışma notu kurum içi kullanım ve/veya kuruluşun görüşünün alınması amacıyla hazırlanabilir.

6.7 Bir tartışma notu kaleme alınırken, nihaî raporun göz önüne alınması gerekir. Bu notların, çıkış toplantısı tartışma notunun hazırlanmasında olduğu gibi, aynı mantıksal yapıda olmaları arzu edilir.

6.8 Tartışma notları:

- olguların doğru şekilde bildirilmesini sağlamanın,
- programın doğru anlaşılmasını temin etmenin; ve
- kuruluşla ilgili önemli ilk bulguları ve tavsiyeleri keşfetmenin ve kuruluşun ön cevabını ya da tepkisini almanın

etkili bir araçtır.

- 6.9 Bir süreç yardımıyla iletişimin geliştirilmesi mümkünse de, bulgular üzerinde iyice düşünülmemişse, ters etki yaratabilir.
- 6.10 Tartışma notları özlü olmalı, meseleleri ve bunların kuruluş faaliyetleri ile programı üzerindeki etkilerini doyurucu şekilde betimleyecek kâfi miktarda bilgiyi içermelidir. Uygun görülürse, gelişmeye dönük öneriler kapsama dahil edilebilir. Bu, kamu idaresinin geliştirilmesi üzerindeki doğrudan etki ile birlikte, Sayıştay tavsiyelerinin erkenden uygulanmasına yol açabilir. Böyle bir durumda, Sayıştayın, denetim sırasında, spesifik bir meseleyi ortaya koyduğunun ve bundan sonra kuruluşun düzeltici önlemi aldığıraporda belirtilmesi uygun olabilir. Yararlanılan bilgi kaynakları bulguların kabul edilebilirliğini artırmak bakımından tartışma notunda belirtilmelidir.
- 6.11 Kuruluşa bir tartışma notu verildiğinde, bunun yalnızca görüş alınması amaçlı bir taslak olduğunun açıkça belirtilmesi gerekir. Tartışma notuna aşırı tepki verme kuruluşlar açısından alışılmamış bir şey değildir. Bazı kuruluşlar tartışma notunu resmî bir rapor teklifine uyguladıkları işlemin aynısını uygularlar. Uygun bir takdim ile birlikte kuruluşla tartışma notunun amacı hakkında kurulacak yakın ilişki kuruluş rapor üretiminin bu aşamasına uygun düşen bir cevap verme imkânını sağlamalıdır.

Çıkış toplantısı/görüşmesi

- 6.12 Taraflarca meselelerin tam olarak anlaşılmasını sağlamak ve kuruluş nihaî raporun hazırlanmasında dikkate alınmak üzere görüşlerini bildirmesine yardımcı olmak amacıyla denetimin sonunda bir çıkış toplantısı düzenlenir. Çıkış toplantısının tartışma notu rapor teklifi için düşünülen bilgilerin önemli bir kısmını içerebilir ve aslında kuruluşların denetim bulgularına ve vargularına yönelik cevaplarının kapsamından ve niteliğinden farklılık gösterebilir.
- 6.13 Çıkış toplantısından sonra Sayıştay kuruluşun cevaplarını dikkate alarak rapor teklifini hazırlar. Kuruluştan, çıkış toplantısının tartışma notu vasıtasıyla elde edilen sözlü ve yazılı cevaplar rapor teklifi hazırlığının tamamlanması için yeterli olmalıdır.

Rapor teklifi/taslak rapor

- 6.14 Rapor teklifi/taslak rapor, kuruluş denetim bulgularının ve vargularının tam metnini görmek bakımından bir ilk fırsat sağlamaktadır. Bu aşamanın amacı, denetim sırasındaki tartışmalarda görevli personel seviyesinde

alınan cevaplara ilaveten kuruluştan resmî cevaplarının talep edilmesidir. Kuruluşun cevaplarında yeni bilgiler bulunduğu durumlarda, denetçi bunu değerlendirmeli ve geleneksel kanıt standartlarının karşılanmış olması koşuluyla taslak raporu değiştirmeye hazır olmalıdır.

- 6.15 Rapor teklifi, denetim alan çalışması ve bununla bağlantılı analizler ve düşünceler ile ilgili olarak ulaşılan en üst noktayı temsil etmekte olup, Sayıştayın nihaî vargılarını ve tavsiyelerini göstermelidir.
- 6.16 Okuyucuların denetimle hedefleneni anlayabilmeleri ve sonuçları gerektiği gibi yorumlayabilmeleri için raporun denetimin amaçlarını ve kapsamını açıklaması gerekir. Kuruluşun ya da denetime tabi olan kısmının tanımlanması, incelenecek meselelerin niteliğinin ortaya konması ve denetime ayrılmış olan zaman periyodunun belirtilmesi suretiyle denetimin kapsamı tasvir edilir. Denetimin amacının ya da performans bilgisinin niteliğinin çok fazla uzmanlığı gerektirmesi veyahut denetim kanaatinin ya da performans bilgisinin kontekst dışına çıkması durumunda, kullanıcıların yanlış yönlendirilmesi söz konusu olursa, denetçinin denetimin kapsamını ve amaçlarını net bir şekilde tasvir etmeye özel dikkat göstermesi gerekir. Aynı şekilde, denetçinin, denetim raporunun dağıtımı ya da bu rapora dayanan kişilerle ilgili açık bir sınırlama bulunup bulunmadığını da değerlendirmesi gerekir. Böyle bir sınırlama söz konusu ise, bu durum denetim raporunda belirtilir.
- 6.17 Denetçi çalışmasının kapsamına ilişkin sınırlamaları ve bunun gerekçelerini denetim raporunda betimlemelidir. Örneğin, denetçi kilit örgüt birimlerini ya da sistemlerini denetleyemediği veyahut kendisinin kontrolü dışındaki faktörler nedeniyle gerekli denetim prosedürlerini uygulayamadığı durumlarda kapsam sınırlaması söz konusu olur. Denetimin kapsamı; uygun kriterler belirlenmemesi nedeniyle de sınırlanabilir. Denetçi, raporda, denetlenen faaliyetle ilgili uygun kriterler bulunmamasının yarattığı etkiler üzerinde yorum yapmanın uygun olup olmadığını değerlendirecektir.
- 6.18 Performans denetim raporu, okuyucular için, denetçilerin kanaatlerinin üzerine inşa edildiği temeli yeterince anlamalarına imkân verecek şekilde ilgili olguları ve bulguları tasvir eder. Önemli olguların değerlendirilmesi, uygun kriterlerle kıyaslamalar, kriterlerle gözlemlenenler arasındaki farklılıklar, farklılıkların nedenleri ve etkileri bu tasvir kapsamındadır. Bir

performans denetiminde denetçinin kanaati denetime tabi meseleler hakkındaki bir dizi vargıdan oluşabilir, uygun olduğunda, yönetimin verimliliğe, etkinliğe ve/veya tutumluluğa olan ilgisini sergilemek bakımından yönetimin beyanlarının doğrulanması gerekebilir.

- 6.19 Denetim raporunun belli kişileri ya da organizasyonları belirttiği durumlarda, rapor dolayısıyla saygınlıkları ya da çıkarları etkilenebilecek kesimlerden, tarafsızlık kuralına göre, görüş istenmesi gerekir. Bu tür kişilere raporun ilgili bölümleri verilmeli ve kendilerine gereken uyarı yapılarak rapordaki bilgi hakkında cevap verme fırsatı tanınmalıdır.

Nihaî rapor

- 6.20 Yayımlanan nihai performans denetim raporu, yasama organı ve kamuoyu tarafından Sayıştayın performans denetim fonksiyonunun değerlendirilmesine yarayan bir üründür. Özellikle kuruluşların itirazı olan alanlardaki önemli hatalar belli bir raporun ve Sayıştayın saygınlığına zarar verebilir. Bu nedenle, raporun eksiksizliğine, mantığına ve kolayca anlaşılabilirliğine büyük önem verilmesi yaşamsal önem taşır.
- 6.21 Performans denetim raporları, koşulları dikkate alarak meseleleri sağlam bir şekilde açıklamanın yanı sıra zamanlı ve tarafsız da olmalıdır. Önemli meselelerin ele alındığı durumlarda meselelerin ve açıklamaların mantıksal ve ikna edici bir sunumu yapılmalıdır. Raporun kamu idaresinin iyileştirilmesi ile ilgili etkisini en üst düzeye çıkarmak üzere raporun yanlışsız, eksiksiz, savunulabilir, anlaşılabilir ve dengeli olmasının sağlanmasına dikkat gösterilmelidir.
- 6.22 Önemli meseleler ve tavsiyeler raporun özetinde vurgulanmalıdır.
- 6.23 Denetçi, raporun hazırlanmasına dayanak teşkil etmek üzere toplanan kanıtlardan çıkarılan sonuçları gözden geçirmeli ve değerlendirmelidir. Performans denetim raporları, denetim görev yetkisindeki ve kapsamındaki değişikliklere ve belli denetimdeki ve onun bulgularındaki karmaşıklığa göre farklılık gösterir.
- 6.24 İster mevzuatla, ister yönetim organının direktifiyle, isterse sözleşmeyle belirlenmiş olsun, performans denetim görev ve yetkisi performans denetimiyle ilgili asgari denetim ve raporlama gerekliliklerini belirtir.

Raporun içeriği

6.25 INTOSAI raporlama standartları¹⁶ şunu ifade etmektedir: “Performans denetimleri bakımından, rapor, denetim amaçlarıyla tutarlı bütün önemli aykırı durumları kapsamına almalıdır.”

6.26 INTOSAI raporlama standartları, daha sonra, bütün denetim raporlarının biçiminin ve içeriğinin aşağıdaki genel prensiplere dayandığını belirtmektedir:

- **Başlık:** “Okuyucunun başkaları tarafından yayımlanan bildirimlerden ve bilgilerden ayırdetmesine yardımcı olmak üzere kanaat (görüş) ya da rapor uygun bir isim ya da başlıkla başlanmalıdır.”
- **İmza ve tarih:** “Kanaat ya da rapor gerektiği şekilde imzalanmalıdır. Tarihin yer alması okuyucuya hangi tarihe kadar ki işlemlerin ya da olayların etkilerinin denetçi tarafından dikkate alındığı hakkında bilgi verir.”
- **Amaçlar ve kapsam:** “Kanaat ya da rapor denetimin amaçlarından ve kapsamından söz etmelidir. Bu bilgi denetimin hedefini ve sınırlarını belirtir.”
- **Eksiksiz olma:** “Kanaatlerin ilgili oldukları finansal tablolara eklenmesi ve onlarla birlikte yayımlanması gerekli ise de performans raporları tek başlarına yayımlanabilir. Denetçinin kanaatleri ve raporları denetçi tarafından hazırlandığı biçimiyle sunulmalıdır. Bağımsızlığından yararlanarak Sayıştay uygun gördüğü herhangi bir şeyi rapora ithal edebilmelidir. Ancak zaman zaman Sayıştay, ulusal çıkarlar nedeniyle, serbestçe açıklanamayacak bilgilere sahip olabilir. Bu, raporun eksiksiz olmasını etkileyebilir. Böyle bir durumda denetçinin gizli ve hassas bilgileri içerme olasılığı bulunan ayrı ve yayımlanmayacak bir rapor hazırlanma ihtiyacını değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır.”
- **Muhatap:** “Kanaat ya da rapor denetim taahhüdünün şartları ile yerel düzenlemelerin ya da uygulamaların gerektirdiği biçimde

¹⁶ Ibid, s. 56-58

muhatap aldıklarını belirtmelidir. Kanaat ya da raporun dağıtım ile ilgili resmi prosedürlerin bulunması halinde bu gerekli olmayabilir.”

- **Konunun belirlenmesi:** “Kanaat ya da rapor ilişkili olduğu tabloları (düzenlilik [finansal] denetimleri söz konusu olduğunda) ya da alanı (performans denetimleri söz konusu olduğunda) belirtmelidir. Bu husus, denetlenen kuruluşun adı, finansal tabloların kapsadığı tarih ve devre ile denetlenen konu gibi bilgileri içerir”.
- **Yasal dayanak:** “Denetim kanaatleri ve raporları denetimin dayandığı mevzuatı ve diğer yetkileri belirtmelidir.”
- **Standartlara uygunluk:** “Denetim kanaatleri ya da raporları denetimin icrasında uyulan standartları ya da gelenekleri belirtmeli ve böylece okuyucuya denetimin genel kabul görmüş prosedürlere uygun olarak yürütülmüş olduğunun güvencesini vermelidir.”
- **Vaktindelik:** “Denetim kanaat ya da raporu, okuyuculara ve kullanıcılara özellikle gerekli tedbirleri alması gerekenlere en yüksek faydayı sağlamak bakımından, gecikmeksizin, bunların istifadesine hazır olmalıdır.”

6.27 Sayıştaylar uygun bir performans denetim rapor yapısını belirlemeli ve kurala bağlamalıdır. Yapı; denetlenen faaliyetin ya da konunun, denetim amaçlarının ve kapsamının, denetim kriterlerinin, gözlemlerin ve bulguların, vargıların ve tavsiyelerin sunumunu kapsamalı ve denetlenen kuruluş yönetiminin cevabını dikkate almalıdır.

7. İzleme Süreçleri

Giriş

7.1 Sayıştayın öncelikli amacı kamu sektörünün performansının ve hesap verme sorumluluğunun denetim tavsiyeleri aracılığıyla geliştirilmesidir. Raporadaki tavsiyelerin etkin biçimde ve vakitlice uygulanması izleme sürecini kolaylaştırır. Bunu gerçekleştirmek için Sayıştayın denetim raporlarının izlenmesine yönelik istikrarlı ve sistemli bir yaklaşım benimsemesi gerekir.

7.2 Sayıştay tavsiyelerinin izlenmesi üç ana amaca hizmet eder:

- denetim raporlarının etkinliğinin artırılması -denetim raporlarının izlenmesinin temel nedeni tavsiyelerin uygulanma olasılığını yükseltmektedir. Bir raporun izleneceğinin bilinmesi kurum yönetiminin uygulanacağını ifade ettikleri tavsiyelerin gerçekleşmesi ihtimalini arttırmalıdır.
- yasama organına yardımcı olunması -izleme faaliyetleri yasama organının etkinliklerinin yönlendirilmesinde değerli bilgiler sağlayabilir.
- Sayıştayın performansının değerlendirilmesi -izleme faaliyetleri Sayıştayın performansının ölçülüp değerlendirilmesi için bir temel oluşturur. Özellikle de, denetim süresince harcamalarda tasarruf sağlamanın ve öngörülen diğer faydaların doğrulanması bakımından bir fırsat yaratır.

7.3 İzleme faaliyeti alınan önlemlerin yetersizliğine ilişkin örnekler bulma yerine tavsiyelerin uygulanmasını teşvik etmeye yöneltilmelidir. Denetçi daha önceki denetimlerde tespit edilmiş olan yetersizliklerin düzeltilmesine odaklanmalıdır.

7.4 İzleme süreci kamu sektörü yönetiminde iyileştirmeler yapılmasında Sayıştaya ve hükümete performans denetiminin etkinliği hakkında geri-bildirim sağlar. Bu geri-bildirimler başlangıç raporu (initial report) sırasında kurum tarafından kabul edilmemekle birlikte uygulanmaya konulmuş tavsiyelerin olduğu durumlarda Sayıştayın etkinliğini göstermesi bakımından, özellikle, yararlıdır. Bu tür öz-değerlendirmeler (self-evaluation) Sayıştayın güvenilirliğine de yardımcı olur.

7.5 Performans denetimi izleme faaliyetinin başlıca üç türü bulunur:

- kurum faaliyetlerinden haberdar olma,
- kurum faaliyetini, muhtemelen, kurumla toplantılar yapmak suretiyle daha detaylı gözden geçirme. Bu tür izleme yoğun alan çalışması gerektirmediğinden çoğu zaman masa başında yapılan değerlendirmeleri ifade eder. Söz konusu izleme faaliyeti, özellikle, konunun güncel, hassas ve riskli olduğu, ancak ilk denetimden bu yana kısa bir zamanın geçtiği durumlarda gerçekleştirilebilir.
- alan çalışması yapılmasını ve Parlamento'ya rapor sunulmasını gerektiren bir izleme denetimi. Üç yıllık bir periyot içinde tek bir izleme denetim faaliyetinden başka bir denetim yapılması gerekir.

7.6 Yukarıda söz edilen izleme faaliyetinin sonuçlarına dayanarak bir esas izleme denetiminin (a full follow-up audit) gerekli olmadığına karar verilebilir. Herhangi bir incelemede, bir denetim planı hazırlanması ve bir esas izleme denetimi yapılması için kaynak ayrılmasına karar verilmesi gerekir.

İzleme faaliyetinin planlanması

7.7 İzleme görevlerinin önceliklendirilmesi genel denetim stratejisi bağlamında değerlendirilmelidir. İzleme süreçleri, genellikle, izleme faaliyetinin yaratacağı etkilerin sonucunda maliyetlerin daha fazla öne çıkmasının beklendiği durumlarda işletilir. Bu tür etkiler hem ilk tavsiyelerin uygulanma olasılığının artırılmasını hem de yeni etkilerin yaratılmasını kapsar.

7.8 İncelemenin küçük boyutlu olması veya sadece bir defalık bir olaya veyahut da bugün ortadan kalkmış spesifik bir programa yönelik olması izleme denetimlerinin yapılmama nedenlerinden olabilir. İzleme faaliyeti, bu durumlarda bile, denetim sırasında tavsiye edilen genel ilkelerin kurum tarafından uygulanıp uygulanmadığının test edilmesini kapsayabilir. Keza, yasama organı tarafından yapılacak daha kapsamlı incelemeler bakımından anlamlı meselelerin ortaya çıkarılmasının veya denetim tavsiyelerinin muhtemelen anlamlı yararlar sağlamanın gerektiği durumlarda, daha küçük boyutlu denetimler spesifik izleme faaliyetine haklılık kazandırabilir.

İzleme faaliyetinin değerlendirilmesi ve raporlanması

- 7.9 Tavsiyeleri izleyecek olan sayıştay personeline çok çeşitli bilgi kaynakları yardımcı olur. İzleme faaliyetine başlamanın etkili tek yolu izleme denetiminin başlangıcında, kurumdan, her bir tavsiye hakkında alınan önlemin durumunu teyit etme talebinde bulunmaktır. Sağlanan bilgiler daha sonra belge incelemesi ve mülakatların gerçekleştirilmesi bakımından yararlı bir başlangıç noktasını oluşturur.
- 7.10 Denetim tavsiyelerinin izlenmesi suretiyle elde edilen sonuçlar; alınan önlemleri en iyi şekilde tanımlayan “durum tespiti” (“status of action”) sınıflamasına göre kaydedilmelidir. Tavsiyelerle ilgili olarak önlem almama ya da alınan önlemin tamamlanmama nedenleri dokümente edilmeli ve etkisi görülmeyen anlamlı tavsiyelerle ilgili olarak daha başka önlemler düşünülmelidir.
- 7.11 Bir tavsiyenin kurumca reddedilmesi o tavsiyenin izlenmeyeceği anlamına gelmemelidir. Kurumun hiç bir önlem almadığı kabul edilerek, durum “harekete geçilmedi” (“action not initiated”) şeklinde kaydedilmelidir.
- 7.12 Sayıştayın bulguları ve tavsiyeleriyle ilgili olarak alınan önlemlerin tespit edilmesi ve denetimin etkisinin değerlendirilmesi sayıştayın performans incelemelerinin etkinliğini ölçmeye yardımcı olur. Bu etkiler arasında verimlilik, etkinlik, tutumluluk, hizmet kalitesi, planlama, kontrol ve yönetim ile hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesine ilişkin örnekler sayılabilir. Mümkün olduğunda, performans incelemelerinin yarattığı etki kaydedilmelidir.
- 7.13 Yaratılan etkilerin tespitinde, “net” faydaları göstermek bakımından etkilerin gerçekleşmesiyle bağlantılı olan dengeleyici masrafların tahmin edilmesi gerekir. Mümkün olan durumlarda anlamlı etkiler kurumla ya da ilgili kuruluşlarla doğrulanmalıdır. Anlamlı nitelikteki diğer değişiklikler bağlamında, bir denetim raporunun etkisinin ortadan kaldırılmasının çok zor olabileceği kabul edilir. Geride kalan önemli faktör denetim tavsiyelerinin uygulamaya konulup konulmadığıdır ve yaratılan etkinin ölçülebilen tek göstergesi bu husus olabilir.
- 7.14 İzleme faaliyetinin yürütülmesi denetlenen programda veya bağlantılı bir programda değişmeyen epeyce risk bulunduğunu gösterebilir. Herhangi bir denetim faaliyeti sırasında, denetçiler incelemeye elverişli alanlar

bakımından ilerde çok yararlı sonuçlar doğuracak fırsatlara karşı uyanık olmalıdırlar. Performans ve finansal tablo denetimleri bakımından bu tür bilgiler yıllık planlama süreçlerine sürekli biçimde gönderilmelidir.

- 7.15 Denetimlerin izlenmesi sırasında tespit edilen yetersizlikler ve gelişmeler yasama organına rapor edilmelidir. Raporlama seçenekleri arasında tek konulu raporlar veya çok sayıdaki izleme denetimlerini derleyen tek bir rapor sayılabilir. Keza, denetim tavsiyelerine cevap verilmesinde olumlu hareket tarzı raporlama olmalıdır, aslına bakılırsa bu durum hem kurumun hem de sayıştayın saygınlığını gösterir.
- 7.16 Tek-konulu izleme raporları incelemelerin raporlama ilkelerine uymalıdır. Kurumlara cevap verme fırsatı tanınmalı, cevaplarına veya cevaplarının bir bölümüne raporlarda yer verilmelidir. Bu tür hareket tarzı yasama organına sunulan raporun dengeli olmasını temin bakımından önemlidir.

8. Denetim Yönetimi-Bazı Önemli Hususlar

Denetlenenlerle müzakerelerde bulunma

8.1 Bir kurumun programının veya faaliyetinin etkin ve verimli biçimde denetlenmesinde önemli olan bir faktör o kurumla iyi ilişkiler geliştirilmesidir. Denetim ekibinin incelemenin seyri içinde eksiksiz bir meslekî yaklaşım sürdürmek suretiyle yönetimle işbirliği ve diyalog sağlayabilmesi ve güveni pekiştirmesi durumunda, denetimin gelişimi ve sonucu hızlanır. Denetim sürecinin kalitesi, büyük ölçüde, kurumla yürütülen müzakerelerin özenle yönetilmesine bağlıdır. Sayıştay, inceleme sırasında, kurumla süreklilik temelinde bir iletişim politikası benimsemelidir.

8.2 Denetlenen kurum yönetiminin hasmane bir yaklaşım geliştirmesine meydan vermemek üzere denetim ekibinin önlemler alması önemli bir husustur. Kurumla iyi ilişkiler kurulmasına yardımcı olmak bakımından denetçi;

- kurum bünyesinde o sırada yürütülmekte olan başka bir inceleme faaliyetinin farkında olmalıdır,
- yürütülen performans incelemesinde sayıştayın rolünü ve sorumluluklarını açıklayabilmeli ve buna istekli olmalıdır,
- kurumla yapılan müzakerelerin uygun ve sorumlu makamlarla yürütülmesini temin etmelidir,
- kurumla gerçekleştirilecek bütün toplantılara eksiksiz biçimde hazırlanmalıdır,
- sadece geçmiş dönemi eleştirmek yerine gelecekteki iyileşmelere vurgu yapmalıdır,
- kurum-dışı kısıtlamaların ve yönetim-kaynaklı iyileşmelerin kontekste ve mutabakata dayalı olarak görüşülen denetim meseleleri içinde dikkate alınmasını sağlamalıdır.

- 8.3 Denetim yöneticileri, program hedeflerinin ve meselelerinin eksiksiz biçimde anlaşılmasını ve muhtemel denetim tavsiyelerinin test edilip doğru olarak belirlenmesini sağlamak üzere kurumun üst düzey yöneticileriyle düzenli biçimde bağlantı kurulmasını temin etmelidirler. Keza, kurum tarafından yüksek riskli alanların denetlenmesinin talep edildiği durumlarda performans incelemeleri ek değer yaratmalıdır.
- 8.4 İncelemenin işbirliği içinde yürütülmesi durumunda, iyileşmeye yönelik önerilerin kurum yönetimi tarafından erken bir tarihte (hatta denetim sırasında) uygulanmasının daha ciddi biçimde göz önünde bulundurulma olasılığı çok daha yüksektir. Ancak, işbirliğine açık bir yaklaşım denetimin bağımsızlığı pahasına sürdürülmemelidir.
- 8.5 Sayıştay personeli geleneksel olarak mesleğin gerektirdiği nezaket kurallarına riayet etmeli, kurumla iyi ilişkiler kurmaya çalışmalı, bilginin serbest ve doğru biçimde akışını özendirmeli ve tartışmaları karşılıklı saygı ve anlayış ortamı içinde yürütmelidir. Sayıştay bilgiye erişim yetkilerinden incelikli biçimde ve sayıştayın yetkileri yanı sıra kurumun sürekli faaliyetleriyle ilgili sorumluluklarını dikkate alarak yararlanmalıdır.
- 8.6 Sayıştay denetime başlama niyetini kurumlara uygun biçimde bildirmeye ve kurumun ilgili personeli ile denetimin genel kapsamını tartışmaya gayret etmelidir.

Denetlenenle bağlantı kurma

- 8.7 Denetlenenle ilk bağlantı normal olarak denetimle görevlendirilen denetim yöneticisi tarafından kurulur. Kurumun uygun makamdaki icracı yönetimiyle ve sayıştayla kurum arasında kabul görmüş iş ilişkilerine göre bağlantı kurulmalıdır.
- 8.8 Kuruma ilk bağlantıda şu konular hakkında bilgi verilmelidir:
- yürütülecek denetimin hedefleri, başlama tarihi, süresi ve türü,
 - planlama aşaması süresinde ziyaret edilmek üzere programa alınan daireler ve mahaller,
 - denetim personeli ile sayıştay bünyesinde bağlantı sağlamakla görevlendirilen personel hakkında ayrıntılı bilgiler.

8.9 İlk bağlantı kurum temsilcilerinin bir açılış/giriş toplantısı (opening/entry conference) olarak düzenlenir. Açılış/giriş toplantısının hedeflerinin şu hususları kapsamı gerekir:

- kurumun kilit personeli ile denetim ekibinin tanışmasına imkân vermelidir,
- hem yönetim hem de iş düzeyinde uygun bir ilişki kurma programı oluşturulmalıdır; bu programa tereddüt edilen bulguların tedrici raporlaması da dahildir,
- denetim hedeflerinin ve süreçlerinin kurum tarafından açık ve net biçimde anlaşılması sağlanmalıdır; erişim yetkisinin tanımlanması ve gizliliğe ilişkin tedbirler alınması bu hususa dahildir,
- kurum sorumluluklarının ana hatları belirlenmeli ve kurumun soracağı sualler veya yanlış anlaşılmalara açıklığa kavuşturulmalıdır,
- uygun büro temini ve binalara, personele, dosyalara, sistemlere ve verilere erişim gibi denetim ekibinin idarî düzenlemeleri gerçekleştirilmelidir.

8.10 Denetimin niteliğine bağlı olarak açılış/giriş toplantısında sayıştay ile denetlenen kurum temsilcilerinin pozisyonları üzerinde özenle düşünülmelidir. Açılış/ giriş toplantısı dokümante edilmelidir.

8.11 Performans denetiminin esasına geçilmesine karar verildikten sonra denetim metodolojisi ve muhtemel kapsam hakkında kuruma ayrıntılı bilgiler bildirilmelidir.

8.12 Her incelemenin sonunda, tercihan açılış/giriş toplantısına katılan kişilerle bir çıkış (exit) toplantısı düzenlenir. Çıkış toplantısı kayda geçirilmelidir. Çıkış toplantısının amaçları şunlardır:

- çıkış için bir toplantı tutanağı düzenlemek,
- yapıcı bir bakış içinde incelemeyi duyurmak ve kurum için avantajlarını belirtmek,
- kurum yönetimiyle denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini geçici olarak tartışmak ve bu konular hakkında yönetimin görüşlerini almak,

- iyileşmeye yönelik tavsiyelerin değerlendirilmesinde yöneticilerin tecrübelerinden yararlanmak,
- kuruma yanlış anlamaları düzeltme ve denetim sonuçları ile bulguları hakkında soru sorma fırsatı vermek.

Kalitenin güvence altına alınması ve kalite kontrolü

Giriş

8.13 INTOSAI Denetim Standartları şunu öngörmektedir:

Sayıştay;

- a) Temel kalite güvence süreçlerinin tatminkâr biçimde uygulandığını teyit etmek,*
- b) denetim raporunun kalitesini sağlamak,*
- c) gelişmeleri sağlamlaştırmak ve yetersizliklerin tekrarını önlemek¹⁷ üzere sistemler ve prosedürler oluşturmalıdır.*

8.14 Sayıştay kalite güvence/kontrol politikalarını ve prosedürlerini uygulamaya koymalıdır. Kalite güvencesi denetim faaliyetini yüksek standartta sürdürmek üzere Sayıştaylarca oluşturulan politikaları, sistemleri ve prosedürleri ifade eder. Kalite kontrolü ise denetim görevlerinin günlük yönetimine uygulanan gereklilikler anlamına gelir.

Kalite güvence süreçleri

8.15 INTOSAI Denetim Standartları şunu öngörmektedir: "...Sayıştaylardan kendi kalite güvence düzenlemelerini oluşturmaları beklenir. Bu düzenlemelerden kasıt, örnek alınan bir grup denetim faaliyetinin planlamasının, yürütülmesinin ve raporlamasının, bu faaliyete katılmayan ancak uygun niteliklere sahip bulunan Sayıştay mensuplarınca ayrıntılı biçimde gözden geçirilmesidir. ..."¹⁸

8.16 Sayıştay, yasal ve meslekî yükümlülüklerinin bir parçası olarak yeterli kalite güvence sistemleri oluşturup desteklemelidir. Bu sistemler Sayıştayın bünyesinde gerçekleştirilen işin meslekî gerekliliklerini ve standartlarını

¹⁷ Ibid, s.39

¹⁸ Ibid, s.39

karşılama yetecek güvenceyle kurumu donatmak üzere tasarlanmış bir organizasyonel yapıdan, politikalardan ve prosedürlerden oluşur.

8.17 Bir kalite güvence sistemi;

- işe alma ve terfi ettirme göstergelerini,
- personel tahsisi amacıyla kalite kontrolünün idarî ve teknik boyutları açısından işe dönük rehberliği,
- ilgili bütün personel bakımından kalite kontrol politikalarının, prosedürlerinin ve sonuçlarının duyurulmasına yönelik bir ilkeyi,
- yeterli düzeyde izlemeyi ve kalite güvence sistemlerini gözden geçirmeyi

öngörmelidir.

8.18 Kalite güvence mekanizmaları şu hususları kapsar:

- planlanma incelemeleri (planing reviews) -görevin başarıyla tamamlanması bakımından planlama aşamasında yaşamsal olduğu düşünülen bütün meseleler dikkate alınmak suretiyle yeterli görüş sağlamak amacıyla belirli görevlerin planlanması, görevden bağımsız biçimde Sayıştay yönetimi tarafından incelenebilir.
- süreklilik temelinde gözden geçirmeler (on-going reviews)-bütün görevlerle ilgili çalışma gözetimcilerce ve görev amirlerince (task managers) devamlı suretle incelemeye tabi tutulur. Bu gözden geçirmeler denetim görevlerinin kalitesinin sürdürülmesi ile geribildirimler ve iş başında eğitimler aracılığıyla personel gelişiminin sağlanması bakımından elzemdir.
- Görevle ilgili gözden geçirmeler (task reviews) -bir denetimin sonucu olarak talep edilen bir raporun imzalanmasından evvel tamamlanan bütün görevler gözden geçirilmelidir.
- yıllık gözden geçirme programı (annual review program)- Sayıştayın halihazırdaki metodolojisindeki ve uygulamalarındaki yetersizlikler hakkında Sayıştay yönetimini bilgilendirmek amacıyla, biten işlerden seçilen bir grup örnek için işletilen yalın ve bağımsız bir inceleme süreci.

8.19 Planlama incelemeleri ve görevle ilgili gözden geçirmeler yüksek riskli veya karmaşık denetim görevlerine odaklanmalıdır. Bu tür incelemeler, raporun imzalanmasından evvel söz konusu görevlerin denetimin bütün önemli alanlarına seslenen ek güvence sağlar.

Kalite güvencesini gözden geçirme programı

8.20 Kalite güvencesini gözden geçirme programı; yerine getirilen bir görevin genel kalite düzeyini değerlendirmek üzere Sayıştay bünyesinde gerçekleştirilen faaliyetlerin bir dizi bağımsız meslektaş incelemesinden geçirilmesidir. Programın sonuçları en azından yılda bir defa Sayıştay yönetimine raporlanmalıdır. Kalite güvencesini gözden geçirme faaliyeti politikaya ve prosedürlere bağlılığı, bu politikalarda ve prosedürlerde gelişmelere yönelik herhangi bir alanın bulunduğu durumlarda, bu hususların tanımlanmasını araştırabilir veya belirli hedefleri karşılamak amacıyla yapılan bir işin kalitesini değerlendirebilir.

8.21 Kalite güvence gözden geçirme faaliyeti, genellikle, hem belirli süreçlere bağlılığa hem de belirli bir görev ya da görev grubu ile ilgili olarak yapılan işin kalitesine yöneliktir: görevle ilgili gözden geçirme yıllık programını ve herhangi bir zamanda gerçekleştirilen bir görevin özel amaçlı olarak incelenmesini gerektirebilir.

8.22 Sayıştay yönetimi tarafından seçilen görevler, mümkün olduğunca, Sayıştay tarafından gerçekleştirilen bütün görevleri temsil edici nitelikte olmalıdır. Değerlendirmeler yüksek riskli, hacimli ve karmaşık görevler ile daha küçük ve daha az karmaşık bazı görevler arasından seçilmelidir.

8.23 Kalite güvencesini gözden geçirme programının raporu (sayı ve tür itibariyle) seçilen görevler, bulgular ve tavsiyeler dahil olmak üzere bütün incelemelerin sonuçlarını özetlemelidir. Rapor tekil denetimlere odaklanmamalı, ancak gözden geçirme programı sırasında belirlenen bu tür bulguların bir özeti olmalıdır.

8.24 Kalite güvencesini gözden geçirme faaliyeti, genellikle, değerlendirmeyi yapan ekip içinde tutarlılığı sağlamak üzere bir anket formundan yararlanmak suretiyle gerçekleştirilir, ancak bu yaklaşıma değerlendirilecek olan denetimlerin kaliteyle ilgili özellikleri bakımından müracaat edilmelidir.

- 8.25 Performans denetimlerinin kalitesi ilgili denetim standartlarına göre değerlendirilmelidir. Kısacası, kalite güvencesi gözden geçirme süreci denetim raporlarını destelemek amacıyla kâfi ölçüde uygun kanıtların bulunup bulunmadığını raporlar.
- 8.26 Gözden geçirme ekibinin üyeleri Sayıştay yönetimince bilgilerine ve tecrübelerine dayanılarak seçilir ve bu kişiler, genellikle, denetim yöneticisi düzeyinde olmalıdır. Ekip üyeleri inceledikleri çalışmadan bağımsız olmalıdır.
- 8.27 Kalite güvence gözden geçirme raporları, yürürlükteki uygulamalardaki ve metodolojideki zayıflıkları belirlemenin yanı sıra, pozitif bulgulara dikkat çekmeli ve kurum ölçeğinde iyi uygulama örneği olarak takdim edilecek gelişkin uygulamaları tespit etmelidir.
- 8.28 Bütün denetim yöneticileri görevlerine yönelik kalite güvence değerlendirme bulguları ile ilgilenmekten sorumludurlar. Sayıştay yönetimi; fark edilen problemleri veya iyileşme yönündeki tavsiyeleri, uygun değişikliklerle, Sayıştayın metodolojisine ve uygulamalarına uyarlamaktan sorumludur.

Kalite kontrolü

- 8.29 Kalite kontrol prosedürleri, bütün denetimlerin ilgili denetim standartlarına göre yürütülmesini temin etmek üzere tasarlanmalıdır. Kalite kontrol prosedürlerinin hedefleri şu hususları kapsamalıdır:
- meslekî yeterlilik,
 - meslekî bağımsızlık,
 - personeli gözetim altında bulundurma ve işle görevlendirme,
 - yol gösterme ve yardımcı olma,
 - müşteri değerlendirmesi,
 - idarî ve teknik sorumlulukların ayrılması.
- 8.30 Sayıştayın genel kalite kontrol politikaları ve prosedürleri bu politikaların ve prosedürlerin anlaşılmasını ve uygulanmasını makul bir güvence altına alacak şekilde personele duyurulmalıdır. Kalite kontrolü özel kararların altında yatan sorumluluğun açık biçimde anlaşılmasını gerektirir. Denetime katılan herkes sorumluluklarının tam anlamıyla tanımlanıp anlaşılmasından sorumludur.

8.31 Denetim yöneticisi; ayrıntılı planlama, denetimin icrası, personelin gözetimi, Sayıştay yönetimine raporlama ile denetim raporunun hazırlığının gözden geçirilmesi dahil olmak üzere denetimin rutin biçimdeki yönetiminden sorumludur. Bu hususlar aşağıda daha ayrıntılı biçimde anlatılmaktadır.

Denetim planlaması

8.32 Bu konu kilometre taşları belirlenmesini, kaynakların tahsis edilmesini (danışmanlardan yararlanma dahil), zaman çizelgesinin hazırlanmasını ve daha önce bahsedildiği üzere, genel olarak proje yönetim ilkelerinden yararlanmayı gerektirir. Denetim yöneticisinin denetimi planlaması sırasında kalite, kaynaklar ve zamanlama türünden faktörleri dikkate alması gerekir.

Bütçeler ve izleme

8.33 Denetim planları/programları finansal bir bütçeyi ve denetimin tamamlanmasına yönelik bir zaman çizelgesini ihtiva etmelidir. Bütçe denetimle bağlantılı olabilecek ücretler, harcırah, danışman ödemeleri ile diğer dolaysız masrafların tahsisinden oluşmalıdır. Zaman çizelgesi denetim raporunun tamamlanması için mutabakata varılmış toplantı tarihi hedefine göre formüle edilmelidir.

8.34 Bütçe ve zaman çizelgesi çalışma kağıtlarında dokümanite edilmelidir. Gelişimin izlenmesi ve kaydedilmesi bu hedeflere göre olmalıdır. Denetim yöneticisi ve Sayıştay yönetimi denetimin bütçe çerçevesinde ve zamanında tamamlanmasından sorumlu olup muhtemel riskleri belirlemeli ve denetim üzerinde asgari düzeyde etki yaratması için iş süreklilik planları (contingency plans) geliştirmelidirler. Sözü edilen iş süreklilik planları denetimin kapsamına ve ilgi alanına ilaveler yapılmasını, bütçe sınırları içinde kaynakların alt-programlar arasında kaydırılmasını, maliyeti bulunmayan çözümlerin tespit edilmesini veya artışı gerektiren bir olayın vukuu durumunda bütçenin artırılmasını kapsayabilir.

Danışmanlardan yararlanma

8.35 Denetim yöneticisi her denetim için uygun becerileri bulunan personelin seçilmesini sağlamalıdır. Bu husus Sayıştayın gereksinimlerinin kurum içindeki uzmanlarca veya kurum dışındaki uzmanlarca ne ölçüde iyi bir şekilde karşılanacağına ilişkin özel durumlarda Sayıştay yönetiminin

vereceği karara bağlıdır. Fonksiyonların yürütülmesi bakımından Sayıştayın kurum dışından tavsiye alması durumunda, bu tür düzenlemeler için gerekli özenin gösterilmesi ve bilginin gizliliği standartları uygulanır.

8.36 Bir denetime yardımcı olmak amacıyla bir danışmandan yararlanmak üzere nihaî karar verilmeden önce, denetlenmekte olan kuruma, Sayıştayca danışmandan yararlanılacak olayda, mevcut veya muhtemel bir çıkar çatışması bulunup bulunmadığı hakkında, kendi kanaatine göre, görüş bildirme fırsatı verilmelidir. Kurumun ve danışmanın görüşlerini dikkate almak suretiyle, denetimi yürütmede yardımcı olacak danışmandan yararlanıp yararlanmamak nihaî olarak Sayıştayın vereceği bir karardır.

Denetimin icrası

8.37 Denetimin sorunsuz ve verimli biçimde yürütülmesini temin bakımından denetim yöneticisinin, denetimin konusu hakkında bilgi eksikliği, denetim personelinin bulunmayışı, denetlenen alanda meydana gelen değişiklikler ve kurumda güvenilir verilerin olmayışı türünden denetimin zaman açısından tamamlanmasına yönelik risklerin farkında olması gerekir. Denetim yöneticisi, ayrıca, incelemenin denetim hedeflerine ve kapsamına uygun olmasını da sağlamalıdır.

8.38 Denetim yöneticisi, önemlilik meselelerinin saptanmasından da sorumludur. Bu meselelerin denetimin başlangıç hedeflerinin ve kapsamının dışında olduğu veya denetimi zamanında ve bütçe sınırları içinde tamamlanabilmesini ekibin kapasitesinin etkilediği durumlarda, denetim yöneticisi bu sorunların üstesinden gelme seçeneklerini tespit etmiş olmalıdır. Aşağıdakilerle sınırlı olmamakla birlikte, bu seçenekler arasında şunlar sayılabilir:

- bütçe sınırları ve zamanlama aynı kalırken revize edilen bir sonucu hesaba katmak amacıyla incelemenin kapsamının ve ilgi alanının değiştirilmesi,
- daha sonra yürütülecek yeni bir incelemenin esaslarını şekillendirirken önemli bir meselenin tespit edilmesi; veya
- son zamanlarda tespit edilen meseleyi kapsam içine almak üzere denetim personelinin artışına veya bitiş tarihinin ertelenmesine dönük bir incelemenin hazırlıklarının yapılması.

8.39 Denetim yöneticisi şu hususlardan çok daha fazla sorumludur:

- yapılan çalışmanın ve elde edilen sonuçların yeterli biçimde dokümante edilmesi,
- çözüme kavuşturulmamış hiçbir önemli konunun kalmaması,
- bulguları desteklemeye yetecek kanıtların bulunması,
- açıklanan kanaatlerin yürütülen çalışmanın sonuçlarıyla tutarlı olması,
- denetim hedeflerine ulaşılması.

8.40 Denetim yöneticisi denetim bulguları ve denetim sırasında ortaya çıkan sorunların açıklığa kavuşturulması ile ilgili olarak kurum yönetimiyle düzenli tartışmalar yapılmasından sorumludur.

8.41 Denetim yöneticisi tartışma notlarının ve taslak rapor bölümlerinin hazırlığını, kurum yönetimine gönderilen yazıları (management letters) ve nihaî raporu gözden geçirmekten sorumludur.

Gözetim

8.42 Denetim yöneticisi, denetim ekibinin üyelerinin yönlendirilmesinden, eğitiminden ve gözetilmesinden, Sayıştay yönetimi ile birlikte, sorumludur.

8.43 Denetim yöneticisi denetimin genel kalite kontrolundan, Sayıştay yönetimi ile birlikte, sorumludur ve denetim çalışmasının düzenli biçimde gözden geçirilmesini ve bu gözden geçirme sonuçlarını yeterli biçimde dokümante edilmesini sağlamalıdır. Bu gözden geçirme, bulguları ve tavsiyeleri desteklemeye kâfi gelecek kanıtların bulunmasını, özellikle, sağlamalıdır. Gözden geçiren ayrıca denetim çalışmasından sorumlu olan kişiler için geri-bildirim de sağlamalıdır.

İş seyrinin raporlanması

8.44 Denetim yöneticisi plana göre denetimin gelişmediği alanlarda düzeltici önlemler için tavsiyelerle birlikte, denetimin gelişimi hakkında, Sayıştay yönetimine dönük düzenli raporlar hazırlamalıdır.

Denetim programının izlenmesi

- 8.45 Sayıştay kendi performans denetim programına yönelik olarak (örneğin; denetim maliyeti, denetim süresi, kilometre taşları ve sonuçlar gibi) uygun performans göstergeleri belirlemeli ve bu kıyaslamalara göre denetim faaliyetlerini izlemelidir. Bu performans bilgilerini temin etmeyi sürdürme Sayıştaya performans denetim programının hedeflerine ne ölçüde ulaşıldığını tespit olanağı sağlar ve belirli dönem için kıyaslama performansının temelini oluşturur.
- 8.46 Sayıştay daha karmaşık incelemeler için denetim ekibine yol göstermek ve incelemenin gelişimini izlemek amacıyla bir yönlendirme komitesi görevlendirmeyi düşünebilir.

EK A

Bilişim Teknolojisi Ortamında Performans Denetimiyle İlgili Önemli Meseleler¹⁹

Giriş

1. Kamu sektörü programının planlaması, icrası ve izlenmesinde giderek artan bir biçimde Bilişim Teknolojisinden yararlanılmaktadır. Kurumlar arasında bilgi paylaşımı veya bilginin bütünleştirilmesi güvenlik ihlalleri riski ve bilginin yetkisiz kullanımı türünden sorunları artırmaktadır. Denetçiler Bilişim Teknolojisinden yararlanmanın yalnızca farkında olmakla kalmayıp Bilişim Teknolojisinden yararlanmada paranın karşılığının alınması (performans denetimi), sistemlerin güvenliği, doğru süreç kontrollerinin mevcudiyeti ile çıktıların eksiksizliği ve doğruluğu konularında paydaşlar için güvence sağlamak amacıyla stratejiler ve teknikler geliştirmelidirler.
2. Etkin Bilişim Sistemlerinin değeri bu sistemlerin verimli ve etkin biçimde program sunum mekanizmalarının olabilmesinden kaynaklanmaktadır. Etkin Bilişim Sistemlerinin; mevcut hizmetleri daha ucuza sunma potansiyeli ile elle çalışan sistemlerden daha verimli, güvenli ve kontrollü olarak program performans bilgisi elde etme gibi bir dizi ilave hizmet sağlama potansiyeli bulunmaktadır. Ancak Bilişim Sistemlerinin ayrıca kurum performansı üzerinde elle çalışan sistemler de olduğundan daha fazla etki yaratması yüzünden büyük sistematik hatalara sebep olma olasılığı da bulunmaktadır.
3. Bu ek bölüm; Bilişim Teknolojisi ortamında performans denetimi ile ilgili bir dizi önemli meseleye dikkat çekmekte olup denetlenen kuruluşların Bilişim Teknolojisi ortamlarını iyileştirmek üzere hazırlanması gerekebilecek kapsamlı rehberlerin yerine geçmeyi hedeflememektedir.
4. Bilişim Teknolojisi ortamında performans denetimine yönelik yaklaşım birbiriyle bağlantılı şu süreçleri kapsmalıdır:
 - denetlenenin Bilişim Teknolojisi sistemleri hakkında fikir edinmek ve bu sistemlerin performans denetim hedeflerine yönelik önemliliğini saptamak,

¹⁹ Bakınız paragraf 1.3.

- Bilişim Teknolojisi sistemlerinin denetiminin performans denetim hedeflerini (örneğin; geliştirilen sistemlerin denetimi, ortamın ve uygulama kontrollerinin denetimi) ne ölçüde karşılaması gerektiğini belirlemek ve görevin sorumluluğunu üstlenecek Bilişim Teknolojisi alanında uzman denetçiden yararlanmak,
- denetimi kolaylaştıracak uygun nitelikte Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri geliştirmek ve bu tekniklerden yararlanmak.

5. Bilişim Teknolojisi ortamında yürütülen bir performans denetimi:

- Bilişim Teknolojisi kontrollerinde ve kurum performansının verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu üzerinde etki yaratan yetersizlikleri tespit etmeli,
- Bilişim Teknolojisinin sistem gelişimini gözden geçirmeli ve sektörün daha iyi uygulamaları ile kıyaslanacak nitelikteki kurum pratiklerinin devamlılığını sağlamalı,
- Kurumun Bilişim Teknolojisine ilişkin stratejik planlamasını, risk yönetimini ve proje yönetim uygulamalarını sektörün daha iyi uygulamalarıyla ve kurumun ortak yönetim çerçevesi ile ilişkili olarak kıyaslamalı,
- sistem çıktılarının kurumun kalite ve hizmet sunum değişkenlerini karşılayıp karşılamadığını saptamalı,
- Bilişim Teknolojisi sistemlerinin kurumun program yönetiminin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu, özellikle de, programın planlaması, icrası, izlenmesi ve geri-bildirim alınması ile bağlantılı olarak, artırıp artırmadığını değerlendirmelidir.

Planlama ve kaynak tahsisi

6. Herhangi bir denetimde olduğu gibi, Bilişim Teknolojisi ortamındaki performans denetiminin de planlanması gerekir. Planlama süreci kurumun Bilişim Teknolojisi sistemlerini benimsenmesi/uygulanması sırasındaki hedefleri dikkate alınarak denetim hedeflerini şekillendirmeli ve güvenlik, kontroller ve paranın karşılığıyla ilgili denetim meselelerini kapsamalıdır. Planlama aşaması, ayrıca, kurum tarafından kullanılmakta olan Bilişim Teknolojisi sistemlerini, bilgisayar sistemlerini ve yazılım paketlerini de tespit etmelidir. Keza, planlamanın kurumdaki Bilişim Teknolojisi

sistemlerinin önemli potansiyel riskleri ve maruz kalınabilecek etkileri tanımlaması gerekir.

7. Bilişim Teknolojisi ortamındaki performans denetimi uzmanlık düzeyinde beceriler ve Bilişim Teknolojisi, denetim ve muhasebe becerileriyle uygun şekilde eğitilmiş personelin kendini görevine adanmasını gerektirir. Danışmanların hizmetlerinin daha fazla uzmanlaşmış teknik alanlara yönelik olarak düşünülmesi gerekir. Sayıştay, ayrıca, uygun yazılım ve donanım araçları elde etmeyi göz önünde bulundurmalıdır. Personelin teknolojik gelişmeleri ve Bilişim Teknolojisi denetim tekniklerini günü gününe izlemekten geri kalmaması için yoğun eğitim gerekir.

Bilişim Teknolojisinin sistem gelişimini ilgilendiren performans denetimi

8. Bilişim Teknolojisinin sistem gelişimini ilgilendiren bir performans denetimi, Kurumun;

- Bilişim Teknolojisinin gelişimine dönük gerekli icraî onaylarının bulunup bulunmadığını; (örneğin; Bilişim Teknolojisi yönetiminin kurumun kurumsal yönetişimine uygun olup olmadığı),
- projeyi yönetmek için uygun proje yönetim süreçlerini uygulamaya koyup koymadığını,
- zaman, maliyet, sistem fonksiyonu ile paranın karşılığı alanlarında gerekli hedeflere ulaşip ulaşmadığını,
- uygun bir sistem gelişim metodolojisinden yararlanıp yararlanmadığını,
- yeni sistemin gerekli bütün kontrolleri ve denetim izlerini kapsamasını ve paydaşlarının ihtiyaçlarını karşılayabilmesini temin bakımından, İç Denetimin katkısı dahil olmak üzere, süreçleri işletip işletmediğini;

tespit etmelidir.

Faaliyetlerle ilgili Bilişim Teknolojisi sistemlerinin performans denetimi

9. Aşağıdaki kalemler denetçinin göz önünde bulundurmasının beklendiği ve spesifik bir kurum denetimi söz konusu olduğunda değişiklik yapılması gereken çok önemli bazı sorunları ihtiva etmektedir:

- Kurumun genel kurumsal yönetişimi içinde Bilişim Teknolojisinin bulunduğu güvence altına alınması dahil olmak üzere, kurum içinde Bilişim Teknolojisinin stratejik ve operasyonel yönetimi,
- kurum içinde Bilişim Teknolojisi proje yönetimi, yasal ve diğer iş bitim sürelerine yönelik kurum kayıtları dahil,
- Bilişim Teknolojisi konusunda kurumun risk yönetim uygulamaları,
- Bilişim Teknolojisi sistem tasarımı, gelişimi ve kontrollerin sürdürülmesi,
- kurum dışı standartlar dahil olmak üzere standartlara uygunluk,
- uygulama kontrolleri,
- denetim izleri dahil olmak üzere veri işleme kontrolleri,
- iş sürekliliğine ilişkin düzenlemeler,
- veri örnekleme dahil olmak üzere (Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden yararlanmak mümkün olduğunda) verilerin güvenilirliği,
- Internet “güvenlik kalkanları” (firewalls) dahil olmak üzere kontroller ile ağ sistemlerine (networks) ve bilgisayarların fiziksel ve mantıksal güvenliğine erişim,
- yasadışı yazılımlara karşı koruma sağlayacak kontroller,
- performans yönetimi ve ölçümü,
- denetim sırasında ortaya çıkan diğer meseleler.

10. Denetçi, değerlendirme yaparken;

- Bilişim Teknolojisi sistemlerinin gelişimi ve faaliyetleriyle ilgili dosyaları ve diğer dokümanları gözden geçirebilir,
- merkezî ve ağ sistemli bilgisayar sistem kontrollerini test etmek üzere uygun yazılım paketlerinden yararlanabilir,
- sistemleri ve ilgili kontrolleri doğrulamak amacıyla (Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden yararlanmak dahil olmak üzere) bir grup örnek işlemi test edebilir,
- önemli personelle mülakat yapabilir.

Bilişim Teknolojisi ortamında performansın boyutlarının denetimi

11. Denetçi, Bilişim Teknolojisi sisteminin kurumun yönettiği programların/ faaliyetlerin verimliliğini artırıp artırmadığını ve Bilişim Teknolojisinde değişiklik yapılmasının kurum içindeki paydaş açısından faydalı sonuçlar doğurup doğurmayacağını da inceleyebilir.

12. Denetçiden, ayrıca, Bilişim Teknolojisi sistemlerinin kapsamlı program yönetimini kolaylaştırıp kolaylaştırmadığını da değerlendirmesi beklenir. Göz önünde bulundurulacak kimi alanlar arasında şunlar bulunabilir:

- Bilişim Teknolojisi kurum hedeflerini desteklemeli ve böylece, kurum faaliyetlerinin ayrılmaz bir parçası olmalıdır.
- Bilişim Teknolojisi faaliyetleri yüksek kalitede personel gerektirir.
- Bilişim Teknolojisinin faaliyetlere olan katkısı faaliyetlerle ilgili verimlilik terimleriyle ölçülür.
- Bilişim Teknolojisinin kazanımları uygun organizasyonel değişiklikler olmadan gerçekleşmeyebilir.
- paranın karşılığının alınmasına dönük normal tedbirler uygulanma bakımından daha zordur.

13. Kurumun Bilişim Teknolojisi sistemlerinin paranın karşılığı olup olmadığını değerlendirmenin yanı sıra, performans denetçisinden ayrıca Bilişim Teknolojisi ortamının şeffaflığa, hesap verme sorumluluğuna ve iyi yönetime katkıda bulunup bulunmadığını da değerlendirmesi istenir.

Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri

14. Denetçiler giderek artan bir biçimde Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden yararlanmaktadırlar. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri denetimin icrasında yardımcı olmak üzere sipariş üzerine geliştirilmiş yazılım programlarını kullanır. Bu tekniklerden hem sistemin tekil işlem verilerinin örneklemesinde hem de sistemin bir bütün olarak test edilmesinde yararlanabilir. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerine özgü araçlar şu amaçlar için geliştirilebilir:
 - denetlenenin veri tabanlarına ulaşmak ve buradan bilgi temin etmek,
 - belirlenen kriterlere göre çok geniş hacimli verilerin toplamını almak, bu verileri özetlemek, sınıflandırmak, karşılaştırmak ve bu verilerden seçim yapmak,
 - verilere dayalı hesaplamaları çizelge haline getirmek, kontrol etmek ve sergilemek,
 - örnekleme, istatistiksel işlem ve analiz yapmak,
 - özel denetim ihtiyaçları karşılamak üzere tasarlanmış raporları sunmak,
 - denetim planlamasını ve kontrolünü kolaylaştırmak; örneğin, indekslemeyi, gözden geçirmeyi ve raporlamayı etkin biçimde destekleyen elektronik denetim çalışma kağıtları.
15. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden programdaki süreçleri doğrulamak veya verileri analiz etmek üzere yararlanılabilir. Denetçiler Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri geliştirmeli ve kurum personeline eğitim sağlamalıdır. Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri ile ilgili araçlar bir kurumdaki Bilişim Teknolojisi ortamı ve denetim hedefleri göz önünde bulundurularak geliştirilmeli ve değiştirilmelidir.
16. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden hem Bilişim Teknolojisi ortamındaki hem de Bilişim Teknolojisi bulunmayan ortamlardaki performans denetimlerinde faydalanılabilir.

Internet

17. Internet gittikçe artan biçimde bir araştırma, planlama, iletişim ve raporlama aracı olarak önem kazanmaya başlamıştır. Denetçiler performans incelemelerinin yürütülmesini kolaylaştırmak ve performans denetiminin etkilerini, kurumun bu denetimden nasıl yararlandığını anlamak amacıyla, ondan yararlanabilecek ölçüde Internete aşına olmalıdırlar.

Raporlama

18. Performans denetim raporu yönetimin, yasama organı üyelerinin ve genel kamuoyunun kolayca anlayabilmeleri bakımından teknik terminoloji kullanımını asgariye indirecek şekilde kaleme alınmalıdır. Teknik terimlerin kullanımının kaçınılmaz olduğu durumlarda, bu durum gerektiği şekilde açıklanmalıdır.

EK B

Performans Denetiminin Muhtemel Etkileri²⁰

Verimlilik

- aynı girdilerle daha fazla çıktı elde edilmesi,
- mükerrer çabaların veya koordinasyon eksikliğinin önlenmesi,

Etkinlik

- ihtiyaçların daha iyi bir biçimde belirlenmesi/gerekçelendirilmesi,
- hedeflerin ve politikaların açıklığa kavuşturulması,
- alt-hedeflerin ve somut hedeflerin daha iyi biçimde ortaya konması,
- çıktıların niteliğinin değiştirilmesi ya da daha gelişkin somut hedefler tespit edilmesi yoluyla hedeflere daha iyi biçimde ulaşılması.

Tutumluluk

- daha iyi sözleşmeler, büyük miktarlarda satın almalar vb. vasıtasıyla maliyetlerin düşürülmesi,
- personel veya diğer kaynakların kullanımında tasarruf yapılmak suretiyle masrafların kısılması,
- evvelce kimsenin üstlenmediği alanlardaki sorumluluklarla karşılaşılması veya sorumluluklarda revizyon yapılması,
- fizikî imkânların ve koşulların rasyonel kullanılması.

Yüksek hizmet kalitesi

- daha kısa bekleme süreleri,
- cevap verme sürelerinin azalması,
- yardım paralarının daha adil dağıtımı,
- bilgiye daha çabuk erişim,
- daha geniş hizmet ve daha fazla seçenek olanağı,
- kamuoyuna, müşterilere, sektöre vb. yardımcı olma,
- programlara erişimde eşitliğin sağlanması.

²⁰ Bakınız paragraf 1.5 ve 2.8.

Planlamanın, kontrolün ve yönetimin etkinleştirilmesi

- kurumsal planlamanın başlatılması/geliştirilmesi,
- önceliklerin daha açık tanımlanması ve daha belirgin somut hedefler,
- daha iyi tasarlanmış teşvikler,
- insan kaynaklarının, varlıkların, projelerin ve kaynakların daha iyi kontrolü ve yönetimi,
- sahteciliğe karşı daha sıkı kontroller,
- gelişkin malî muhasebe sistemleri,
- daha iyi malî yönetim bilgileri,
- daha etkin bilgisayar güvenliği.

Hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi

- prosedürlerin ve çıktıların şeffaflığının artırılması,
- yasama organına ve kamu sektörüne karşı harcama hesap verme sorumluluğunun geliştirilmesi,
- ticarî formatlar dahil hesap biçimlerinin geliştirilmesi,
- kurum dışı kontrolün ve bakanlıklarca yapılan gözetimin artırılması,
- daha iyi ve/veya daha doğru performans göstergeleri,
- benzer kuruluşlar arasında daha iyi karşılaştırmalar,
- sektörel performans hakkında daha fazla bilgi edinilmesi,
- daha açık ve daha kapsamlı bilgi sunumu.

EK C

Denetlenen Kurumun ve Ortamının Denetçi Tarafından Öğrenilmesi Gereken Temel Özellikleri²¹

Kurumun hedefleri

1. Bir kurum hedefleri finansal terimlerle (örneğin, bütçeleri veya mali raporlarıyla) ve finansal olmayan terimlerle (örneğin, beklenen çıktıları veya etkileriyle) açıklanabilir. Kurum hedeflerinin anlaşılması denetim kapsamının uygunluğunun belirlenmesinde veya değerlendirilmesinde denetçiye yardımcı olur.
2. Denetçi; kurum kapasitesinin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu gerçekleştirebilmesini etkileyecek birbiriyle bağdaşmayan hedeflere karşı uyanık olmalıdır.

Hesap verme sorumluluk ilişkileri

3. Kurum içi ve kurum dışı olmak üzere iki tür hesap verme sorumluluk ilişkisi bulunmaktadır. En önemli hesap verme sorumluluk ilişkileri bir yönetim organını gerektirir. Kurum dışı önemli ilişki ise yönetim kurulu ile örneğin; kamu sektöründe yasama organı ve geniş halk kitleleri; özel sektörde de şirket sahipleri, kredi verenler ile çalışanlar gibi kurum performansından bir çıkarı bulunanlar arasındadır.
4. Yönetim kurulu kurum kaynaklarının temini ve bu kaynaklardan yararlanma yetkisini ve sorumluluğunu yönetime devreder. Yönetim bu kaynakların idaresinden sorumlu olup kurumun yönetim tüzüğünde belirlenmiş olan hedeflerin karşılanmasından yönetim kuruluna karşı hesap verir.
5. Bir kurum bünyesindeki hesap verme sorumluluk ilişkileri yönetim tüzüğünde yönetime bahsedilen yetkilere ve güce dayanır. Kurumun üst düzey yönetimi, bu yetkiler dahilinde, kurumun performansının belirli unsurlarından personeli sorumlu tutar. Denetçi kurum içinde yetkinin nasıl ve kime devredildiğini ve bu yetkinin ademi merkezizetçilik derecesini belirlemelidir.

²¹ Bakınız paragraf 3.11.

Kaynaklar

6. Denetçinin kurumun kaynakları ve hedefleri ile performans amaçları arasındaki ilişkileri anlaması gerekir.
7. Denetçi; yönetimin kurum programları, faaliyetleri ve etkinlikleri arasında tahsis etmiş olduğu ve bu tahsisleri diğer benzer kuruluşlarla karşılaştırabileceği kaynakları belirlemelidir. Bu tahsisler bir kurum içindeki spesifik programlarının veya faaliyetlerinin ya da spesifik bölümlerin veyahut da birimlerin görece önemliliklerini ve önceliklerini gösterebilir.
8. Fiziksel kaynaklara stoklar ve diğer varlıklar dahildir. Denetçi bu fiziksel kaynakların menşei, niteliği ile değerini ve kurumun bu fiziksel kaynakları çeşitli etkinliklerinde nasıl kullandığını saptamalıdır.
9. Finansal kaynaklar kurumun gelirini, harcamasını, varlıklarını ve yükümlülüklerini gösterir. Finansal kaynaklara ilişkin bilgiler denetçinin kurumun finansal büyüklüğünü (örneğin, işlemlerinin ve dengelerinin miktarını) ve onun paydaşlarını (örneğin, kaynak tedarikçilerini) anlamasına yardımcı olur.
10. Bilgi kaynakları hem kurum içinden hem de kurum dışından yönetimin eriştiği bilgilerden meydana gelir. Geçerli ve güvenilir bilgilere erişim ve onlardan etkin biçimde yararlanma pek çok faaliyet performansının yaşamsal unsurlarıdır.
11. İnsan kaynakları arasında kurum yönetimi ve kurumun diğer çalışanları yer alır. İnsan kaynakları, kurumun kontrolünü ve performansını etkileyen personelin gücü üzerinde, sırasıyla, bütçe baskıları ve sınırlamaları yaratır.

Yönetim süreçleri

12. Denetçinin kurum programlarının ve faaliyetlerinin uygunluk derecesini anlamak ve kurumun karşı karşıya kaldığı riskleri tespit etmek bakımından kurum yönetim süreçleri hakkında bilgi sahibi olması gerekir.
13. Denetçi; yönetim tarafından değerlendirilen performansın unsurları, raporlamanın niteliği ve sıklığı, performans kriterleri, veri toplama metodları, performans bilgisinin analizi ve bu bilgiden yararlanma türünden faktörleri tespit etmelidir. Denetçinin, örneğin, şu hususları dikkate alması gerekir:

- (a) kurumun fiziksel, finansal, bilgi ve insan kaynaklarının korunmasına ve kontrol edilmesine yönelik sistemlerin ve kontrollerin uygulamaya konması,
- (b) iç denetimin performans denetimine katkı derecesi. Bu bilgi denetçinin denetim kanıtlarının muhtemel niteliğini, menşei ve elde edilebilirliğini belirlemesine yardımcı olur.

Performans amaçları

14. Denetçi; kurumun paydaşlarına yönelik faaliyetlerinin uygunluğu, birbiriyle bağdaşmayan hedefler, amaçlar ve girdiler arasında denge sağlama, kalite, hizmet düzeyi ve paydaş memnuniyeti türünden meseleleri anlamak bakımından kurumun performans amaçlarına ilişkin bilgilere ihtiyaç duyar.
15. Denetçi kurumun performans amaçları bakımından denetimin uygunluk derecesini değerlendirmelidir. Örneğin; performans amaçlarının uygunluğunu değerlendirdiğinde, denetçi bu amaçların yönetim tüzüğüne uygun olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdır.

Programlar ve faaliyetler

16. Kurumun önemli programlarının ve faaliyetlerinin sağlıklı biçimde kavranması, denetçinin; kurumun yetkileri dahilinde iş görüp görmediğini ve hedefleri ile performans amaçlarını nasıl gerçekleştirdiğini tespit etmesine yardımcı olur. Denetçi kurumun organizasyonel yapısı, önemli kurum programlarının ve faaliyetlerinin gelecekteki çıktıları, sonuçları ve etkileri ile temel özellikleri hakkında bilgi edinmelidir.
17. Programların ve faaliyetlerin temel özellikleri arasında program sunumunda yararlanılan kaynakların menşei, niteliği ve miktarı, program sunum metodu ve fiyatlandırma veya ücret yapıları sayılabilir.
18. Sunulan mal ve hizmetler gibi, çıktılar kurumun yönetim tüzüğünde belirlenen hedeflere göre tanımlanabilir. Çıktılar hizmet veya ücret düzeyleriyle ilgili olarak rekabete veya düzenlemelere göre getirilen kısıtlamalara tabidir. Sonuçlar ve etkiler bir programın veya faaliyetin yarattığı olumlu ya da olumsuz etkiler olup isteğe bağlı ya da gayri ihtiyaridir.

19. Kurumun organizasyonel yapısı kurum hedeflerini başarmak ve performans amaçlarını karşılamak amacıyla programların ve faaliyetlerin nasıl organize edildiğini gösterir. Kurumun organizasyonel yapısının anlaşılması, kurumun önemli bölümlerinin ve birimlerinin belirlenmesini ve bunların özerklik derecelerinin ve sorumluluklarının saptanmasını gerektirir.

Dış ortam

20. Kurumun dış ortamı ekonomik, politik ve sosyal etkiler gibi yönetim üzerinde göreceli olarak daha az kontrolü bulunan faktörleri kapsar. Ortamdaki değişiklikler kurumun hedefleri, hesap verme sorumluluk ilişkileri, kaynakları ve yönetim süreçleri üzerinde önemli ölçüde etki yaratması dolayısıyla, dış ortama ilişkin bilgiler denetçi tarafından elde edilmelidir.

EK D

Hükümet Programlarının/Faaliyetlerinin Performans Denetimiyle İlgili Önemli Meseleler²²

- | | |
|-----------------|---|
| Yetki | <ul style="list-style-type: none">• Yönetim program için yetkili bir makamdan (örneğin yasama organı) izin almış mı? |
| Hedefler | <ul style="list-style-type: none">• Yönetim açık hedefler saptamış mı?• Programın hedefleri politika hedeflerini başarmak için uygun biçimde belirlenmiş mi?• Hedefler çıktı ölçümüne imkân verecek ölçüde spesifik mi?• Yönetim planlanan zaman çizelgesine göre program hedeflerini başarmaya yönelik spesifik somut hedefler saptamış mı? |
| İhtiyaç | <ul style="list-style-type: none">• Yönetim program çıktılarına yönelik ihtiyaçların yapısını ve miktarını belirleyip değerlendirmiş mi?• İlk ortaya çıktıklarında karşılanmaları için tespit yapılmış ihtiyaçların ışığında programı sürdürmek akıllıca bir hareket tarzı olur mu? |
| Uygulama | <ul style="list-style-type: none">• Yönetim program hedeflerini başarmanın alternatif araçları hakkında doğru görüşler almış mı?• Program hedeflerinin ışığında, programın tasarımı, unsurları ve artan çabaların düzeyi mantıklı mı?• Uygulama vaktinde mi? |

²² Bakınız paragraf 3.35.

Yönlendirme

- Kurumun amaçları, planları, somut hedefleri hizmet düzeyi bakımından anlaşılabilir mi?
- Kısaca, herkes yapılacak olanların ne anlama geldiğini biliyor mu? Yönlendirmenin tek göstergesi çalışanların hizmetin önceliklerini ve o yılın somut hedeflerini açık biçimde anlama derecesidir.

Tutumluluk ve verimlilik

- Yönetim kaynaklardan verimli ve tutumlu biçimde yararlanıyor mu?
- Maliyetler, girdiler ve çıktılar arasındaki ilişkiler nelerdir?
- Sistemler, prosedürler ve uygulamalar kaynakların verimli ve tutumlu kullanımı bakımından program yöneticilerinin hesap verme sorumluluğunu özendiriyor mu?

Parasal durum

- Yönetim finansal performansı ve durumu izliyor, raporluyor ve kontrol ediyor mu?
- Kaynaklar (bütçeler) somut hedeflerle orantılı mı ve bütçe tahminleri ne ölçüde gerçekçi?
- Finansal ve fiziksel performans raporları tahminî maliyet kadar paranın karşılığına (performansa) göre sunum maliyetinin bir değerlendirmesinin yapılmasına imkân verecek şekilde birbirleriyle bağlantılı mı?

Etkinlik

- Kurumun planladığı hedeflerini istenmeyen aleyhte önemli etkiler yaratmadan başarma ölçüsü nedir?
- İstenen ya da istenmeyen, aleyhte ya da lehte önemli sonuçların meydana gelme derecesi nedir?

Kabul görme

- Program sonucu müşterilerin veya alıcıların belirli ihtiyaçlarını karşılıyor mu?
- Yönetim müşteri beklentilerini ve memnuniyetini saptamak üzere müşterilerine yönelik kamuoyu araştırması yapıyor mu?

İhtiyaçlara duyarlılık

- Kurumun değişen teknolojiye, rekabete, müşteri talebine ve diğer çevresel özelliklere uygun biçimde cevap verebilmesini sağlayacak mekanizmaları bulunuyor mu?

İnsan kaynakları

- İnsan kaynaklarını geliştirmek için uygun bir politika ve uygulama bulunuyor mu?
- İnsan kaynakları uygulamaları gelişimi, inisiyatifi, sadakatı, güveni ve iş tatminini sağlıyor mu?

Kaynakların korunması

- Başarıyı etkileyen ve muhtemelen kurumun ayakta kalmasını sağlayan varlıklar türünden önemli varlıkların korunmasına yönelik uygun bir politika söz konusu mu?

İzleme ve raporlama

- Hedeflere ve somut olarak atılması gereken adımlara kıyasla gerçek sonuçlar izleniyor ve raporlanıyor mu?
- Raporlama formatları program yönetiminin ve çıktı sunumlarının etkin biçimde izlenmesini kolaylaştırıyor mu?
- Performans raporları doğru ve önemli yanlış beyanlardan arındırılmış mı?
- Raporlara dayanarak önlem alınmış mı?

Hesap verme sorumluluk ilişkileri

- Program çerçevesi açık ve seçik hesap verme sorumluluk ilişkileri oluşturuyor mu?
- Program yönetim/sunum sistemi paranın karşılığının iyi biçimde alınmasını sağlamaya yönelik olarak inşa edilmiş mi? Kontrollar güvenilir mi?
- Sistemler ve prosedürler sunum mekanizmaları kadar şeffaf mı?
- Programın planlaması, icrası ve sunumu kurumsal iyi yönetim kavramına uyuyor mu?

Gözden geçirme

- Yönetim; programların uygun biçimde değerlendirmesini yapan (istenmeyen etkilerin analizi dahil) ve verimli, etkin ve tutumlu biçimde yönetimi güvence altına alan prosedürleri oluşturan etkili bir iç denetim birimi kurmuş mu?

Hakkaniyet

- Ayrım gözetmeksizin hedef gruplar çıktılardan/hizmetlerden yararlanıyor mu? Herkes çıktılar/hizmetler dolayısıyla elde edilen yararları ulaşıyor mu?
- Yönetim adil ve yansız davranıyor mu?

Ahlak kuralları

- Yönetim kamu görevlerinin kamu fonlarını dürüst biçimde kullanmalarını güvence altına alacak prosedürler oluşturmuş mu?
- Program yönetiminde davranış kurallarına uygunluğu değerlendiren bir sistem dahil olmak üzere yeterli yönetim sistemleri aracılığıyla yüksek standartlarda güvenilirlik ve göreve bağlılık sağlanıyor mu?
- Kamu çalışanları fayda sağlayanlar bakımından

programın ıkılarını ve müteakip sonuçlarını mükemmel hale getirmek üzere motive ediliyorlar mı?

Şeffaflık

- Kamu programlarının yönetiminde yararlanılan sistemler ve prosedürler şeffaf mı ve bu sistemler ve prosedürler hesap verme sorumluluğu ve iyi yönetişim kavramlarını özendiriyor mu?

Terimler Sözlükçesi

Asya Sayıştayları Birliği (ASOSAI)	Kamu denetim alanında Asya Sayıştayları arasında deneyim ve fikir alışverişini özendirmeyi hedefleyen uluslararası bağımsız bir kuruluş.
Bağımsızlık	Sayıştayın denetim meselelerinde kurum dışından herhangi bir yönlendirme veya müdahale olmaksızın denetim yetkisine uygun olarak hareket etme özgürlüğü.
Bulgular, vargılar ve tavsiyeler	Bulgular denetim hedeflerini karşılamak üzere denetçi tarafından tespit edilen spesifik konulardır. Vargılar tespit edilen söz konusu bulgulardan denetçi tarafından çıkarsanan açıklamalardır. Tavsiyeler denetim hedefleriyle bağlantılı olarak denetçi tarafından önerilen hareket tarzıdır.
Denetim alanı	Denetimin çerçevesi veya sınırları ve konuları.
Denetim hedefi	Denetimin neyi başarmak istediğine ve/veya denetimin cevap vermesi gereken soruya ilişkin açık bir beyan.
Denetim kanıtı	Denetçinin ve Sayıştayın kanaatlerine, vargılarına ve raporlarına dayanak oluşturan yapıyı biçimlendiren bilgiler. Yeterli: Denetim sonuçlarına ulaşmak için nicel olarak kâfi ve yeterli; gizliliği ve güvenilirliği sağlamak amacıyla nitel olarak yansız olan bilgiler. Uygun: Denetim hedefleri bakımından anlamlı olan bilgiler. Makul: Denetçinin ve Sayıştayın ulaşmaya çalıştığı sonuçla mütenasip ve toplama maliyeti iktisadî olan bilgiler.

Denetim örnekleme	Bir bütün olarak popülasyon (ana kütle) hakkında savlar ileri sürmek amacıyla özel durumlardan çıkarsamalarda bulunan istatistiksel tabanlı teknikler. Bu tekniklerden popülasyonların örneğin; faturaların/makbuzların, iç kontrol sistemlerinin unsurlarının, kurum birimlerinin tümünü analiz etmenin mümkün olmadığı durumlarda yararlanır.
Denetim planlaması	Hedeflerin tanımlanması, politikaların oluşturulması, bu hedeflere ulaşmak için ihtiyaç duyulan prosedürlerin ve testlerin niteliğinin, kapsamının, çapının ve zamanlamasının belirlenmesi.
Denetim programı	Denetim hedeflerini gerçekleştirmek ve denetim kriterlerine göre değerlendirmede bulunmak için gerek duyulan denetim koşulları ve prosedürleri.
Denetim prosedürleri	Sistemli ve rasyonel bir biçimde yürütülecek olan denetim programında yer alan testler, talimatlar ve ayrıntılar.
Denetim standartları	Denetim standartları, denetçiye denetim hedefini uygulaması gereken denetim aşamalarının ve prosedürlerinin genişliğini belirlemede yardımcı olacak asgari düzeyde rehberlik sağlar. Bu standartlar denetim sonuçlarının kalitesinin değerlendirileceği kriterler ya da kıstaslardır. İşin düzgün ve dürüst biçimde akmasını sağlamak üzere işi yönlendirenlerin sorumluluğu dahil olmak üzere işlerin yürütülmesini sağlayan sistem.
Denetim yetkisi	Anayasa veya ülkenin meşru başka bir gücü tarafından Sayıştaya tevdi edilen denetim sorumlulukları, yetkileri, gücü ve görevleri.
Denetlenen	Sayıştayın denetimine tabi kurum veya alan.

Düzenlilik denetim	Hesap veren birimlerin finansal kayıtlarının incelenip değerlendirilmesi ve finansal tablolar hakkında görüş bildirilmesi dahil olmak üzere finansal hesap verme sorumluluğunun doğrulanması; bir bütün olarak kamu idaresinin finansal hesap verme sorumluluğunun doğrulanması; finansal sistemlerin ve işlemlerin mevcut yasal dayanaklara ve kurallara uygunluğunun değerlendirilmesi dahil olmak üzere denetimi; iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetimi; denetlenen birim bünyesinde alınan idarî kararların iyi yönetim ve davranış kurallarına uygunluğunun denetlenmesi; Sayıştayın açıklanmasını gerekli gördüğü ve denetimden kaynaklanan ya da denetimle ilgili diğer konuların raporlanması.
Etkinlik	Faaliyetlere ulaşma derecesi ve bir faaliyetin beklenen etkisi ile gerçek etkisi arasındaki ilişki.
Gerekli özen	Planlamaya, kanıtların toplanıp değerlendirilmesine, kanaatlerin, vargıların şekillendirilmesine ve tavsiyelerde bulunulmasına gösterilen özen de dahil olmak üzere yetişmiş bir denetçinin denetim görevinin karmaşıklığını dikkate alarak kendisinden uygulaması beklenen gerekli özen ve beceri unsuru.
Gözetim	Yürütülen ve denetim hedeflerine ulaşılmasını hedefleyen faaliyetler, prosedürler, testler arasında yeterli ve etkili bir bağlantı kurulup kurulmadığına bütün aşamalarda doğru biçimde rehberlik edilmesini, yönlendirilmesini ve kontrol edilmesini gerektiren denetimin vazgeçilmez bir koşulu.
Kalite güvencesi	Denetim faaliyetinin yüksek standartlarda sürdürülmesi amacıyla Sayıştaylarca oluşturulan politikalar, sistemler ve prosedürler.

Kalite kontrolu	Denetim görevlerinin günlük yönetimine uygun koşullar.
Kamusal hesap verme sorumluluğu	Tevdî edilmiş bulunan finansal, yönetsel ve programla ilgili sorumluluklarını üstlenmek ve kendilerine bu sorumlulukları tevdî edenlere rapor vermek amacıyla kamu girişimleri ve şirketleri dahil olmak üzere kişilere ve birimlere emanet edilen kamu kaynakları ile ilgili yükümlülükler.
Kanaat	Bir performans denetiminin sonucunda denetçinin vardığı yazılı sonuçlar.
Nitelikli denetim kanıtları	Bir performans denetimi sırasında toplanan nicelikle ilgili olmayan bir özelliğin kanıtı, örneğin; mülakat notları veya dokümanlarından alıntılar. Kaliteyle ilgili olan bilgilerden yararlanmak suretiyle kurumsal performans hakkında vargıların şekillendirilmesi meslekî yargıda bulunmayı gerektirir ve dolayısıyla denetçi her zaman olduğu gibi farklı kaynaklardan elde edilen kanıtları veya bu kanıtların farklı bir özelliğini doğrulamaya çalışır.
Performans denetimi	Denetlenen birimin sorumluluklarını yerine getirirken kullandığı kaynakların ve verimliliğinin, etkinliğinin ve tutumluluğunun denetimi. Bu denetim “Paranın Karşılığı” (Performans) denetimi olarak adlandırılmaktadır.
Rapor	Bir performans denetiminin tamamlanmasının sonucu hakkında denetçinin yazılı bulguları, kanaatleri, tavsiyeleri ve işaret edilen diğer hususlar.
Raporlama standartları	Denetçi raporunun biçimi ve içeriğiyle ilgili yönlendirmeyi kapsayan ve denetçi tarafından bir denetimin sonucunda rapor yazılmasına yönelik çerçeve.

Sayıştay	Yasa gereğince bir devletin en üst düzeyde kamu denetimi fonksiyonu üstlenen ve o devlette bu fonksiyonla görevlendirilmiş, kurulmuş ya da düzenlenmiş bir kamu kurumu.
Tartışma notları	Denetimin spesifik bir bölümünün denetim bulgularını ve vargılarını özetlemede yararlanılan bir dokümandır. Denetim gözlemleriyle ilgili kurum yorumlarını ihtiva eden yönetime yazılan yazı (management letter) bir tartışma notu örneğidir.
Tutumluluk	Uygun kalite göz önünde bulundurulmak kaydıyla bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde kullanılan kaynakların maliyetinin asgariye indirilmesi.
Uluslararası Sayıştaylar Birliği (INTOSAI)	Kamu denetimi alanında Sayıştaylar arasında deneyim ve fikir alışverişini özendirmeyi hedefleyen uluslararası bağımsız bir kuruluştur.
Verimlilik	Mallar, hizmetler veya diğer sonuçlar bakımından çıktılarla bunları üretmek için yararlanılan kaynaklar arasındaki ilişki.
Yasama	Bir ülkenin kanun yapmaya yetkili organı; örneğin; Parlamento.

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar**

*Denetim Terimleri/Türkçe-İngilizce-Fransızca/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Vergi Konularına İlişkin Makaleler/İnceleme/
İlker Ağca*

*İç Denetim Mesleği
Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler/Çeviri/
Baran Özeren*

*Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Performans ve Risk Denetim Terimleri/Derleme/
Arife Coşkun*

*İyi Yönetim Uygulaması İçin Rehber/Çeviri/
Sacit Yörüker&Gül Nogay*

*Performans Ölçüm Rehberi/Çeviri/
Hülya Demirkaya*

*İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları/İnceleme/
Baran Özeren*

*Yerel Yönetimlerin Denetimi/Araştırma/
A.Yasin Karanfiloğlu*

*Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim
Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler/Çeviri/
Baran Özeren&C.Suat Aral*

*Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri/Çeviri/
Safiye Kaya&C.Suat Aral*

*Dünya 'da ve Türkiye 'de Yüksek Denetim/İnceleme/
Dr.H.Ömer Köse*

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar**

*Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim/Çeviri/
Ş.Alparılan Yasa&Özlem Okur Kasap*

*INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama
Rehberi/Çeviri/
Sacit Yörüker&Baran Özeren*

*Veri Zarflama Analizi/İnceleme/
Armağan Tarım*

*İsveç Sayıştayı Performans Denetimi Elkitabı/Çeviri/
Tolga Demirbaş*

*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimi ve
Türk Sayıştayı Uygulaması/İnceleme/
Tolga Demirbaş*

*İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesapverme
Sorumluluğu/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Performans Ölçümü
Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler/Çeviri/
C.Suat Aral*

*Mali Yapı ve Denetim Boyutlarıyla Afet Yönetimi/Araştırma/
S. Emre Akdağ*

*Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından
Performans Bilgisi/ Çeviri/
Baran Özeren & C. Suat Aral*

***“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar***

*Federal Hükümette İç Kontrol Standartları/ Çeviri/
Baran Özeren*

*Doğru Dokunun Seçimi: Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve/
Çeviri/
M.Hakan Özbaran*