



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

Kanada Sayıştayı Yıllık Denetim Elkitabı

Çeviri

Baran Özeren

Uzman Denetçi

2. Grup

Gönül Sönmez

Uzman Denetçi

2. Grup

M.Hakan Özbaran

Denetçi

19. Grup

Mart 2004

Kanada Sayıştayı
Yıllık Denetim Elkitabı

Çeviri

<i>Baran Özeren</i>	<i>Gönül Sönmez</i>	<i>M.Hakan Özbaran</i>
<i>Uzman Denetçi</i>	<i>Uzman Denetçi</i>	<i>Denetçi</i>
<i>2. Grup</i>	<i>2. Grup</i>	<i>19. Grup</i>

Mart 2004

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 38
Kanada Sayıştayı Yıllık Denetim Elkitabı

Çeviri

Baran Özeren&Gönül Sönmez&M.Hakan Özbaran

Eserin Özgün Adı

Annual Audit Manual

Kanada Sayıştayı tarafından Haziran 1999 tarihinde yayımlanan dokümandan dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Redaksiyon

Baran Özeren

Son Okuma

Sacit Yörüker

Dizgi ve Mizanpaj

Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt

Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım

Mart 2004

TC SAYIşTAY BAşKANLIğI

06100 BALGAT ANKARA

Tıf: 295 30 00

Fx: 295 40 94

www.sayistay.gov.tr

e-mail: sayistay@sayistay.gov.tr

e-mail (yazarların): bozeren@sayistay.gov.tr

g.ozercan@sayistay.gov.tr

hakanozbaran@sayistay.gov.tr

SUNUŞ

Dikkatli okurların kolaylıkla hatırlayabilecekleri gibi, Kanada Sayıştayı ‘‘Performans Denetimi Elkitabı’’ bu dizi kapsamında daha önce istifadeye sunulmuőtu. Őimdi bu yüksek denetim kurumunun yıllık denetimlerini yönlendiren ilkeler ve prosedürler ‘‘Yıllık Denetim Elkitabı’’ isimli bu dokümanla dilimize kazandırılmış bulunuyor.

Őüphesiz, Kanada Sayıştayı denetim metodolojisini Őekillendirme ve geliştirme iŐini ciddiye alan ve bu yönde sistemli ve sürekli çaba harcayan yüksek denetim kurumları arasında yer almaktadır. O bakımdan, bu kitapçık, Avrupa Birliğine uyum çerçevesinde yrteğeldiğimiz çalışmalar için önemli bir referans oluŐturacaktır.

Bu vesileyle, çeviriyi yapan denetçi arkadaŐlarımı kutluyor, dizgide ve baskıda emeği geçen mensuplarımıza teŐekkür ediyorum.

Mehmet Damar

Başkan

İçindekiler

	<u>Sayfa</u>
Önsöz	1
Giriş	4
Sunuş (prgf. 1)	4
Elkitabından Nasıl Yararlanmalı (prgf. 5)	5
Metodoloji Desteği (prgf. 8)	5
Yıllık Denetim Uygulamamızın Kapsamı (prgf. 10)	6
Elkitabının Anahatları (prgf. 11)	10
1. Denetim Yönetiminin Genel Meseleleri	11
Risk Yönetimi – Roller ve Sorumluluklar (prgf. 1.1)	11
Yasama Organı Denetçisi Olarak Sorumluluklarımız (prgf. 1.12)	14
İletişim (prgf. 1.29)	17
Danışma (prgf. 1.33)	19
Mesleki Görüş Ayrılıkları (prgf. 1.39)	20
Kâfi Miktarda ve Uygun Denetim Kanıtı (prgf. 1.44)	21
Nezaret Etme ve Dosya İncelemesi (prgf. 1.47)	22
Kanada Kamu Hesaplarının Denetimi (prgf. 1.51)	23
Denetim Dosyalarına Erişim (prgf. 1.57)	24
Yönlendirme ve Araçlar (prgf. 1.60)	25
2. Yıllık Denetim Yaklaşımı	27
Yıllık Denetime Kavramsal Bakış (prgf. 2.1)	27
Risk ve Denetim Güvencesi (prgf. 2.2)	28
3. Stratejik Planlama	30
Denetimin Hedefleri – Görev Koşulları (prgf. 3.1)	30
Denetlenen Kurumun Faaliyetleri ve Riskleri Hakkında Bilgi Edinme (prgf. 3.24)	34
Önemlilik ve Nihai Risk (prgf. 3.55)	40
Denetlenen Kurumun Kontrol Ortamının ve Kontrol Sistemlerinin Anlaşılması (prgf. 3.64)	41
Bünyesel Riskin Değerlendirilmesi (prgf. 3.77)	44
Stratejik Plan (prgf. 3.86)	46
Stratejik Plan Dokümanı (prgf. 3.97)	51
4. Ayrıntılı Planlama ve Test Etme	54
Yetkilere Uygunluk ve “Diğer Meseleler” – Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Diğer Kurumlar (prgf. 4.5)	55
Yasayla Verilen Yetkilere Uygunluk – Kamu Hesapları (prgf. 4.10)	56

Süreç Kontrollerine Güven Duyma (prgf. 4.21)	57
Yönetim ve İzleme Kontrollerine Güven Duyma (prgf. 4.28)	60
Analitik Prosedürler (prgf. 4.33)	61
Esas Yönelik Ayrıntılı Testler (prgf. 4.39)	64
Kanıtlarla İlgili Diğer Meseleler (prgf. 4.49)	67
5. Raporlama	68
Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi (prgf. 5.1)	68
Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluğun ve “Diğer Meseleler”in Değerlendirilmesi (prgf. 5.5)	69
Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının İncelemesi (prgf. 5.18)	71
Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin İncelemesi (prgf. 5.22)	72
Hassas Meseleler (prgf. 5.28)	73
Rapor Mutabakat Memorandumu (prgf. 5.29)	73
Denetçi Raporunun İmzalanması (prgf. 5.35)	75
Yıllık Raporun İncelenmesi (prgf. 5.36)	75
Denetim Komitesine Raporlama (prgf. 5.40)	75
Yönetim Mektupları (prgf. 5.43)	76
6. Danışma	78
Hassas Konularda Sayıştay Başkanına Danışma (prgf. 6.3)	78
“Güvence Sağlayan” Başkan Yardımcıları (prgf. 6.5)	79
Yıllık Denetim Uygulama prosedürleri Ekibi (prgf. 6.9)	80
Uzmanların Katkısı – Genel Olarak (prgf. 6.19)	82
Bilişim Teknolojisinin Denetimi ile İlgili Uzmanlar (prgf. 6.20)	83
Finansal Enstrümanların Muhasebesi ve Denetimi ile İlgili Uzmanlar (prgf. 6.25)	84
Hukuk Müşavirliği (prgf. 6.27)	84
Danışma ve Kanada Kamu Hesaplarının Yıllık Denetimi (prgf. 6.29)	84
Sayıştay Başkanı’nın Bağımsız Danışma Komitesi (prgf. 6.32)	85
Danışma Faaliyetinin Dokümantasyonu (prgf. 6.35)	85
7. Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi	
Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri	87
Giriş (prgf. 7.1)	87
Bu Bölümden Nasıl Yararlanılacağı (prgf. 7.3)	87
Denetim Yönetimi (prgf. 7.5)	87
Ekip Seviyesinde İnsan Kaynağı Yönetimi (prgf. 7.55)	95
Sürekli Gelişim (prgf. 7.60)	96
8. Kalite Yönetim Sistemi	98
Kalite Yönetim Sistemimizin Unsurları (prgf. 8.1)	98
Makul Düzeyde Güvence Sağlama (prgf. 8.3)	98
Kalite Yönetim Sisteminde Devam Eden İyileşmeler (prgf. 8.5)	99

Kanada Kamu Hesaplarının, Özerk Bölgelerin, Kamu İktisadi Teşebbüslerinin ve Diğer Kurumların Yıllık Denetimi*

Önsöz

Kapsamlı Denetim Elkitabının çok yakın bir dönemde güncelleştirilmesiyle ortaya çıkan üç üretim hattının elkitaplarından biri de Yıllık Denetim Elkitabıdır. Güncelleştirmenin amacı;

- Üretim hatlarının kendine özgü ihtiyaçlarını anlamak bakımından, Kapsamlı Denetim Elkitabını katmanlı düzeninden kurtarmak,
- Başkan yardımcıları ve ekiplerin sorumluluklarını netleştirmek ve yetki devrini arttırmak,
- Zorunlu uygulamalar ile mesleki takdirin uygulanabileceği alanları açıkça ayırt etmek,
- Elektronik araçların (Intranet) avantajından yararlanmak ve kağıda dayalı rehberden uzaklaşmaktır.

Bu Elkitabı; Kanada Kamu Hesapları, Özerk Bölgeler (Territories), Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Crown Corporations) ve diğer kurumlar üzerinde yürütülen denetimler dahil olmak üzere bütün yıllık denetimleri kapsamaktadır. Diğerleri Performans Denetimi ve Özel İncelemeler Elkitaplarıdır. Her elkitabı fonksiyonel yönlendirme, diğer prosedürler ve üretim hattının spesifik araçlarıyla desteklenmektedir.

Bundan sonra, modüler biçimdeki Kapsamlı Denetim Elkitabı Sayıştayın Stratejik Planı ve Meslek Ahlak Kuralları ile birlikte bu üç üretim hattının elkitabından oluşacaktır.

Yıllık Denetim Elkitabı yüksek kalitede bir denetim hizmeti üretmek için denetçilerin uymak zorunda oldukları mesleki standartlar ve Kurum politikaları çerçevesinde inşa edilmiştir. Bu Elkitabı birinci sınıf mesleki kuruluşlardaki mevcut düşünce tarzına ve

* Elkitabının Kanada Sayıştay tarafından 2003 yılı içinde kapsamlı biçimde güncelleştirildiği gelişmeleri inceleyen dikkatli meslektaşlarımızın gözünden kaçmayacaktır. Ancak, Elkitabı, bu versiyonuyla da bizim açımızdan değerli ve yararlı bilgiler içermektedir (Çevirenlerin Notu).

uygulamaya uygun olarak sağlam bir kalite yönetimine sahiptir. Elkitabı, personelden yerine getirmesi istenen kalite standardını daha açık biçimde ifade etmekte ve meslekî takdiri özendirmektedir.

Yıllık Denetim Elkitabı kurum içindeki uygulayıcılar, Uygulama Prosedürlerini Geliştirme Komitesi (Practice Development Committee) ile fonksiyonel alanlardan sorumlu yöneticilerin (functional responsibility leaders) yanı sıra kurumdışı danışmanlar dahil Kurum uzmanlarının yoğun tavsiyelerin bir ürünüdür.

Bu Elkitabının yıllık denetim uygulamalarımızı geliştirmenin ilgi odağı olması beklenmektedir. Yıllık denetim faaliyetlerimize ilişkin bilgilerimizin ve deneyimlerimizin zenginleşip mükemmelleşmesi sürdükçe Elkitabı da gelişecektir. Elkitabının kapsamına ilave konuların alınmasını düşünüyorsanız veya elkitabını geliştirmeye yönelik yorumlarınız ve önerileriniz varsa, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi (Annual Audit Practice team) ve/veya Mesleki Uygulamalar ve İnceleme Grubu (Professional Practices and Review Group) ile bağlantı kurabilirsiniz.

Yıllık Denetleme - Övünç Dolu Bir Geçmiş

Sayıştayın yıllık denetim uygulamaları Kanada'nın ilk Sayıştay Başkanı John Lorn Mc Dougall'ın, 120 yıl önce 1878'de, atanmasına kadar uzanır. Başkanın atanmasını, 10 Mayıs 1878 tarihli Kraliyet onayıyla, "Kamu Hesaplarının Daha Etkin Denetimi Yasası"nın Meclis'ten geçmesi izledi. Yasa, Parliamentonun bir görevlisi olacak bağımsız bir Sayıştay Başkanı atanması suretiyle, milletvekillerinin Yürütmenin bir müdahalesi olmadan Kamu Hesaplarını denetlemesi arzusuna dayanıyordu. Maliye Bakanı Parlamento'da, Sayıştay Başkanı'nın sorumlulukları arasında hesapların ve hükümetin harcama belgelerinin (vouchers) incelemesi suretiyle, görüşüne göre, doğru bir biçimde onaylanmadığını düşündüğü ödenek (appropriation) hesap sonuçları hakkında Parlamento'ya rapor vermesi olduğunu açıkladı. Yani Sayıştay Başkanı, kamu fonlarının Parliamentonun izin verdiği amaçlar ve sınırlar içinde harcanıp harcanmadığını güvence altına almalıydı.

Kanada'nın ilk KİT'leri Konfederasyon kurulmadan önce ortaya çıktı, ancak, 1951'deki Mali Yönetim Yasası'nın (Financial Administration Act) çıkarılmasına kadar, bu kuruluşların Parlamento'ya karşı hesap verme sorumluluğunu daha fazla artırmaya dönük böyle çabalar söz konusu değildi. Yasa, her bir KİT denetçisinin (Sayıştay Başkanı olması gerekli değildi) kuruluşun finansal tabloları ve muhasebe işlemleri hakkında rapor vermesini öngörmekteydi. Denetçiden, ayrıca, "inceleme kapsamında olan ve kanaatine göre, Parliamentonun ilgisini çekmesi gereken önemli nitelikteki diğer meseleleri ele alması" talep edilirdi. "Önemli nitelikteki diğer mesele" hakkında rapor verme sorumluluğunun kapsamı Mali Yönetim Yasası ile bakanlıklara ve kamu kurumlarına da yaygınlaştırıldı.

1977 tarihli Sayıştay Yasası ve Mali Yönetim Yasasına eklenen hükümlerle Sayıştay Başkanı'nın, Kanada Kamu Hesaplarının, özerk bölgelerin, KİT'lerin ve diğer kuruluşların yıllık denetimlerinin yürütülmesindeki ve raporlamasındaki rolü zamanla

daha da güçlendirildi. Parliamentonun ve özerk bölge hükümetlerinin Sayıştay Başkanı'nın bağımsız tavsiyesine ve güvencesine yönelmesi, çalışmamızın kalitesine duyulan güvenin bir kanıtıdır.

Bu Elkitabında anahatları gösterilen prosedürler ve yönlendirici ilkeler Kurumun Kalite Yönetim Sisteminin bir parçasıdır. Kalite Yönetim Sistemi Sayıştayın yürürlükteki mevzuat hükümleri, mesleki standartlar ve Kurum politikalarıyla uyum içinde yüksek kalitede denetimler yürüttüğüne ilişkin makul güvence sağlamak üzere tasarlanmıştır. Başka bir ifadeyle, Kalite Yönetim Sistemimiz; yıllık denetim uygulamalarımızla sağladığımız güvence aracılığıyla, kamu çıkarına hizmet etmenin övünç dolu geleneğini sürdürmemize katkıda bulunmayı hedeflemektedir.

Sheila Fraser, FCA

Kanada Sayıştay Başkanı

Giriş

Sunuş

1. Kanada Sayıştay şu anda dört üretim hattına sahiptir: Kanada Hükümetinin (Kanada Kamu Hesaplarının), Özerk Bölgelerin, KİT'lerin ve diğer kurumların finansal tablolarının yıllık denetimleri; Kamu İktisadi Teşebbüslerine yönelik özel incelemeler; Bakanlıklarda ve Kuruluşlarda yürütülen performans denetimleri (value for Money) ve araştırmaları (studies); çevre ve sürdürülebilir kalkınma denetimleri ve araştırmaları. Sayıştay Uygulama Prosedürlerini Geliştirme Komitesi her bir ürün hattı için politikaları, standartları ve yapılması istenen uygulamaları geliştirmek ve onaylamak üzere, söz konusu standartların sürekli olarak en yüksek mesleki düzeyde tutulmasını sağlama amacı çerçevesinde, personelle işbirliği içinde çalışır.
2. Yıllık Denetim Elkitabı yıllık denetimlerin yürütülmesine yönelik olarak Sayıştay Kalite Yönetim Sistemini açıklamak amacıyla hazırlanmıştır. Elkitabı yıllık denetimler için Kalite Yönetim Sisteminin bütün boyutları hakkında bilgileri içermekle birlikte, esasen denetimin icrası ve danışma konuları üzerine yoğunlaşır. Kurum politikaları, metodolojisi ve destekleyici rehberler ve araçlar, Kanada Kamu Hesapları, Özerk Bölgeler, KİT'ler ve diğer müstakil görüş bildirme çalışmaları dahil olmak üzere, bütün denetimlere uygulanır.
3. Bu Elkitabı, öncelikle, yıllık denetim uygulayıcılarının spesifik ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla kaleme alınmıştır. Elkitabı Sayıştayın yıllık denetim metodolojisini betimlemekte ve bu denetimlerin nasıl planlanması, nasıl icra edilmesi ve nasıl raporlanması gerektiği konularını genel olarak açıklamaktadır. Bu Elkitabı, Elkitabından yararlanma tarzını sadece asgarî düzeyde sağlayan mevcut çeşitli denetim araçlarından ve diğer rehberlerden okuyuculara başvuru kaynağı sunmaktadır. Kaynak göstermenin yanı sıra, yıllık denetim personelinin ihtiyaçlarını karşılamaya yardımcı olmak üzere hazırlanmış olan ek başvuru kaynaklarından da söz etmektedir.
4. Bu Elkitabı Denetim Teorisi üzerine bıkırtıcı açıklamalar içermemektedir. Aksine, Kurumun yasalarla verilen yetkilere uygunluk denetimi (audit of compliance with legislative authorities) dahil, yıllık denetimleri yürütme yaklaşımının temelinde yatan ilkeleri açıklayan verimli bir kaynak olmayı amaçlamaktadır. Metodolojinin spesifik yıllık denetimler bağlamında uygulaması denetimden sorumlu yöneticinin ve onun denetim ekibinin mesleki takdirine kalmıştır.

Elkitabından Nasıl Yararlanmalı

5. Kurum yıllık denetimleri yöneten personele rehberlik üzere bir kalite yönetim sistemi geliştirmiştir. Bu sistem yıllık denetimlerimizi yürürlükteki mevzuat hükümlerine, mesleki standartlara ve Kurum politikalarına göre yürütmemizin makul güvencesini sağlamak üzere tasarlanmıştır.
6. Elkitabında tasvir edilen yıllık denetimlerin yürütülmesine yönelik çerçeveye bütün Kurum personelinin uyması/uyacağı beklenmektedir. Kurum herhangi bir sistemin bütün olaylara uygulanmayacağını kabul ediyorsa da, politikalarda, metodolojide ve yönlendirici rehberlerde ve bunlara uygulanan araçlarda istisnalar çok nadir olmalıdır. Bu tür istisnai durumlarda, Denetim Yöneticisi (audit Principal) bağlı olduğu Başkan Yardımcısının ve (faaliyetlerden sorumlu) Başkan Vekilinin veya (uygun olacağı düşünülen durumlarda) Sayıştay Başkanı'nın mutabakatını (concurrence) almalıdır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Personel (Sayıştay çalışanları ve sözleşmeli personel) Kurum politikaları ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile uyum içinde olmalı ve Kurum metodolojisini uygulamalıdır. Denetim Yöneticisi, uygun ve uygulanabilir olmadığını düşündüğü durumlarda, yetkili Başkan Yardımcısının onayını almalıdır.

7. Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından Sayıştay politikalarıyla ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarıyla uyum içinde olması ve Sayıştayın metodolojisinin tatbiki için uygun görülmeyen ve uygulanabilir olmayan durumlarda, kurum hesaplarını inceleme ekibi Yöneticisi (entity team Principal) Kamu Hesapları Ekip Yöneticisinin (Public Accounts team Principal) onayını almalıdır. Bu durumda, Kamu Hesapları Ekip Yöneticisi Kanada Kamu Hesaplarının denetiminden sorumlu Başkan Yardımcısının ve Sayıştay Başkanı'nın veya Başkan Vekilinin onayını almalıdır.

Metodoloji Desteği

8. KİT denetimleri için Fonksiyonel Alanlardan Sorumlu Yönetici (The Functional Responsibility Leader) Uygulama Prosedürlerini Geliştirme Komitesinin nezaretinde, bu Elkitabında açıklanan yıllık denetim politikalarının, metodolojisinin ve destekleyici rehber ve araçların sürekli bir biçimde geliştirilmesinden sorumludur. Kurum yaklaşımının belirli öğelerinin yorumu ve uygulaması konusunda sorunların çözümü için Fonksiyonel Alanlardan Sorumlu Yöneticiye doğrudan başvurulmalıdır. Aynı şekilde, yeni uygulamaların ve iyileştirmeye yönelik önerilerin değeri anlaşılmalı ve metodolojiyi güçlendirmek ve Kurum bütünündeki uygulamayı iyileştirmek üzere bunlardan yararlanılmalıdır.

9. Daha fazla bilgi, rehberlik ve/veya yardım için lütfen şu kişilerle bağlantı kurunuz:
Fonksiyonel Alanlardan Sorumlu Yönetici, Yıllık Denetimler, John Rossetti;
Kanada Kamu Hesaplarının Yıllık Denetim Yöneticisi, John Hodgins.

Yıllık Denetim Uygulamamızın Kapsamı

10. Sayıştayın Kalite Yönetim Sistemi, içinde bulunduğumuz kendine özgü ortam dikkate alınarak hazırlanmıştır. Bu ortam yıllık denetim uygulamamızı şekillendirdiğimiz çok sayıda temel özellikten oluşur. Elkitabının Önsözünde belirttiğimiz gibi, bu niteliklerden bazıları tarihi önemi haizdir ve bunların tümü Kurum politikalarının ve uygulamalarının üzerinde etki yaratmıştır. Bu politikalar ve uygulamalar Elkitabı boyunca ayrıntılı bir biçimde ele alınacaktır.

TEMEL ÖZELLİKLER

Yasal Yetki

- Sayıştayın yasal görev ve yetkileri genel olarak Sayıştay Yasasında tanımlanmaktadır.
- Ancak, Parlamentonun diğer yasal düzenlemeleri Sayıştay Başkanı tarafından ele alması gereken yıllık denetimlere ve diğer spesifik görevlere atıfta bulunabilir.
- Bu yasalarda sorumluluklarımızı tanımlamak üzere kullanılan ifadeler, her zaman yeknesak değildir.

UYGULAMAMIZ ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

- Yasama adına denetim yapan bir Kurum olarak, yıllık denetim faaliyetimizin bütünü için uygun bir yasal dayanağa sahip olmamız önemli bir husustur. Gerektiğinde, Hukuk Müşavirliğine danışılması bu konuda emin olmamıza yardımcı olur.
- Görev Çerçevemiz (Term of engagement) yasa tarafından belirlenmekte ise de, mümkün olduğunca kendi portföyümüzün (portfolio) sıralamasını korumaya gayret ederiz. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibimize danışma bunun sağlanmasına yardımcı olur.
- Yıllık denetim yükümlülüklerimizin şartları bakımından ortak bir anlayışın paylaşılması amacıyla denetlenen kurumların (audit entities) üst yönetimleriyle iletişim kurulması önemli bir husustur.

Sayıştay Başkanının Seçilmesi

- Sayıştay Başkanı Konsey Valisi (Governor in Council)* tarafından on yıllık bir dönem için atanır.
- Kurumun bağımsızlığı Sayıştay Yasasında tesis edilmiştir.
- Yüksek düzeyde bir bağımsızlığa sahibiz ve uzman muhasebe firmaları için getirilmiş olan ve bağımsızlığımızı zedeleyebilecek nitelikteki çok az sınırlamaya tabiyiz. Ancak, Sayıştayın *Mesleki Ahlak Kuralları*'nda belirtildiği üzere, çıkar çatışmasına yol açabilecek durumlardan kaçınmamız gerekir.
- Sınırlı durumlar haricinde, Sayıştay ne denetim ücreti talep eder ne de masraflarını alır. Ancak, yıllık denetim çalışmamızın verimli, etkin ve tutumlu biçimde yürütme yükümlülüğümüz bulunmaktadır.

Yasama Adına Denetim Yapan Bir Kurumdan Beklenenler

- Denetlenen kurumların yasalarla verilen yetkilerle uyum içinde olmadığını belirlediği bütün önemli konular hakkında, Sayıştayın Parlamenterlerin dikkatine çekme yükümlülüğü bulunmaktadır.
- Parlamenterler Sayıştaydan bilmeleri gereken “diğer önemli meseleler”in kendilerine bildirilmesini beklemektedirler.
- Yasama adına denetim yapan bir Kurum olarak, çalışmamızda, zaman zaman politik bakımdan denetim riskini artıracak nitelikte hassas konular bulunabilir.
- Yıllık denetim faaliyetlerimiz Parlamentonun beklentileriyle uyumlu olmalıdır. Yetkilere uygunluğun ve “diğer önemli meseleler”in ele alınması her bir yıllık denetimin planlama, yürütme ve raporlama aşamalarının ayrılmaz bir parçasıdır.
- Yetkilere uygunluğu ve “diğer önemli meseleler”i ele alan bütün denetim raporlarımızda, ya doğrudan doğruya ya da aykırılık dolayısıyla bir görüş (opinion) bildiririz. Bu görüş özel sektördeki uygulamanın tıpatıp muadili değildir. Kanada Kamu Hesapları sözkonusu olduğunda, bu bilgiye, “*Kanada Hükümetinin Finansal Tabloları hakkında Sayıştay Başkanı'nın gözlemleri (observations)*” başlığı altında yer verilir.
- Kurum içi uzmanlarla ve orta kademe yöneticilerle istişarede bulunma yıllık denetim çalışmamızı planlarken,

* Konsey Valisi (Governor in Council) Kraliyet Danışma Konseyinin başkanı olarak Kraliyet tarafından atanır. Kraliyet Danışma Konseyi (Queen's Privy Council for Canada) ilgili mevzuat gereğince kurulmuş olan resmi bir danışmanlık kuruluudur. Üyeleri ömür boyu görev yapar ve çoğunlukla eski ve halihazırdaki bakanlardan, eyalet başbakanlarından ve Senato ve Meclis eski başkanlarından oluşur. Mali konularla ilgili tavsiyelerde bulunan üyeler, geleneğe göre, Kabineye benzeyen bir kurul oluşturlar (Çevirenlerin Notu).

yürütürken ve sonuçlarını raporlarken sağlıklı kararlar almamıza katkıda bulunur. Danışma faaliyeti ve üst yönetimin katkısı çalışmamızın yasama organı üyelerinin ihtiyaçları ve beklentilerinin karşılanmasına ve bulgularımızın açık ve özlü biçimde aktarılmasına da yardımcı olur.

Denetlenen Kurumlar

- Sayıştayın yıllık denetimlerinin yürütülmesine bağlı olarak denetlenen kurumlar portföyümüzde yıldan yıla çok az değişiklikler olur.
- Bu nedenle, Sayıştay'ın, denetlediği kurumların pek çoğu hakkında hatırı sayılır bir tecrübesi bulunmaktadır.
- Sayıştay, bazı kurumlarda, bu kurumlar hakkında daha fazla fikir edinmesini sağlayıcı “spesifik incelemeler” veya başka tür denetim çalışmaları yapar.
- Örnekleri, eğer varsa, özel sektördeki birimlerle karşılaştırılabilecek nitelikte pek az denetlenen kurum söz konusudur.
- Denetlenen kurumların çoğuyla, genellikle, uzun zamandan beri çalışıyor olmamıza rağmen, ortamımız dinamiktir. Kurumun faaliyeti ve riskleri hakkında sağlıklı bilgi edinmeyi sürdürme yıllık denetim çalışmamızın bütün aşamaları boyunca hissedilmesi gereken sürekli bir faaliyettir.
- “Türünde kendine özgü” (one-of-a kind) pek çok kuruma rağmen, yeterli düzeyde bilgi edinmek ve belirli sektörleri ve/veya spesifik bir sektörün muhasebe uygulamalarını anlamak için kurum içi ve/veya kurum dışı uzmanlara danışma ihtiyacında olabiliriz.

Mesleki Standartlar

- Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü'nün (CICA) Elkitabı denetlediğimiz pek çok kamu kesimi kuruluşunun spesifik özellikleri dikkate alınarak kaleme alınmamıştır.
- Kamu kesimi muhasebe standartları nispeten yeni olup gelişmesini sürdürmektedir.
- Bu itibarla, mesleki standartların çalışma ortamımıza uygulanması müşterilerimizin bütününe yeknesak bir biçimde uygulanması gereken mesleki takdire başvurulmasına ihtiyaç gösterir.
- Koşullara uygun düşecek şekilde uyguladığımız mesleki standartlarımıza riayet ederiz.
- Mevcut rehberde pek az yönlendirici ilke bulunan kendine özgü problemlerle, sıkça karşılaşırız. Bu meseleler hakkında sağlıklı ve mesleki olarak savunulabilir kararlara ulaşmak için kurum içi ve/veya kurum dışı uzmanlara danışmak gerekir.
- Mesleki standartların çalışma ortamımıza uygulanması müşteri tabanımıza yeknesak bir biçimde uygulanması gereken önemli ölçüde mesleki takdiri gerektirir. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibiyle görüş alışverişinde bulunma Sayıştayın bu yeknesaklığa kavuşmasına katkıda bulunur.

Sayıştayın Büyüklüğü, Organizasyonu ve Personeli

- Kurumda birbiriyle yakın işbirliği içinde çalışan nispeten fazla olmayan sayıda meslek mensubu bulunur.
- Kurumda yıllık denetimleri yürüten altı denetim grubu bulunmaktadır.
- Kanada Kamu Hesaplarının denetimi ülkenin en geniş çaplı yıllık denetimidir.
- Danışma ve mutabakat esası üzerine inşa edilmiş kurumsal bir kültür geliştirmekteyiz. Kurum bu kültüre büyük bir değer vermekte olup bu türden davranışları daha mükemmel hale getirecek ve destekleyecek politikalar ve prosedürler üretmektedir.
- Kanada Kamu Hesaplarının denetiminin tamamlanması takım çalışmasını ve bütün Sayıştay personelinin işbirliğini gerektirir.

Sayıştayın Metodolojisi ve Uygulama Prosedürleri

- Sayıştayın denetimlerin icrası için oluşturulmuş bir metodolojisi bulunmaktadır.
- Metodolojimiz, özel sektör uygulamalarındaki değişmelere ve Sayıştay bünyesindeki yeniliklere (innovation) bağlı olarak gelişmektedir.
- Yıllık denetimlerin bütün aşamalarına kalite ögesini ithal etmeye çaba gösteriyoruz..
- Bu Elkitabında açıklanan metodoloji Kanada Kamu Hesaplarının, Özerk Bölgelerin, KİT'lerin ve diğer kurumların yıllık denetimlerine uygulanır.
- “Sürekli öğrenme” girişimleri çerçevesinde, Sayıştay özel sektördeki gelişmeleri düzenli bir biçimde izlemektedir.
- Üslendiğimiz bazı işlerde (engagements) özel sektör denetçileri ile birlikte çalışırız. Bu tür işlerde, birlikte çalışılan denetçinin çalışmasının Sayıştay'ın kalite standartlarına uyduğundan emin olmamız gerekir.
- Denetimlerin akışı ölçüsünde, denetimlere kalitenin ithaline imkan veren “denetimle eş zamanlı” (“real-time”) gözetime ve liderliğe (coaching) önem veriyoruz. Dosya incelemesinin (file review) çalışmanın ana hedeflere uygun olarak kaliteli yapıldığını teyit edecek şekilde çabucak bitirilmesini istiyoruz. Kaliteyi işin ayrılmaz bir parçası yapmanın onu olayın ertesinde (after the fact) sorgulamaktan (inspecting) daha verimli olduğunu düşünüyoruz.

Elkitabının Anahatları

11. Yıllık Denetim Elkitabı dokuz ayrı bölümden oluşmaktadır.

BÖLÜM	ELE ALINAN KONULAR
Giriş	Çalışma ortamımızın temel özelliklerinin ve bunların uygulamalarımızın biçimlendirilmesine nasıl katkıda bulduklarının tanımlanması
Denetim Yönetiminin Genel Meseleleri	Denetim yönetiminin yıllık denetim çalışmamızın bütün aşamaları ile uyumlu olan ana meseleleri
Yıllık Denetimlerin Yaklaşımı	Yürütülen yıllık denetimlere yönelik Kurumun genel yaklaşımına bakış
Stratejik Planlama	Sayıştayın denetime yönelik Stratejik Planın hazırlanmasını yönlendirecek beklentiler
Ayrıntılı Planlama ve Test Etme	Denetim güvencesinin dört farklı kaynağı (işleyiş kontrollerine güven duyma, yönetim kontrollerine ve izleme kontrollerine güven duyma, analitik prosedürler, ayrıntılı maddi doğruluk testleri) ve kanıtlarla ilgili (evidentiary) diğer meseleler
Raporlama	Denetim sonuçlarını değerlendirme süreci, denetçi raporunun sonuçlandırılması ve çalışmamızın sonuçlarının denetlenen kuruma ve onun denetim komitesine (veya muadili bir birime) iletilmesi
Danışma	Danışmada bulunulmasını gerektiren durumlarda Sayıştay'ın beklentileri
Bütün Üretim Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri	Bilgiye erişim ve çıkar çatışması gibi Sayıştayın denetim çalışmasının bütününe özgü ortak alanlardaki Kurum politikaları ve Sayıştayın yerine getirmesi gereken prosedürler
Yıllık Denetimler İçin Sayıştayın Kalite Yönetim Sistemi	Yıllık denetimler için Kurumun <i>Kalite Yönetim Sisteminin</i> özellikleri

1 Denetim Yönetiminin Genel Meseleleri

Risk Yönetimi - Roller ve Sorumluluklar

Giriş

1.1.Kurumun Kalite Yönetim Sistemi; yürürlükteki mevzuat hükümlerine, mesleki standartlarımıza ve Kurum politikalarına uygun olarak yürüttüğümüz yıllık denetimlere makul güvence sağlamak üzere, potansiyel risklerin gerçekleşme ihtimalinin önemi ışığında, tasarlanmıştır. Makul güvence; risk yönetme maliyetlerinin bunlardan elde edilecek yararların aşılması gereğini kabul eder. Makul güvence, aslında, güvenin maliyet, yarar ve risk konuları çerçevesinde tatmin edici bir düzeyde tutulmasını gerektirir.-her bir müstakil denetim bakımından kalitenin bütün boyutlarının mutlak güvence altında olduğu anlamına gelmez.

Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları

1.2.Sayıştayın özellikli bir yıllık denetiminde, genellikle, daha yüksek risk karakteri taşıdığı düşünülen durumlarda Güvence Sağlayan bir Başkan Yardımcısı (Reference Asistant Auditor General) görevlendirilebilir. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarının görevlendirdikleri denetimlere doğrudan müdahaleleri veya bu denetimler üzerinde sorumlulukları bulunmaz. Yardımcılar, risklerin uygun biçimde tespit edilmesine ve değerlendirilmesine yardımcı olmak üzere, diğer konularla bağlantılı bir biçimde denetimin stratejik planlama ve raporlama aşamalarındaki kritik noktalarda işe müdahalede bulunmalıdırlar. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarının deneyimi ve göreceli bağımsızlığı planlama kararlarının sağlıklı olmasına katkıda bulunur.

1.3.Bu Elkitabının *Danışma* bölümünde, riski azaltmak üzere inceleme ekiplerinin danışmadan nasıl yararlanması gerektiği geniş bir biçimde yorumlanmıştır.

Yetki Devri

1.4.Sayıştay sahip oldukları önemli riskler bakımından denetimlerinin tümünü resmen sınıflandırmamış olmasına rağmen, bütün personelinden Kurum Kalite Yönetim Sisteminin kendilerine verilen özellikli görevlere (engagement) uygulanmasında takdir yetkilerini (judgements) kullanmalarını bekler. Özellikle, Denetim Yöneticileri (audit Principals), nasıl yetki devredecekleri ve ekip elemanlarını nasıl görevlendirilecekleri konusunda kararlarını şekillendirirken her bir iş hakkında tespit edilmiş risk faktörlerinin ve diğer bağlantılı bilgilerin etkisinin bütününe değerlendirmelidir. Denetim Yöneticisi tarafından alınan kararlar denetimin nasıl yönetileceğini ve yetkinin aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya devredilme derecesini etkiler veya mevcut duruma (status quo) uyulmasını sağlar.

Ele Alınabilecek Risk Faktörleri

1.5. Denetim Yöneticisi tarafından hesaba katılması gereken üç ana risk kategorisi bulunmaktadır:

- Parlamentonun ilgisi (interest)
- Göreve özgü faktörler
- Kurum içi faktörler

Parlamentonun İlgisi

1.6. Denetlenen kurumlar çok çeşitli nedenlerle parlamentonun ilgisini çekebilir. İlgisi;

- Denetlenen kurumu etkileyen yasal değişikliklerden,
- “Bakanların parlamenterler tarafından sorulan soruların cevaplama sırasında” (“Question Period”) ortaya çıkan meselelerden,
- Parlamento üyeleri tarafından Sayıştaya gönderilen mektuplardan,
- Medyanın dikkat çektiği konulardan,
- Parti gruplarının tartışmalarından (partisan debate)

doğabilir.

1.7. Bağlantılı konuları ve/veya makamları ilgilendiren bünyesel risklerin belirlenmesi sırasında, Parlamentonun ilgisi hesaba katılır.

Göreve Özgü Faktörler

1.8. Denetimi yürütürken değerlendirilmesi gereken risklerin mevcudiyetine tek tek ya da topluca işaret edebilen göreve özgü çok çeşitli faktörler bulunur. Bu risk faktörleri, normal şartlar altında stratejik planlama sırasındaki unsurlar hakkında hazırlık (preliminary) kararları alınırken hesaba katılması gereken hususlardır. Bu hususlar arasında;

- yüksek değerdeki işlemlerin mevcudiyeti, finansal tabloların unsurları veya koşullu yükümlülükler,
- uzmanlaşmış sektörde veya önemli değişikliklere maruz kalan bir sektörde faaliyette bulunma,
- denetlenen kurumun karşı karşıya kaldığı önemli iş riskleri,
- geçmiş dönemin finansal performansı (iyi veya kötü)
- önemli yönetim kararlarını veya tahminlerini ilgilendiren anlamlı muhasebe tahminlerinin mevcudiyeti,
- denetlenen kurumun hesap verme sorumluluğu rejimindeki veya sorumlu bakanla ilişkilerindeki yetersizlikler,

- sektöre özgü muhasebe standartlarının varlığı,
- denetlenen kurum tarafından benimsenmiş muhasebe politikalarının birinde veya bir kaçındaki önemli değişiklikler,
- gergin müşteri ilişkileri,
- önceki yıllarda tespit edilmiş çözümsüz meseleler,
- muhasebe ve yönetim sistemlerinin sofistike olması,
- yönetime duyulan güven, yönetimin düşüncesi ve/veya önyargısı,
- ortak denetim görevi ve
- uyulması zor olabilecek nitelikteki yasal yetkinin mevcudiyeti

bulunur.

Kurumiçi Faktörler

1.9.Üstlenilen görev ile bağlantılı olan ve risk düzeyini etkileyebilecek faktörlerde bulunabilir. Bu faktörler arasında;

- denetim yaklaşımında planlanan önemli değişiklikler,
- ekip tecrübesi ve personelin sürekliliği,
- rapor tamamlama tarihi,
- gerektiğinde, uzman temini

sayılabilir.

Risk Faktörlerinin Etkisi

1.10.Riskin normalden önemli ölçüde daha düşük veya daha yüksek olması durumunda, Denetim Yöneticisi tarafından çalışma yaklaşımının değiştirilmesi uygun düşebilir. Örneğin;

Sayıştay açısından daha yüksek riske işaret eden koşulların mevcudiyeti şu tür adımlara ihtiyaç gösterecektir:

- Denetim Yöneticisinin ve yetkili Başkan Yardımcısının denetimin önemli unsurlarında artan müdahalesi,
- Kurum içi ve dışı uzmanlarla daha yoğun bir biçimde danışmada bulunulması, ve/veya
- daha kıdemli ve deneyimli bir denetim ekibi oluşturulması.

Buna karşılık, Sayıştay açısından daha düşük riskleri çağrıştıran koşulların bulunması şu hususlardan anlaşılabilir;

- daha deneyimsiz personele artan düzeyde yetki devri,

- danışmanların ve/veya uzmanların işe daha az müdahil olması.

Üslenilen düşük riskli görevlerde , örneğin, şu tür adımların atılması uygun olabilir:

- Denetim Yöneticisinin olağan olarak üstlendiği sorumluluklar deneyimli direktöre devredilebilir.
- Denetimin önemli unsurlarına yöneticinin müdahalede bulunma düzeyi azaltılabilir; ve
- Denetim Direktörü tarafından olağan olarak üstlenilen sorumluluklar deneyimi orta düzeydeki Denetim Yöneticisine devredilebilir.

1.11.Denetim Yöneticisi, normal koşullarda, görevle bağlantılı riskleri yönetme planlarını yetkili Başkan Yardımcısı ve görevlendirilmiş olması durumunda Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı ile tartışılacağından emin olmalıdır.

Yasama Organı Denetçisi Olarak Sorumluluklarımız

Parlamentoya Hesapveren Bir Hükümet

1.12.Halkın vergilerinin nasıl harcandığını kontrol etme hakkı demokratik yönetimlerin temel taşlarından biridir. Başka demokrasilerde olduğu gibi, Kanada'da da bu kontrol yurttaşlar adına onlar tarafından seçilmiş temsilciler, Parlamento üyeleri tarafından gerçekleştirilir.

1.13.Hükümet parayı toplamadan, ödünç almadan veya harcamadan önce Parlamentonun onayını almak zorundadır. Hükümetin de, vergi gelirlerini harcadıktan sonra, bunları Parlamentonun verdiği izin çerçevesinde, doğru miktarlarda harcadığını gösterebilmesi gerekir. Hükümetin eylemlerine yönelik yanıt verme yükümlülüğü hesapverme sorumluluğu olarak adlandırılmaktadır.

1.14.Yıllar içinde, hükümeti hesaplardan sorumlu tutmak üzere böyle bir süreç geliştirilmiştir. Hükümetin, Millet Meclisine;

- her bakanlığın yıllık harcama planlarını,
- önceki yıl faaliyetleri hakkındaki raporları,
- Kanada Kamu Hesapları olarak bilinen ve yapılan bütün federal harcamaları, ödünç alınanları ve toplanan vergileri gösteren finansal tabloları

sunmak suretiyle, kendi performansını, tam anlamıyla, raporlaması gerekir.

1.15.Bu dokümanların sunulmasıyla amaçlanan; Parlamento üyelerine, hükümetten hesap sorması için gerek duyulan bilgileri sağlamaktır. Ancak hesapverme sorumluluk sürecinde tek bir hattan daha fazlasına gerek duyulur: bu bilgilerin bağımsız biçimde değerlendirilmesi. Parlamento üyeleri hükümete, performansı hakkında sorular yöneltmek ve onu eleştirebilmek için önyargıdan uzak bu değerlendirmeye ihtiyaç duyarlar.

1.16.Kanada Sayıştay hükümetin faaliyetlerini denetler ve Parlamento'ya, hükümeti hesaplardan sorumlu tutmasına yardımcı olacak tarafsız bilgiler ve tavsiyeler sağlar.

Sayıştayın Görevi

1.17.Sayıştay Başkanı, hükümetin işleri ne ölçüde iyi yönettiğini değerlendirmek üzere, yasal olarak, geniş bir denetim ve inceleme yapma yetkisi ve sorumluluğu ile donatılmıştır. Sayıştay Başkanı politika tercihlerini eleştiremez, ancak bu politikaların nasıl uygulandığını inceler. Buna göre, yasama organı denetçisinin çalışma konuları çeşitli olup şunları kapsar:

- harcamaların yasalarla verilen yetkilere göre harcanıp harcanmadığının tespit edilmesi,
- hükümetin muhasebe politikalarına uygun davranıp davranmadığının değerlendirilmesi,
- çeşitli hükümet kuruluşlarının finansal tablolarının doğrulanması,
- verimli, etkin ve tutumlu yönetimi engelleyen hususların saptanması,
- hükümet bünyesindeki finansal yönetim ve kontrol kalitesinin belirlenmesi,
- gelirlerin değerlendirilmesi, toplanması ve doğru biçimde tahsisi üzerinde etkili bir kontrol gerçekleştirmeye uygun prosedürler bulunup bulunmadığının saptanması,
- hükümetin insan kaynakları yönetiminin raporlanması,
- bakanlıklarla ilgili sürdürülebilir kalkınma stratejilerinin ve eylem planlarının izlenmesi,
- harcamaların verimlilik ve tutumluluk ilkeleri gözetenmeden harcandığı durumların belirlenmesi.

1.18.Sayıştayın ürünleri Millet Meclisine ve Bakanlar, yasama organları (legislative assemblies), direktörler kurulları ve yöneticiler gibi diğer ilgililere sunulan raporlardır. Yürüttüğümüz yıllık denetimler sonucu ortaya çıkan denetçi raporları da bu raporlara dahildir.

Yasalara Uygunluk - Genel Olarak (Compliance with Authority - General)

1.19.Sayıştay denetimi faaliyetimizin tümünün ayrılmaz bir parçası; hükümet harcamalarının ve borçlanmasının yasalarla verilen yetkilere göre doğrulanmasıdır (verification). Her yıl çeşitli yaklaşımlardan yararlanmak suretiyle, yasalarla verilen önemli yetkilere uygunluğu değerlendirmek üzere dizayn edilmiş ayrıntılı prosedürleri uygularız. Yasalarla verilen önemli yetkilere uygun olmadığını / uygunsuzluğunu (non-compliance) tespit ettiğimiz bütün durumlar Millet Meclisine raporlama bakımından Sayıştay Başkanınca değerlendirilir.

1.20.Sayıştay'ın üstlendiği çeşitli denetim türlerinin hiçbirisi münhasıran ve tam tamına "yetki" ("authority") boyutunu karşılamaz. Yetkilere uygunluk bütün Sayıştay denetimlerinin bir parçası olup yaptığımız diğer çalışmaların hiçbirinden bağlantısı koparılamaz. Yetkilere uygunluğun ağırlığı risk ve önem bakımından denetçinin takdirine göre –benimsenen spesifik yaklaşımlarda olduğu gibi- farklılıklar göstermekle birlikte, Sayıştayın bütün faaliyeti yetkilere uygunluk meselesini içine almalıdır.

Yasalara Uygunluk – Kanada Kamu Hesapları (Compliance with Authority – Public Accounts of Canada)

- 1.21.Kamu parası üzerindeki kontrolün temel ilkesi hükümetin harcama yapması, borçlanması ve gelirleri tahsil etmesi için Parlamento'dan izin alma zorunluluğuna dayanır. Ödenek yasalarıyla ("oylama" aracılığıyla daha sonra bakanlıklar arasında ana kategorilere bölüştürülen) harcamaya izin verildiğinden, Hükümet programları ve etkinlikleri mevzuatın izin vermesi yoluyla yasal sonuç doğurur. Borçlanma yasalarıyla borçlanmaya, Gelir Vergisi Yasası gibi mevzuat aracılığıyla gelir toplanmasına izin verilir.
- 1.22.Harcama, borçlanma ve gelir tahsili yetkisine uygunluk hükümetin muhasebe sisteminin ve bu sistemin belirlediği muhasebe politikalarının özünde yatan temel prensiptir. Bu tür yasal yetki türlerine uygunluk Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetiminin en öncelikli ilgi alanıdır.

Yasalara Uygunluk – Kamu İktisadi Teşebbüsleri (Compliance with Authority – Crown Corporations)

- 1.23.Mali Yönetim Yasasının III sayılı Cetvelinde isimleri sayılan Teşebbüsler ve bunların sahip olduğu bütün işletmeler hükümetin kamu politikasının hedeflerini gerçekleştirmenin önemli vasıtalarıdır. Kamusal mülkiyet (public ownership) onların kamusal politika yöntemleriyle birlikte, hesapverme sorumluluklarını, yönetim ve kontrol gereksinmelerini etkiler. Bu kuruluşlar, muhasebe, denetim ve raporlama konularını ilgilendirdiği ölçüde, sözü edilen Yasanın X. Bölüm hükümlerine tabidir. Bu hükümler denetçinin; teşebbüsün finansal tablolarının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleri karşısında doğruluğunu, muhasebe ilkelerinin önceki yılların hesaplarıyla tutarlı bir esasa göre uygulanıp uygulanmadığı, denetim sırasında denetçinin dikkatini çeken işlemlerin belirli yetki enstrümanlarına uygun olup olmadığı hakkında ayrı ayrı görüş bildirmesini öngörmektedir. Bu enstrümanlar şunlardır: Mali Yönetim Yasasının X Bölümünün hükümleri; ilgili düzenlemeler, tüzükler ve teşebbüsün veya işletmenin iç tüzükleri (by-laws) ve Koneşy Valisi (Governor in Council) tarafından teşebbüse verilen direktifler.

Yasalara Uygunluk – Özerk Bölge Hükümetleri ve Diğer Kurumlar

- 1.24.Sayıştayın, Finansal Tabloları hakkında görüş açıkladığı diğer kuruluşlar arasında; bakanlıklara bağlı şirketler (departmental corporations), hükümet kuruluşları, yasalara göre denetim görmüş finansal tablolarını müstakil olarak yayımlamaları gereken özerk bölge hükümetleri ve şirketler ile Koneşy Valisi'nin Sayıştay'dan denetlemesini istediği diğer kuruluşlar sayılabilir.
- 1.25.Özerk bölge hükümetlerin ve diğer kuruluşların finansal tablolarının denetimi açısından yetki, sorumluluk ve amaçlar Sayıştay Başkanını görevlendiren yasa veya kararname hükümlerine dayanır. Her durumda, spesifik görevlendirme için belirlenmiş denetim amaçlarının Parlamento'nun (veya Özerk bölge yasama organının) denetçisi olan Sayıştay'ın rolünü ifade etmesi önemli bir husustur.

“Diğer Önemli Meseleler”

- 1.26.KİT’lerin denetçileri de, denetim kapsamı içinde kalan ve görüşlerine göre, Parliamentonun dikkatine sunmayı gerektiren “diğer önemli meseleler” hakkında rapor yazma yetkisine sahiptir. “Diğer önemli meseleler” niteliğinde sayılabilecek sorun türleri hakkında *Mali Yönetim Yasası*’nda hiçbir hüküm bulunmamaktadır.
- 1.27.KİT’lerin yıllık denetimleri sırasında tespit edilen “diğer önemli meseleler” denetçi raporunun 5’nci paragrafında yer alır. *Sayıştay Yasası*’nın 7(2). maddesi gereğince; Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi sırasında tespit edilen “diğer meseleler”in Millet Meclisi’ne gönderdiğimiz yıllık periyodik raporlarımızda “Denetim Notları” olarak yazılması düşünülebilir. Özerk Bölgelerin denetimi sırasında saptanan “diğer önemli meseleler”e normal olarak Özerk Bölgenin yasama organlarına sunulan *Diğer Önemli Meseleler Raporu*’nda yer verilir.
- 1.28.*Sayıştay Yasası*’nın 7(2). maddesinde önem ve nitelik itibariyle değerlendirilecek olan ve Millet Meclisi’nin dikkatine sunulması gereken diğer önemli mesele türleri gösterilmektedir. Şu durumlar örnek olarak sıralanmıştır:
- kamu hesapları düzgün bir şekilde tutulmuyorsa,
 - kamu parasının hesabı tam olarak verilemiyorsa veya, istendiğinde, Hazineye (Konsolide Gelir Fonuna) aktarılamıyorsa,
 - esas kayıtlar muhafaza edilemiyorsa,
 - kamu parası Parlamento tarafından tahsis edildiği amaçlar dışında harcanıyorsa,
 - kamu parası verimlilik ve tutumluluk konusunda gerekli özen gösterilmeden harcanıyorsa,
 - kamu parası, sürdürülebilir kalkınma bağlamındaki harcamaların çevresel etkileri gözardı edilerek harcanıyorsa.

İletişim

Genel Olarak

- 1.29.Denetim raporlarımız, normal olarak Millet Meclisi (Kanada Kamu Hesapları), Yasama Organı (Özerk Bölge Kamu Hesapları) Başkanı veya denetlenen kurumdan sorumlu Bakan (KİT’ler ve denetlenen diğer pek çok kurum) gibi yönetici konumda olan seçilmiş bir veya daha fazla yetkiliye gönderilir. Ancak, denetlediğimiz kurumların yönetimleri ve varsa Denetim Komitesi (veya muadili bir grup) her gün düzenli olarak pek çok kez bağlantı kurduğumuz kurumsal (corporate) organlardır. Bu grupların da çalışmamızla doğrudan ilgileri bulunmaktadır ve genellikle, kontrol yetersizlikleri veya çalışmamızın seyri içinde anlamlı olarak tespit edebildiğimiz diğer önemli meseleler gibi yıllık denetimimizin “katma değer yaratan” boyutları onların istifade etmelerine çok uygundur. Bu nedenle, bu grupların yıllık denetim sürecini tam olarak anlamaları önemli bir husustur.

- 1.30.**Denetim Yöneticisinin önemli sorumluluklarından biri kurum üst yönetimiyle iletişim kurmasıdır. Denetim yöneticisi denetim görevinin sınırlarını, denetim açısından önem verilmesi gereken konuları ve çalışmamızın sonuçlarını üst yönetimin ve denetim komitesinin anlamasını sağlamalıdır. Bu tür bilgiler müşterilerimize zamanında iletilmelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi denetimin önemli aşamalarında denetlenen kurumun yönetimiyle, varsa, Denetim Komitesiyle (veya muadiliyle) iletişim kurmalıdır.

- 1.31.**Aktarılan bilgilerin açık, özlü ve muhataplarının beklentilerini ve ihtiyaçlarını karşılayacak olması önemli bir husustur. Ayrıca, yönetimle kurduğumuz yazılı iletişimde *Bilgiye Erişim Yasası*'nın isteme hakkının uygulanabileceği durumlara karşı duyarlı olmamız gerekir. Bu nedenle, en uygun olanı denetim yöneticisi tarafından kabul edilen ve yetkili Sayıştay Başkan Yardımcısı tarafından incelenen türden bilgilerin tümünü elde etmektir. Söz konusu incelemenin ve onayın denetlenen kurumdan bilgi istenmeden **önce** yapılması ve verilmesi gerekir. Yıllık denetimlerimizin yazılı ürünlerinin uygun kalite standartlarını karşılamasına bu tür onaylar katkıda bulunur.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Bütün raporlar ve denetlenen kurumla kurulan iletişimler (örneğin; Denetim Komitesine sunulan raporlar, yönetime verilen mektuplar ve diğer önemli yazışmalar) denetlenene sunulmadan önce denetim yöneticisi tarafından onaylanmalı ve yetkili Başkan Yardımcısı tarafından gözden geçirilmelidir.

Kamu Hesapları

- 1.32.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından yukarıdaki iki politikada sözü edilen “denetlenen kurum” (“audit entity”) teriminin muhtemel üç anlamı bulunmaktadır ve bu politikaların aşağıdaki şekilde uygulanması gerekir:

- *bir denetim ekibinin denetiminden sorumlu olduğu müstakil bir bakanlık, KİT veya bakanlığa bağlı işletme.* Bu kurumlar büyük, küçük, çok küçük veya müstakil olarak görüş verilen kuruluşlar olarak tasnif edilir. Bu kurumlarla kurumu denetleyen ekibin yöneticisi ve yetkili Başkan Yardımcısı bağlantı kurmalıdır.
- *Kanada Hükümeti, özellikle de, finansal tabloların hazırlanmasından ortaklaşa sorumlu olan Hazine Kurulu, Gider ve Gelir Genel Saymanı (Finance and Receiver General).* Bu kurumlarla Kamu Hesapları ekibinin Yöneticisi ve yetkili Başkan Yardımcısı iletişim kurmalıdır.
- *Kamu Hesapları Komitesi (the Public Accounts Committee).* Sayıştay Kamu Hesapları Komitesini Kanada Kamu Hesaplarının denetimi bakımından bir Denetim Komitesinin muadili olarak mütalaa etmektedir. Kamu hesapları Komitesiyle, Kamu Hesapları ekibinin yöneticisi ve yetkili Başkan Yardımcısı iletişim kurmalıdır.

Danışma

1.33.Denetim ekipleri ile Sayıştay uzmanlarının kendi içlerinde ve aralarında yaptıkları danışma yıllık denetimlerin önemli bir unsurudur. Karmaşık, olağandışı (alışılmadık) veya bilinmeyen (zor) meselelerle uğraşıldığında, denetim ekiplerinden güvenilir literatüre başvurmaları ve/veya uygun mesleki ehliyet, takdir ve yetki çerçevesinde kurum uzmanlarının yardımını talep etmeleri beklenir.

1.34.Keza, daha sıradan konular hakkında danışmada bulunmak da isabetli olur. Örneğin;

- denetlenen kurumla ilgili görev koşulları,
- muhasebe politikaları,
- yetkilere ve “diğer önemli meseleler”e uygunluk,
- kavramsal olarak benzerlik arzeden sorunlarda Sayıştay’ın aldığı tavır, ve
- Denetçi raporunun kaleme alınması

gibi alanlarda, uygun olduğu düşünüldüğü ölçüde, yeknesaklığı sağlamak üzere çaba göstermemiz gerekir.

1.35.Görüş bildirmenin söz konusu olduğu 100’den fazla müstakil yıllık denetimimizde, denetim uygulama prosedürlerimizin bu tür yeknesaklığı elde etmesi denetim ekiplerini oluşturan bireylerin tatbikata dönük kapasiteleri sayesinde. Sonuç olarak, bu alanlarda ve diğerlerinde uzmanlaşmış bilgi ve tecrübeye sahip bireylere güven duymamız gerekir. Kalite Yönetim Sistemimizin gereklerini yerine getirmek bakımından önemli olan danışma faaliyetinin bir başka cephesi de bu tür uzmanlarla birlikte çalışmaktır.

1.36.Uygulama prosedürlerimizin önemli bir unsuru da, informel (gayriresmi) danışma faaliyetidir. Bu tür danışma faaliyeti, ekiplere, denetlenen benzer kuruluşlarda çalışan (pilot kuruluşlar, özerk bölge hükümetleri) ve/veya benzer muhasebe ve denetim sorunlarıyla karşılaşan (örneğin; küçülme, sermaye varlıklarının muhasebesi) meslektaşlarla meseleleri tartışma imkanı sağlar. Yıllık denetim ekiplerinden personelin de karşılıklı ilişkilerinde danışma faaliyetinin aynı ilkelerinden yararlanılabilir ve yararlanılmalıdır. Bu personel, daha küçük engellerin aşılmasında ve denetimin bitirilmesinde, ekip bünyesinde mevcut ekibe en fazla yarar sağlayacak bilgilerden, becerilerden ve deneyimlerden yararlanmalıdır. Ekip elemanları arasındaki danışma, sadece, sağlıklı sonuçlara ulaşılması bakımından değil, aynı zamanda, personelin gelişimi bakımından da faydalıdır. Bu konuda, yetkili Başkan Yardımcısının ve görevlendirildiği takdirde, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının bilgi ve deneyimi özellikle değerlidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Olağandışı, karmaşık veya tartışmalı konulara veya uzman bilgisini veya deneyimini gerektiren başka önemli meselelere çözüm aranan durumlarda, Denetim Yöneticisi gerektiğinde, kurum içi ve kurum dışı uzmanlara ve Sayıştayın yönetici konumundaki personeline danışmalıdır.

1.37.Önemli konunun niteliğine bağlı olarak Sayıştay bünyesinde danışılması gereken çok sayıda uzman bulunmaktadır. Çok yaygın biçimde kendisine danışılan uzmanlar arasında;

- Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi,
- Hukuk Müşavirliği,
- Bilişim Teknolojisi Ekibi,
- Finansal Enstrümanlar Ekibi,
- Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları

bulunmaktadır.

1.38.Sayıştay'daki uzmanlarla görüş alışverişinde bulunmayla sonuçlanması gereken spesifik durumlar, bu tür görüşmeler için arzu edilen zamanlama ve Sayıştay'ın politikaları bu Elkitabının *Danışma* bölümünde ayrıntılı biçimde açıklanmaktadır.

Mesleki Görüş Ayrılıkları

1.39.Mesleki her organizasyonda, zaman zaman görüş ayrılıkları ortaya çıkabilir. Normal koşullarda, görüş ayrılıkları yaratıcı düşünceye değer verilmesi ve bunun paylaşılması sağlıklı bir organizasyonun işaretidir. Sayıştay sağlıklı bir kurumsal kültüre ve bu türden davranışları özendiren uzlaşmacı bir yapıya sahiptir.

1.40.Denetim meseleleriyle ilgili ve birbirinden farklı nitelikteki görüşleri bağdaştırmak zaman zaman mümkün olmayabilir. Önemlilik konusunun pek çok düzeyinde bu tür ihtilaflar (disagreements) ortaya çıkabilir. Örneğin;

- müstakil denetimin bir bölümünde; mesela, hangi önemli kontrollerin işletildiği veya bir işlemin düzgün yapılıp yapılmadığı konusunda farklı görüşler bulunabilir.
- denetimin unsurları düzeyinde; mesela, ayrıntılı denetim programı denetçinin yasalara uygunluk hakkında sonuca ulaşmasına imkân vermeye yetecek sayıda, uygun kanıtlar temin edip etmediği,
- muhasebe politikası düzeyinde; mesela, spesifik bir çalışma hattındaki bir kuruluş bakımından belirli bir muhasebe politikasının genel kabul görmüş muhasebe ilkeleriyle bağdaşıp bağdaşmadığı,
- denetim raporu düzeyinde; mesela, denetçinin ilişiksiz (a clear opinion) veya ilişkili bir görüş açıklayıp açıklayamayacağı.

1.41.İhtilaflar denetim ekibi içindeki meslektaşlar arasında olabileceği gibi, denetim ekibi ile Sayıştay bünyesinde görüşüne başvurulmuş uzmanlar (specialists) ve denetim ekibi ile kurum içi ve dışı diğer danışmanlar (advisors) arasında da olabilir.

1.42.Sayıştay, farklı mesleki görüşlerin çözüme kavuşturulması ve dokümanite edilmesi için izlenmesi gereken yaklaşımlar belirlemiştir. Farklı meslekî görüşler ve yaklaşımlar şöyle sıralanabilir:

- denetim ekibi bünyesindeki görüş ayrılığı, gerektiğinde, denetim yöneticisinin yönlendiriciliğindeki tartışma aracılığıyla çözüme kavuşturulmalıdır.

- denetim ekibi ile kurum içi ve dışı uzmanlar arasındaki görüş ayrılıkları, gerektiğinde, yetkili Başkan Yardımcısı, uygun olduğunda, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının yönetimindeki tartışmalar aracılığıyla giderilmelidir.
- denetim ekibi ile uzmanlar arasında açıklığa kavuşturulamayan görüş ayrılıkları için gerektiğinde, Başkan Vekiline başvurulur.

1.43. Ortaya çıkan çeşitli meslekî görüşler, değerlendirilen seçenekler ve ulaşılan sonuçlar, her durumda, denetim dosyasına konulmalıdır. Dokümantasyonun denetim ekibinin yönetici bir üyesi tarafından hazırlanması ve konuyla ilgili olguların kişisel yorumlara elvermeyecek şekilde ve yapıcı, kapsamlı ve güvenilir olarak sunulması gerekir.

Kâfi Miktarda ve Uygun Denetim Kanıtı

1.44. Stratejik plan; denetçi raporuna destek sağlamak üzere kâfi miktarda ve uygun denetim kanıtı toplanmasına yönelik en etkin ve verimli strateji bakımından yüksek bir düzeyde bir yol haritası çizmeyi hedefler. Ayrıntılı denetim programları, denetim personeline, gerçekleştirilecek denetim testlerinin, sırasıyla, yapısı ve hacmi hakkında spesifik direktifler verir. Bu nedenle, denetimin ayrıntılı planlama ve test etme aşaması tamamlandığında, denetim ekibinin gerekli kanıtları elde etmesi gerekir.

DOKÜMANTASYON POLİTİKASI

Sayıştayın denetim faaliyetlerinin yürütülmesi sırasında, kayıtların yönetimi bakımından Kanada Ulusal Arşivleri Yasasına (National Archives of Canada Act) uyması zorunludur. Ayrıca, denetim dosyalarının dokümantasyonu konusunda CICA'nın standartlarıyla uyum içinde olunması Sayıştayın Politikasıdır. Sayıştayın INTRANet sitesinden yararlanıyorsanız Sayıştay Denetim Kayıtlarının Yönetimi Rehberi için aşağıdaki ikonu tıklayınız.

İKON

1.45. Planlar, yalnızca, başarıyla icra edildikleri ölçüde iyidir. Uygun şekilde gözetim ve liderlik denetim hedeflerine ulaşılmasına ve kaliteli bir denetimin başarılmasına katkıda bulunacaktır. Bu hususlar dosya incelemesi ve diğer destekleyici araçlar vasıtasıyla teyit edilir. Bu güvencenin sağlanması Denetim Yöneticisi ile detaylı planlama ve testten sorumlu olan kişinin görevidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim yöneticisi ve detaylı planlamayı ve testi yöneten kişi denetçinin rapor içeriğini desteklemek üzere kâfi miktarda ve uygun denetim kanıtı elde ettiğinden emin olmalıdır.

1.46.Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından Kamu Hesapları ekibi; kurum hesaplarını inceleme ekipleri tarafından gerçekleştirilen ve denetçinin rapor içeriğini desteklemek üzere kâfi miktarda ve uygun denetim kanıtını temin edecek olan çalışmaya güven duyar. Kurum hesaplarını inceleme ekipleri; Kamu Hesapları ekibinin rapor paketi içine dahil olan Büyük Kamu Kurumları Denetim Raporu, Küçük Ölçekli Kurumlar Genel Tasdiki, Çok Küçük Ölçekli Kurumlar Genel Tasdiki, Müstakil Görüş Verilen Kurumların Genel Tasdiki gibi dokümanların içeriğini desteklemek üzere Kâfi miktarda ve uygun denetim kanıtı bulunmasından sorumludurlar.

Nezaret Etme ve Dosya İncelemesi

1.47.Kalite yönetiminin önemli bir boyutunu nezaret etme (gözetim) oluşturur. Üstün astı gözetmesi (staff supervision); incelemenin daha iyi anlaşılmasını sağlayarak ona kalite kazandıran “denetimle eş zamanlı” (“real-time”) nezaret etmeye ve liderliğe önem verilmelidir.

1.48.İncelemelerin daha iyi yürütülmesine katkıda bulunma bakımından sözel etkileşim (verbal interaction) önemli bir araç olmakla birlikte, Sayıştayın kalite güvencesini sağlama ve öğrenme amaçları bakımından dosya incelemesi de önemli bir araçtır.

1.49.İnceleyen(ler)in anlamlı meselelere yoğunlaşması durumunda, dosya incelemesinin kalite kazandırıcı yararları en yüksek noktaya çıkar; vaktinde geri-bildirim yapıldığında ise dosya incelemesinin öğrenmeye dönük yararları maksimize edilmiş olur. Bu iki yararın birlikte sağlanması için dosya incelemelerinin denetim ekibi içindeki pozisyonu uygun bir eleman tarafından sonuçlandırılması gerekir. Dosya incelemeleri; inceleyen ile denetçi arasında görüş alışverişini özendirildiği; gereksiz kuşkuları ortadan kaldırdığı ve denetçinin daha hızlı yanıt vermesine imkân sağladığı için Kurum tarafından teşvik edilir.

1.50.Dosya incelemesinin niteliği ve kapsamı denetim riskinin ve önemliliğin bir fonksiyonudur. Ancak, her dosya, normal koşullarda, dosyayı hazırlayan kişiden daha kıdemli ve incelenmekte olan alanda gerekli bilgiye ve tecrübeye sahip bir kişi tarafından incelenir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Bütün çalışma kağıtları denetim ekibinin nitelikli (bilgili ve tecrübeli) bir üyesi veya üyeleri tarafından zamanında gözden geçirilmelidir.

Kanada Kamu Hesaplarının Denetimi

- 1.51.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi Kanada'daki en geniş ölçekli yıllık denetimdir. Aslında, bu denetim Sayıştay'daki kurum hesaplarını incelemekten sorumlu ekiplerin pek çoğunu ilgilendirir. Bu yüzden denetimin nasıl yönetildiğinin ve genel sorumlulukların kimlere düştüğünün anlaşılması önemli bir husustur.
- 1.52.**Kamu Hesaplarının yıllık denetimi Kanada Hükümetinin finansal tablolarının incelenmesidir. Bu inceleme bakımından Sayıştayın asli raporlama sorumluluğu Millet Meclisi'ne yöneliktir. Kamu Hesapları yıllık denetiminin amaçları Sayıştay Yasası'nın 6'ncı maddesinde ifadesini bulan Sayıştay Başkanının sorumluluklarından doğmaktadır:

“Sayıştay Başkanı, Mali Yönetim Yasası'nın 64'üncü maddesi uyarınca gerekli görülen ve Kamu Hesaplarına dahil edilen çeşitli finansal tablolar ile Hazine Kurulu Başkanı veya Maliye Bakanının denetime sunabileceği herhangi bir başka tabloyu inceleyip içerdiği bilgilerin federal hükümetçe açıklanan muhasebe politikalarına uygun olarak ve bir önceki yıl ile tutarlı bir temelde, tarafsız biçimde sunulup sunulmadığı konusundaki görüşünü, olası çekinceleriyle beraber bildirir.”

Denetimin Yönetilmesi

- 1.53.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetiminin sorumluluğu Kamu Hesaplarını inceleme ekibinden sorumlu Yöneticiye devredilmiştir. Kamu Hesapları Ekip Yöneticisi denetimin genel planlamasından, icrasından ve raporlamasından sorumludur. Bu sorumlulukların bazıları, pratik nedenlerle, Kamu Hesapları denetiminin kurumları (bakanlıklar, kuruluşlar, KİT'ler veya diğer kurumlar) ilgilendiren boyutundan rutin olarak sorumlu olan Kurum hesaplarını inceleme ekip yöneticilerine devredilir. Kamu Hesapları Ekip Yöneticisinin Hükümetin finansal tabloları hakkında görüş bildirmek üzere çalışmasını sonuçlandırmak bakımından ihtiyaç duyduğu kanıtlardan bazılarını kurum hesaplarını inceleme ekip yöneticileri temin eder.
- 1.54.**Kamu Hesapları ekibi tarafından kurum hesaplarını inceleme ekiplerine sunulan dokümanlarda, genellikle, rol ve sorumlulukların ayrıntıları açıklanır. Bu bilgilerin temel kaynakları şunlardır: Kanada Hükümetinin Özet Finansal Tablolarının Yıllık Denetimine Yönelik Merkezi Stratejik Plan ve Kamu Hesapları Ekip Yöneticisinden İnceleme Ekip Yöneticilerine Gönderilen Yıllık Planlama Memorandumu. Bu konuda Kamu Hesapları Ekip Yöneticisinden daha fazla bilgi temin edilebilir.

Metodoloji

- 1.55.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık incelemesinde bu Elkitabında anahtarları belirtilen metodolojiden yararlanır. Elkitabında yer alan Sayıştay Politikaları tek bir kurumun tek bir inceleme görevinin yönetimi noktasından hareketle kaleme alınmıştır. Kanada Kamu Hesaplarının denetiminde Elkitabından nasıl yararlanılması gerektiği hakkındaki açıklamalar Elkitabının bütününe yayılmıştır.
- 1.56.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetiminde, Sayıştay Politikalarına ve Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarına ve/veya Sayıştayın metodolojisine uymanın uygun veya uygulanabilir olmadığı düşünülmesi durumunda, İnceleme Ekip Yöneticileri Kamu Hesapları Ekip Yöneticisinin onayını almalıdır. Kamu Hesapları Ekip Yöneticisi, bu takdirde, Kanada Kamu Hesaplarının denetiminden sorumlu Başkan Yardımcısının ve

Başkan ve/veya Başkan Vekilinin onayını istemelidir. **Bu, Elkitabının Giriş bölümünde açıklanan yıllık denetim politikasının genişletilmesi olarak değerlendirilmelidir.**

Denetim Dosyalarına Erişim

1.57.Denetim dosyaları Sayıştayın malı olup içerdikleri bilgiler başkaları tarafından kullanılamaz. Denetim dosyaları; denetlenen kurumlar hakkında kesinlikle gizli kalması gereken hassas bilgileri, örneğin, avukatın mesleki sır olarak saklamasını gerektiren konuları veya denetlenen spesifik bir kurumun alacaklarının tahsil edilebilirliği konusunda kurumun değerlendirmesine ilişkin bilgileri ihtiva edebilir. Bu dosyalar, ayrıca, bağlamları dışında okunmaları halinde sıkıntı yaratabilecek ve hassas nitelikteki muhasebe ve denetim konuları hakkındaki kendi düşünce ve değerlendirmelerimizi içeren bilgileri kapsayabilir. Ayrıca, dosyalar, erişim talebinde bulunanlarınkinden daha yüksek güvenlik düzeyinde sayılan bilgileri içerebilir. Bu ve diğer nedenlerle Kurum dosyalarına erişim normal koşullarda kurum içi kullanımla sınırlandırılmıştır.

1.58.Kurum dışı grupların denetim dosyalarımıza erişimine, genelde, sadece şu durumlarda izin verilir:

- *bir denetçinin yeni denetçi olarak veya yeni bir müşterek denetçi olarak atanması durumunda.* Bu durumda halef-selef denetçiler arasında tam bir işbirliği sağlanması anlamında, müşteri çıkarlarına en iyi şekilde hizmet eden normal bir mesleki uygulama söz konusudur. Herhangi bir erişim kabul edilmeden önce, erişimin şartları ve sınırları hakkında açık ve yazılı bir mutabakat oluşturmalıdır. Dosyalarımız üzerinde inceleme yaptığında, genellikle halef denetçilere nezaret edilir.
- *Dava sırasında mahkeme tarafından kanıt olarak denetim dosyalarımızın istenmesi durumunda.* Denetim dosyalarımızdan davalarda kanıt olarak yararlanılabilir ve zaten öyledir. Genellikle, Hukuk Müşavirliği, celpnamede belirtilen tarzda ve öngörülen zamanda talep edilen bilgilerin sağlanmasından sorumludur.
- *Denetlenen kurumun talebi olduğunda.* Denetlediğimiz kurumlar ara sıra denetim dosyalarımıza erişmek isterler. Bu durum çoğunlukla, kendi muhasebe sistemleri hakkındaki açıklamalarımızı elde etmek isteyen yöneticilerden ve iç denetim birimlerinden gelen taleplerden kaynaklanmaktadır. Bu tür durumlarda Denetim Yöneticisi denetlenen kurum tarafından ihtiyaç duyulan bilgileri denetim dosyalarımızın incelenmesi yolu dışındaki diğer araçlardan yararlanarak temin etmeye gayret göstermelidir.
- *Bölgesel yeminli mali müşavir odaları tarafından yürütülen kurum dışı teftişler olduğunda.* Bu tür durumlarda, erişim Ottawa'daki Mesleki Uygulama Prosedürleri ve İnceleme Grubu ve bölgesel ekip yöneticileri, aracılığıyla koordine edilir.

1.59.Erişimi talebi kabul edilmişse, denetim Yöneticisi denetim dosyalarına erişim sorunlarının çözülmesinden ve uygun güvenlik önlemlerinin alınmasından sorumludur. Denetim Yöneticisi, şartlar gerektiriyorsa, Yetkili Başkan Yardımcısı ve Hukuk Müşavirliği ile görüş alışverişinde bulunmalıdır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Kabul edilen erişimin sınırlarını ve koşulların kabul ettiklerini yazılı olarak bize bildirdiklerinde, denetim ekipleri halef denetçilerin çalışma kağıtlarımıza erişimini sağlamalıdır.

Yönlendirme ve Araçlar

1.60.Bu Elkitabında açıklanan Kurum metodolojisi çok sayıda başka kaynakla, diğer yazılı rehberlerle, denetim yazılım araçlarıyla ve diğer yazılı materyallerle desteklenir. Bu bilgilerin tümü Kalite Yönetimi Sisteminin INTRANET Sitesindeki Yıllık Denetim bölümünden temin edilebilir. Bunların her biriyle ilgili özet açıklamalar aşağıdadır:

Yazılı Diğer Yönlendirici İlkeler

Denetim Kılavuzu	Denetim kılavuzu, genellikle, personele detaylı planlama ve test etme ile bağlantılı olarak, belirli alanlarda yol göstermek üzere hazırlanmıştır. Sağlanan rehberlik bu Elkitabında gösterilen materyalden çok daha ayrıntılıdır (örneğin; analitik incelemelerin uygulanması).
Finansal Raporlama Rehberi	Bu rehber, denetiminden sorumlu olduğumuz kurumlardaki mevcut ve yeni muhasebe ve raporlama konuları hakkında denetçilere tavsiyelerde bulunur.
Standart Denetim Dokümanları (Predetermined Audit Documentation)	Bu dokümanlar ve formlar yıllık denetimin bütün aşamalarında yapılacak incelemelerde denetçiye yardımcı olur. Standart Denetim Dokümanları arasında, önceden belirlenmiş formlar, dizinler, çeklistler, kılavuzlar ve denetim komitelerine sunulacak türdeki raporlar için standart “servis tabağı” (“boiler plate”) gibi materyaller bulunur.
Kalite Yönetim Sisteminin Yıllık Denetim Uygulamaları ile ilgili Intranet Sitesindeki Kamu Hesapları Bölümü (Grup 6)	Bu veri tabanı Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi için yararlı olan bütün rehberlere, araçlara ve diğer uzmanlık materyallerine erişimi sağlar.

Denetim Yazılım Araçları

1.61. Denetçilere yardımcı olacak çok sayıda yazılım aracı bulunur:

APEX	Stratejik planlamada ve incelemelerin ayrıntılı planlama aşamasında APEX programından yararlanır. Bu program, planlama sürecinin dokümantasyonunu kolaylaştırır ve denetim programlarının beyanların (assertions) her bir unsurunu destekleyecek uygun kanıtları sağlayıp sağlamadığını ve tespit edilen risk faktörlerini öngörüp öngörmediğini değerlendirmede yardımcı olur.
PW Kontrolleri	Bu program işleme kontrollerine duyulan güvenin derecesini saptamada denetçiye yardımcı olur. Denetçiler, bu program aracılığıyla, muhtemel kontrol prosedürlerinin listesini ve çalışma sonuçlarının dokümantasyon araçlarını temin edebilirler.
IDEA	IDEA, hem istatistiksel örnekleri planlamada, çıkarmada ve değerlendirmede hem de müşteri dosyalarından veri çıkarma ve bunları analiz etmede denetçilere yardımcı olur.
ATTEST	ATTEST programı; Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimine katılan Kurum Hesaplarını İnceleme ekipleri tarafından incelenen bilançolar, hatalar ve sunum (representation) mektupları hakkındaki özet bilgileri raporlamak amacıyla kullanılır. Kamu Hesapları ekibi ile Kurum Hesaplarını İnceleme Ekipleri tarafından rapor edilen bilgileri biraraya getirmek ve Özet Finansal Tabloların ve notlarının konsolidasyonunu yeniden gerçekleştirmek üzere ATTEST programından yararlanır.

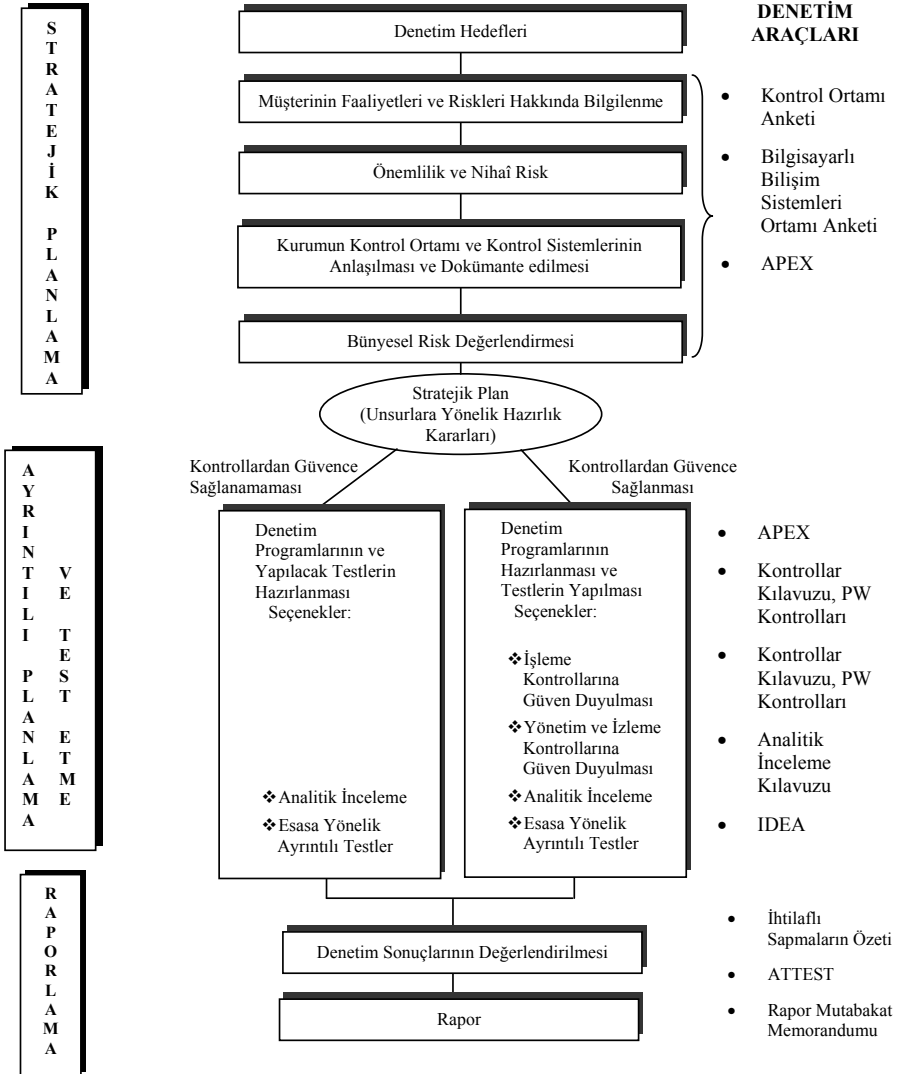
Diğer Materyaller

1.62. Uzmanlık gerektiren yönlendirici ilkeler Kurum'daki uzmanlardan elde edilebilirse de, (Bkz. Elkitabının "Danışma" başlıklı bölümü), ilave rehberlik için genel dokümanlar Kütüphanede bulunmaktadır.

2 Yıllık Denetim Yaklaşımı

Yıllık Denetime Kavramsal Bir Bakış

2.1. Sayıştayın yürüttüğü yıllık denetimlere yaklaşımı hakkında genel bir bakış aşağıdaki resimde yer almaktadır. Yıllık denetimin her bir ana unsurunun uzun uzun açıklanması bu Elkitabının Risk ve Denetim Güvencesi Bölümünü müteakiben, Stratejik Planlama ile başlamaktadır.



Risk ve Denetim Güvencesi

Nihai Risk Modeline Yönelik Metodolojimizin Bağlantıları

2.2. Sayıştayın yıllık denetim yaklaşımı Nihai Risk Modeli esas alınarak başlar:

$$\text{Nihai Risk} = \text{Bünyesel Risk} \times \text{Kontrol Riski} \times \text{Esasa Yönelik Risk}$$

- 2.3. Denetçi için amaç; denetlenen kurumdaki bünyesel risk ve kontrol riski hakkında başlangıç değerlendirmesini yapmak ve yukarıda belirlenen risklerin sonucunun Sayıştayın kontrol edebileceği nihai riskin ($\text{risk} = 1 - \text{güvence olduğunu unutmayın}$) yüzde beşinden az ya da buna eşit olmasını sağlamaya yetecek güvenceyi veren uygunluğa (compliance) ve esasa (substantive) yönelik elverişli prosedürleri tasarlayıp gerçekleştirmektir.
- 2.4. Sayıştayın yıllık denetim yaklaşımı; bünyesel güvenceyi ve kontrol güvencesini makul ve gerçekleştirilebilir ölçüde maksimize ederek bu hedefe ulaşmak üzere şekillendirilir. Kuşkusuz esasa ilişkin önemli güvence daima denetçiler tarafından sağlanmalıdır. Yine de, bu metodoloji; analitik prosedürler ve ayrıca, gerektiğinde esasa ilişkin testler aracılığıyla, denetçiyi öncelikle, esasa ilişkin bu güvenceyi sağlamaya yöneltir.
- 2.5. Metodoloji Nihai Risk Modeline dayanmakla birlikte, denetçi formülden salt matematiksel anlamda nadiren yararlanmalıdır. Sayıştayın yazılım planlama aracı APEX programı yürütülen spesifik denetim prosedürlerinden elde edilen denetim güvencesinin düzeyini belirlemede denetçiye yardımcı olur. Elde edilen denetim güvencesinin düzeyini tespit etmede denetim prosedürlerinin niteliğini ve zamanını APEX de dikkate almış olduğundan Nihai Risk Modeli, denetçiye, öncelikle, denetim testlerinin genişliği ile bağlantılı bilgi sağlar. Bu husus, Nihai Risk Modelinin tek başına sağladığından çok daha kapsamlı bir güvence sağlar.

Bünyesel Güvence

- 2.6. Metodolojimiz, ince eleyip sık dokuyarak her bir unsur ve beyan (assertion) hakkında tek tek risk değerlendirmesi yapılması yoluyla, bünyesel güvenceyi artırır. Bu değerlendirmelerin yapılması, Direktörün yardımıyla, Denetim Yöneticisinin ve denetim ekibindeki bilgili ve tecrübeli elemanların sorumluluğundadır. Ekip elemanlarından denetlenen kurumun çalışma ortamı ve bağlantılı riskleri hakkında kapsamlı ve güncel bilgilerini takviye etmeleri beklenir. Bu durum; denetçilerin, denetlenen kurumun stratejik planlarına, içinde faaliyette buldukları sektördeki gelişmelere, kurumun planları üzerinde etki yaratan hükümet beklentilerine ve politikalarına ve kurumun finansal tabloları veya kurumsal muhasebe ve yönetim bilgi sistemleri üzerinde etkili olan muhasebe ve denetim mesleğindeki gelişmelere aşına olmalarını gerektirir.
- 2.7. Bünyesel risk değerlendirmelerinin önemine aşırı vurgu yapılmamalıdır. Bu değerlendirmeler, sadece bünyesel denetim güvencesi için bir kaynak oluşturur ve ayrıca, denetim testlerinin hacmini belirler. Yani, bünyesel risk ne kadar büyükse, gerekli denetim çabası da o kadar fazla olur. Denetimin genel verimliliği bünyesel risk değerlendirmelerinden etkilendiğinden değerlendirme için elverişli bir başlangıç noktası saptanması önemli bir husustur. Denetlenen bir kurumda bir yıl ya da daha fazla tecrübeye

sahip bir ekibin bulunması ve özel bir unsur için geçmişte önemli bir hata olmaması durumlarında, bünyesel risk değerlendirmesine riskin düşük olduğu perspektiften başlamak uygun olur. Bu durum riskin düşük olduğu alanlarda daha fazla denetim yapılmamasını sağlayabilir. Yeni kurumlar, finansal tablonun önemli ve yeni unsurları, yeni veya ek mevzuat veya kurumlarca sunulan yeni programlar için makul (moderate) bir bünyesel risk perspektifinden başlamak çok daha uygun olabilir. Bünyesel risk değerlendirmesinin elverişli olmadığı durumlarda denetim yöneticisi bu risk değerlendirmelerinin yapılmasına iştirak etmek zorundadır.

Kontrol Güvencesi

- 2.8.** Metodolojimiz, denetim yaparken kontrollara güven duymaya dayalı (controls-reliant) bir yaklaşımı da özendiren ki, bu yaklaşım genellikle, esasa (substantive) ilişkin denetim tekniklerinden çok daha verimli bir biçimde önemli bir güvence düzeyi sağlar. Bu güvencenin sağlanması sadece unsur düzeyinde etkin kontrollerin mevcut olmasını değil, ayrıca kurumun genel kontrol ortamı ve kontrol sistemleri türünden yaklaşımının olmasına vesile olur. Bu itibarla, denetim ekibi yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı, kurumsal yönetim uygulamaları ve bilgisayarlı bilgi sistemlerinin ortamı gibi faktörleri değerlendirirken genel kontrol ortamının incelenmesini kapsamlı bir biçimde yapmalıdır.
- 2.9.** Pek çok durumda, böyle bir incelemeden; kontrollara güven duymaya dayalı bir denetim yaklaşımına haklılık kazandırması ve kontrol güvencesinin, öncelikle, işleyiş kontrolleri ile yönetim ve izleme kontrollerine ilişkin testler aracılığıyla elde edilmesi sonucuna varılması beklenir. İşleyiş kontrolleri, müteakip bir işleyiş aşamasına geçilirken münferit işlemlerdeki hataları önlemek üzere tasarlanır. Yönetim ve izleme kontrolleri kurum yönetimi tarafından düzenlilik temelinde gerçekleştirilen ve bir grup işlemin eksiksiz olması ve doğruluğu ile yasalara ve/veya diğer yetkilere uygunluğu hakkında güvence sağlayan analitik prosedürlerdir. Kontrollara güven duymaya dayalı yaklaşımın spesifik unsurları ve beyanları mazur gösterip göstermediğini belirlemek amacıyla genel kontrol ortamı ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde, ayrıca, Denetim Yöneticisinin ve Direktörünün bilgi ve deneyiminden istifade edilir.
- 2.10.** Sayıştay; kontrollara güven duymaya dayalı bir yaklaşımın benimsenmesini teşvik etmesine rağmen, denetlenen bazı kurumlar, özellikle küçük ölçekli kurumlar ve Kanada Kamu Hesapları bakımından esasa ilişkin bir yaklaşımın çok daha uygun ve ehven maliyetli olduğunu düşünmektedir. Bu tür durumlarda, denetim güvencesi analitik prosedürlerin ve esasa yönelik ayrıntılı testlerin kombinasyonundan elde edilecektir.

Esasa Yönelik Güvence

- 2.11.** Herhangi bir organizasyon içindeki iç kontrollerin bünyesel sınırlamaları yüzünden denetçi, daima, destekleyici mahiyette esasa yönelik bazı güvenceler arar. Sayıştayın metodolojisi denetçileri, öncelikle, analitik prosedürlerden yararlanmak suretiyle, bu güvenciyi elde etmeye özendiren. Bunlar genellikle, esasa yönelik ayrıntılı testlerden çok daha verimlidir, çünkü tipik olarak tek bir beyandan daha fazlasına hitap eder. Sayıştayın yaklaşımına göre, yeterli sayıda uygun denetim kanıtlarının; işleyiş kontrolleri, yönetim ve izleme kontrolleri ve/veya analitik prosedürlere duyulan güvenilirliğin kimi kombinasyonlarından ehven maliyetli bir yöntemle çıkarılması durumunda, güvence, sadece, esasa yönelik ayrıntılı testlerde aranır.

3

Stratejik Planlama

Denetim Hedefleri - Görev Koşulları

Genel Olarak

3.1.KİT'ler, özerk bölgeler ve diğer kurumlarda yürüttüğümüz Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimleri finansal tabloların doğru biçimde sunulduğu hakkında okuyuculara görüş bildirmek üzere tasarlanmıştır. Ayrıca, Parlatentonun denetçisi olarak, yasalara uygunluk hakkında raporlama yapmak üzere bize tevdi edilmiş ek sorumluluklarımız ve "diğer meseleler" hakkında, kanaatimize göre, okuyucuların dikkatlerinin çekilmesini gerektiren bir rapor sunma genel görevimiz de bulunmaktadır. Bu görevler, özel sektördeki meslektaşlarımızın geleneksel doğrulama (attest) denetim yetkisinin ötesine uzanır. Bu itibarla, söz konusu görevlerin denetimin planlama, yürütme ve raporlama aşamalarında, mutlaka, dikkate alınmaları gerekir.

Finansal Tabloların Sunumunun ve Muhasebe Prensiplerinin Uygulama Devamlılığının Dayanağı

3.2.Finansal tabloların ve bunlar hakkında düzenlenen raporlarımızın dayanağını, normalde, yasalar oluşturur. KİT'ler bakımından Mali Yönetim Yasası'nın 132'nci maddesinin 2'nci fıkrası; finansal tabloların önceki yılın tablolarıyla tutarlılık temelinde uygulanmış olan genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre, doğru biçimde sunulup sunulmadığı hakkında denetçinin rapor hazırlamasını hükme bağlamıştır.

3.3.Sayıştay Yasası da Sayıştay Başkanı'nın Kanada Finansal Tablolar Özetinin federal hükümetin saptadığı muhasebe/denetim politikalarının geçen yılın verileriyle uyum içinde uygulanıp uygulanmadığına ilişkin görüşünü açıklamasını öngörmektedir. Bu denetim açısından finansal tabloların doğru biçimde sunulduğuna dair ayrı ayrı görüş bildiririz.

3.4.Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensipleri kurumların muhasebe prensiplerinin uygulama değişiklikleri hakkında açıklama yapmalarını gerektirir. Kurumun Genel Kabul Görmüş Muhasebe Prensiplerine uyması durumunda, Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları denetçinin bu konuda rapor vermesini gerektirmemektedir. Bu nedenle, spesifik bir kurum için çalışma koşulları belirlenirken, kanun gerektirmedikçe, raporlarımıza muhasebe prensiplerinin uygulamanın devamlılığını dahil etmeye gerek duymayız.

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluk - Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve Diğer Kurumlar

3.5.Parlamento, Anayasayla getirilen sınırlamalar çerçevesinde, tabi olduğumuz kanunları koyması dolayısıyla Kanada Devlet sistemi içinde yüce bir konuma sahiptir. Yönetme yetkisini Anayasadan alan Hükümet, Parlamento tarafından kabul edilen yasaların sınırlamaları nedeniyle, Parlatentoya tabidir. KİT'lerden sorumlu olan bakanlar bu kuruluşların hesap verme sorumluluğunu yerine getirmek bakımından Parlatentoya rapor verirler.

- 3.6. Bir Devlet sisteminin, etkin bir biçimde faaliyette bulunması için hukukun üstünlüğüne saygı duyduğunu ve onlara uyduğunu bizzat göstermesi gerekir. Bu husus; dönemin parlamentosunun ve hükümetinin yetkileri nasıl kullanacağı konusundaki niyetini açıkladığı bütün yetki enstrümanlarına yansır. Federal ve özerk bölge hükümetlerinin Mali Kontrol Yasası ve KİT'lerin yönetmelik ve iç tüzükleri bu enstrümanların örnekleri arasındadır. Yönetilen bir kurumun yürürlükteki yasa hükümlerine uyma sorumluluğu kurum yönetimine düşer. Kurum yönetimlerinden; yasal yetkilere uygunluk bakımından makul bir güvenceyi sağlamak üzere tasarlanmış yönetim kontrolleri oluşturmaları beklenir.
- 3.7. KİT'lerin ve diğer kurumların yasama organı denetleyicisi olarak Sayıştayın rolü federal ve özerk bölge hükümetlerinin Mali Yönetim Yasası ile Sayıştay Yasası'nda düzenlenmiştir.. Sayıştay Yasası'nın 11'inci maddesi gereğince, ve Konsey Valisinin bir kararnamesi dolayısıyla Sayıştaydan yasalara uygunluk hakkında bir görüş bildirmesi de talep edilebilir.
- 3.8. Programa alınmış KİT'ler bakımından, federal Mali Yönetim Yasasınının 132 (2)'nci maddesi; teşebbüsün ve bunlara bağlı her bir şirketin denetçinin inceleme sırasında dikkatini çeken işlemlerinin, söz konusu Yasanın X. Bölümü uyarınca, yönetmeliklerine, tüzük ve iç tüzüklerine uyup uymadığı konusunda bir görüş bildirmesi gerektiğini hükme bağlamıştır. Belirlenmiş yasal yetkilere önemli her husus bakımından uyulup uyulmadığını öncelikle saptamak ve raporlamak denetimin görevidir. Sözü edilen görüş o teşebbüsten sorumlu bakan hakkındaki yıllık denetçi raporuna dahil edilir.
- 3.9. Yetkilere uygunluk, dar bir bakış açısıyla, finansal işlemlerle sınırlandırılmaz; daha ziyade kurumsal plan hazırlanması gibi kurumun sorumluluğunda olan bütün faaliyetleri kapsar. Buna ilaveten, kurumun faaliyet ve yasal çerçevesinin denetçi tarafından kavranışı onun Kanada yasalarını ihlal eden durumların ve işlemlerin farkına varmasına yol açabilir. Denetçi açısından finansal tablolar üzerinde etki yaratabilecek olan bu tür işlemleri değerlendirmek ve bunların uygun makama bildirilmesi için değerlendirmek önemli bir husustur.
- 3.10. Sayıştay Yasası Sayıştay Başkanı'nın önemli gördüğü ya da nitelik itibariyle Millet Meclisinin dikkatine sunulması gereken herhangi bir meseleyi raporlamasını gerektirir. Spesifik yıllık denetim yetkisinin uygunluk raporlamasını gerektirip gerektirmediğine bakmaksızın ortaya çıkan ve Parlamento için önemli olduğu düşünülen aykırılık (non-compliance) durumunu rapor ederiz. KİT'ler söz konusu olduğunda, önemli olduğu düşünülen aykırılık durumu, Mali Yönetim Yasasının ilgili maddeleri uyarınca, ilgili bakana rapor edilmek zorundadır. Bu konular rapor edilmelerinden itibaren, Sayıştayın periyodik raporlarına, genellikle bir Denetim Notu (Audit Note) olarak girmeye aday hale gelir. Periyodik rapor içine alma, teşebbüsün yıllık raporu Parlamenteoya sunulduktan sonra gerçekleşir.

“Diğer Meseleler” - KİT'ler ve Diğer Kurumlar

- 3.11. Programa alınmış KİT'ler açısından, federal Mali Yönetim Yasasınının 132 (2)'nci maddesi; incelemesinin kapsamı içinde kalan herhangi bir önemli “diğer mesele” üzerine eğilen denetçinin, kanaatine göre, bunu Parlamenteonun dikkatine sunmasını hükme bağlamıştır. Benzer şekilde, Sayıştay Yasası da, Sayıştay Başkanı'nın önemli gördüğü veya nitelik itibariyle Millet Meclisinin dikkatine sunulması gereken herhangi bir meseleyi raporlamasını düzenlemiştir.

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluk - Kanada Kamu Hesapları

- 3.12.**Kamu parası üzerindeki kontrolün temel prensibi harcama yapması, ödünç alması ve gelirleri toplaması için hükümete Parlamento tarafından izin verilmesini gerektirir.
- 3.13.**Harcama yapma yetkisi ödenek mevzuatıyla (appropriation legislation) verilir. Ödemelerin yapılabilmesine ve ödenecek miktarın saptanmasına göre, koşulların gerektirdiği durumlarda, yetki geri alınmaya (yetki yasaları) kadar, ödenek yetkisi böyle bir yasaya konulabilir. Yıllık harcamaya ödenek yasalarıyla (appropriation acts) izin verilir. Ödenek yasaları ile ilgili cetveller, hükümetin para harcayabilmesine yönelik sınırları ve beyan ettiği hedefleri kararlaştıran “oylama” (“votes”) sonucu oluşur.
- 3.14.**Ödünç almaya, genellikle, ödünç alma yasalarıyla izin verilir. Ödünç almaya Mali Yönetim Yasasının 47’nci maddesi gereğince de izin verilebilir.
- 3.15.**Gelirlerin toplanmasına Gelir Vergisi Yasası gibi spesifik mevzuat aracılığıyla izin verilir. Bu mevzuat hükümlerine göre, gelirlere, Mali Yönetim Yasasının 19’uncu maddesi gibi, Bakanlar Kurulunun resim ve harç (fees) koymasını veya ilgili bakanların talimatla resim ve harç belirlemesini sağlayan genel mevzuat aracılığıyla da izin verilebilir.
- 3.16.**Harcama yapma, ödünç alma ve gelir toplama yetkilerine uygunluk hükümetin muhasebe sisteminin temel bir ilkesidir. Kanada Hesapları, genellikle, her bir ödenek hesabının kodlama usul planı içine bir yetki kuralını dahil etmek veya her çeşit ödünç alma ve her çeşit gelir toplama için yasal yetkileri sürdürmek suretiyle, parlamenter izinleri içerir. Kanada muhasebe işlemleri sonucunda elde edilen Kanada Kamu Hesapları hükümetin bu yetkilerin her birinin kullanımını raporlar.
- 3.17.**Kanada Özet Finansal Tabloları Kamu Hesapları içinde yer alır. Temel amacı, genel bir özet halinde, “Parlamentoya, dolayısıyla kamuoyuna bilgi sağlamak ve hükümetin sorumlu olduğu finansal ilişkilerin ve kaynakların kesin niteliği ve hacmi konusunda fikir vermeyi ve onların değerlendirme yapmasını kolaylaştırmaktır.” Özet Finansal Tabloların dipnotları, harcama ve ödünç alma limitlerinin uygunluğuna dair kısa açıklamaları da içerir. Genel uygunluk bildirimlerinin (general statements of compliance) içinde, ayrıca, Kanada hükümetinin finansal tablolarına ait bir Sunuş (preface) ve hükümet bünyesindeki Sorumluluk Bildirimi de (Statement of Responsibility) bulunur.
- 3.18.**KİT’ler açısından, Mali Yönetim Yasası veya Sayıştay Yasası gereğince; denetçinin talebi olmadıkça, Özet Finansal Tablolar hakkında yasalarla verilen yetkilere uygunluk bakımından Sayıştay görüşüne herhangi bir tablonun dahil edilmesine yönelik spesifik hükümler bulunmamaktadır. Ancak, Sayıştayın tablolar hakkındaki görüşünün tabloya ekli dipnotları kapsamadığı, yasama organı denetçisi olarak Sayıştayın belirli bir rolünün bulunduğu ve tablolarda uygunluk ile ilgili olarak yönetimin açıkladığı sunumların söz konusu olduğu durumlarda; yasalarla verilen yetki unsuru Kanada Özet Finansal Tablolar denetiminin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu itibarla, denetim harcama yapma, ödünç alma ve gelir toplama ile ilgili yasa hükümlerine uygunluğu ifade etmelidir.

Görev Çerçevesi- Bütün Kurumlar

- 3.19.**Bütün yükümlülüklerimizde, görev çerçevesi konusunda -hem yasal denetim çalışmamız açısından hem de yapacağımız herhangi bir çalışma bakımından-Sayıştay ile denetlenen kurum ortak bir anlayışı paylaşıyor olmalıdır.

- 3.20.**Denetim yükümlülüklerimizin çoğu yasalara dayanmakta olup süreklilik kazanmıştır. Denetlediğimiz kurumların denetim çalışmamızın niteliği hakkında net bir fikre sahip olduklarını düşünsek bile, görev çerçvemizin temel unsurlarını açık ve kesin bir ifadeyle belirtmemiz önemli bir husustur. Üst düzey yönetime ve Denetim Komitesine (ya da muadiline) bu bilginin aktarılması, her ikisinin de sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olur ve denetimin ne olduğunu ve ne olmadığını anlamalarını teyit eder.
- 3.21.**Bu bilginin aktarılması, normal koşullarda, Denetim Komitesine bir rapor aracılığıyla, ya da resmi bir taahhüt mektubu yoluyla yapılır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekipleri, denetim yükümlülüğünün çerçevesinin, denetimin kapsamının ve üstlenilen sorumlulukların önemli özelliklerinin, denetlenen kuruma resmî biçimde ve yazılı olarak (Denetim Komitesine rapor ve/veya taahhüt mektubu biçiminde) açıkça ifade edildiğinden emin olmalıdır.

- 3.22.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından, Kamu Hesapları Ekibi görev çerçevesinin belirlenmesinden ve bunun Kanada Hükümetine, özellikle finansal tabloların hazırlanmasından ortaklaşa sorumlu olan Hazine Kurulu ile Gider ve Gelir Genel Saymanına bildirilmesinden sorumludur. Kurum hesaplarını inceleme ekiplerinin, denetimden sorumlu oldukları bakanlık, kuruluş, KİT veya bakanlığa bağlı şirketle resmi bir iletişim içinde görev çerçevelerini açıklamaları gerekli değildir.

Yeni Yükümlülükler

- 3.23.**Denetlenen kurum veya KONSEY Valisi tarafından zaman zaman mevzuata dayalı olmayan bir denetim çalışması yapmamız istenebilir. Güneybatı Özerk Bölgeleri ile Nunavut Özerk Bölgesi arasındaki varlıkların adil paylaşımının sağlanmasına yardımcı olma ve geleceğe dönük planlar (prospectuses) ile ilgili çalışma buna örnek gösterilebilir. Ayrıca, yeni bir mevzuat, denetçi olarak görevlendirebileceğimiz, örneğin; geçenlerde oluşturulan Kanada Gıda İnceleme Ajansı gibi, tüzel kişiliğe haiz bir kurum (corporate body) teşkil edilebilir. Bu gibi durumlarda, görev çerçvemizin koşullarla ve denetlediğimiz diğer kurumlara benzer çalışmalarla, gereken düzeyde, uyumlu hale getirilmesi gerekir. Bunun yanı sıra, görev çerçvemizin uygun şekilde belirlenmesinde dikkate almamızı gerektirecek mesleki gelişmeler de söz konusu olabilir. Bu itibarla, Hukuk Müşavirliğine (Bkz. Bütün Üretim Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri) ve Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine danışılması gerekir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Ekibi, yeni veya teklif edilen yıllık denetim yükümlülüklerinin çerçevesi hakkında Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine danışmalıdır.

Denetlenen Kurumun Faaliyetleri ve Riskleri Hakkında Bilgi Edinme

Genel Olarak

3.24.Sayıştayın metodolojisi, mümkün olduğunca, makul ve gerçekçi bir bünyesel güvence elde etmeye çalışır. Sayıştay, bunun gerçekleştirilmesini, denetlenen kurum ve onun içinde faaliyette bulunduğu ortam hakkında en fazla bilgiyi elde edecek Denetim Yöneticisinden ve kısmen Direktörden beklemektedir. Denetimle ilgili risk alanlarını tespit etmek ve denetim çabalarını buna göre yönlendirmek üzere, elde edilen bilgiden her bir unsur ve her bir beyan bakımından yararlanılır.

3.25.Altı kritik bilgi alanı bulunmaktadır:

- i) Kurumun faaliyeti ve stratejik planları;
- ii) Kurumun faaliyetlerini etkileyen mevzuat ve yasalar;
- iii) Kurumun içinde faaliyette bulunduğu sektör (buna rekabet stratejileri, ihtisaslaşmış muhasebe uygulamaları ve performans göstergeleri dahildir),
- iv) Önemli varlıkların ve yükümlülüklerin değerlerini etkileyebilecek ekonomik trendler (örneğin; döviz kurları, talepteki değişimler),
- v) Hükümetin beklentileri ve öncelikleri,
- vi) Kurumu ve/veya muhasebe ve denetim mesleği etkileyecek gelişmeler.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekipleri, denetim risklerini belirleyip değerlendirmek ve verimli ve etkili bir denetim yaklaşımı tasarlamak amacıyla denetledikleri kurumların içinde faaliyette bulunduğu çalışma ortamı ve sektörü (sektörleri) hakkında tatminkâr düzeyde fikir edinmelidir.

3.26.Denetlenen kurumun faaliyeti hakkında eksiksiz biçimde bilgilenme bünyesel riski tam olarak değerlendirmekten çok daha önemlidir. Bu husus;

- önemlilik düzeylerinin belirlenmesi,
- kurum faaliyetleri üzerinde etki yaratan önemli mevzuat hükümlerinin ve kurumun bunlara uyma konusundaki yaklaşımlarının tespit edilmesi,
- işlemlerin esasının ve unsurlar arasındaki etkileşimli ilişkilerin anlaşılması,
- yönetim kararlarını ve tahminlerini en fazla etkileyen unsurlara dönük denetim prosedürlerinin tasarlanması,
- yönetimin tercihlerinin isabetliliğinin ve muhasebe ilkelerinin uygulamasının değerlendirilmesi,
- finansal tablo sunumunun ve genel sonuçların uygunluğunun bütünsel biçimde incelenmesi

bakımından sağlam bir zemin oluşturur.

- 3.27. Yukarıda sıralanan hususlar kurum faaliyetine ilişkin bilgilerin yıllık denetimin bütün aşamalarında önemli olduğunu göstermektedir. Bu nedenle, söz konusu bilginin elde edilmesi ve bundan yararlanılması denetim boyunca gerçekleşmesi zorunlu olan sürekli ve kümülatif bir faaliyettir.
- 3.28. İhtiyaç duyulan bilgiyi elde etme tarzı aşağıdaki bölümlerde açıklanmaktadır. Denetlenen kurum faaliyetlerinin spesifik boyutları hakkında edinilen bilginin tatminkâr düzeyde olup olmadığını değerlendirirken, denetçinin, bilgi edinmeyi denetiminden beklenen öneme göre dikkate alması gerekir.

Yasalara Verilen Yetkiye Uygunluk ve “Diğer Meseleler”

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekipleri, denetim risklerini değerlendirmek ve etkili ve verimli bir denetim yaklaşımı tasarlamak amacıyla denetime tabi yasal enstrümanları ve muhtemel “diğer meseleler”i yeterince kavramalıdır.

KİT’ler ve Diğer Kurumlar

- 3.29. Yasalara uygunluk denetiminin türü ne olursa olsun, kurumu yönlendiren yasal çerçevenin, denetim görevinin ve denetime tabi işlemlerin bütün yönleriyle denetçi tarafından anlaşılması önemli bir husustur. Aksi takdirde, denetim prosedürlerinin yasalara uygunluk denetiminin spesifik ihtiyaçlarına göre tasarlanamama veya gerektiği şekilde uygulanamama riski vardır.
- 3.30. Sayıştay, belirli yasalara uygunluk ile ilgili olarak, ikincil (derivative) görüş vermenin aksine, müstakil bir görüş vermek üzere, yasalara uygunlukla ilgili raporlama sorumluluğunu yorumlamıştır. Bu nedenle, raporlarımızın okurları, yıllık denetim sırasında mantıken ilgimizi çekmesi beklenen önemli işlemlerin (veya durumların) düzenleyici yasalara uygunluğunu değerlendirip bütün önemli aykırılık durumlarını rapor ettiğimize dair güvence ararlar.
- 3.31. Mali Yönetim Kanununun ve diğer yasaların emredici kimi hükümleri finansal tablonun tekil unsurları ile birebir alakalı değildir. Örneğin; stratejik planlar, bütçeler, iç denetim fonksiyonu vb. ile ilgili hükümler finansal tabloları doğrudan etkilemez. Yasalara uygunluğun bu tür unsurlarının incelenmesinin bir parçası olarak, spesifik denetim prosedürlerinden yararlanılması gerekebilir.
- 3.32. Stratejik doğrultu belirlenirken, tespit edilen düzenleyici yasalara yönelik önemli aykırılık riskinin değerlendirmesi yapılmalıdır. Değerlendirme yapılırken, kurum hakkındaki bilgi, geçmişteki denetim tecrübeleri ve yönetimin uygunluk konusundaki tavrı dahil olmak üzere çok sayıda faktörün göz önünde bulundurulması gerekir. Bu kararların alınmasına denetim ekibinin kıdemli üyelerinin dahil edilmesi gerekir.
- 3.33. Denetlenen kurum faaliyetleri hakkında bilgi edinmenin önemli bir boyutu da Parlatentonun dikkatine sunulması gereken muhtemel “diğer meseleler”in tespit edilmesidir. Yukarıdakine benzer biçimde, Denetim ekibinin kıdemli üyelerinin (yönetici ve direktör) kararlarına ve denetlenen kurumda sahip oldukları geçmiş deneyimlerine ve denetlenen kurum üzerinde etki yaratan mevcut ve yeni ortaya çıkan bilgilere güven duyarız.

3.34.Stratejik planlama aşamasında, Denetim Yöneticisi şu hususları güvence altına almalıdır:

- ilgili yasa hükümlerinin tespit edilmesi (örneğin; Mali Yönetim Yasası, yönetmelikler, izin veren mevzuat, ödenek yasaları, KİT’lerin iç tüzükleri ve Mali Yönetim Yasasının 89’uncu maddesine göre yayımlanmış direktifler vb.)
- yasa hükümlerinin incelenmesi ve önemli ve/veya yüksek riskli olarak görülenlerin saptanması,
- muhtemel “diğer meseleler”in belirlenmiş olması,
- denetim yaklaşımı; buna gerektiği şekilde dokümanite edilmiş ve bu yasalarla ve “diğer meseleler”le bağlantılı olan ve yeterli sayıda uygun denetim kanıtı sağlaması gereken spesifik prosedürler dahildir.

3.35.Mali Yönetim Yasası ve yönetmelikler ve Kanada Sınırlı Sorumlu Şirketler Yasası’nın önemli hükümleri hakkında spesifik yönlendirme Kamu Yönetimi Veri İdaresi’nin rehberlik araçları arasında yer almaktadır. **Denetlenen kurumun spesifik mevzuat enstrümanlarının önemli hükümleri ve denetim ekibi tarafından aykırılık riski olarak görülen riskler tespit edilmelidir.**

3.36.Denetçi, stratejik planlama, ayrıntılı planlama ve test etme ve raporlama aşamaları boyunca denetimin yasalara uygunluk ve “diğer meseleler” boyutlarını hatırd tutmak zorundadır. Denetçi, bu nedenle, denetlenen kurumun muhasebe ve bilgi sistemleri hakkında bilgi toplamak, ayrıntılı denetim programları hazırlamak ve denetim sonuçlarını değerlendirmek gibi faaliyetlerde bulunurken, uygunluk denetiminin etkilerini de göz önünde bulundurmalıdır. Yasalara uygunluğun değerlendirme prosedürleri, uygulanabilirlik derecesi bakımından periyodik yıllık finansal denetim çalışmasıyla bütünleştirilmelidir.

Kanada Kamu Hesapları

3.37.Denetimin stratejik planı hazırlanırken, kurum hesaplarını inceleme ekipleri, önemli aykırılık durumlarını belirleyebilmek için inceledikleri kurumlar veya onların Özet Finansal Tablolarında bulunan faaliyetleri ile ilgili ödenek, ödünç alma ve gelir toplama yetkilerini tespit etmeli ve anlamını kavramalıdır. Kurum hesaplarını inceleme ekiplerinin, denetime tabi harcama yapma, ödünç alma ve gelir toplama yetkisini tam anlamıyla kavramaları önemli olmakla birlikte, denetlenen kurumu ve onun faaliyetlerini düzenleyen önemli yetkiler hakkında da genel bir kavrayış içinde bulunmaları gerekir.

3.38.Bünyesel risk ve harcama yapma, ödünç alma ve gelir toplama yetkilerine aykırılıkların önemi, belirlenen spesifik denetim hedefleri çerçevesinde, ayrıca değerlendirilmelidir. Denetimin yetki unsurları tespit edilirken denetim ekipleri yetkilere aykırılık risklerinin önemli ölçüde yüksek olduğu alanlara odaklanmalıdır. Kurum hesaplarını inceleme ekipleri, sadece, harcama yapma veya gelir toplama veyahut da ödünç para alma olasılığına, yani harcama yapma, gelir toplama ve ödünç alma limitlerine ve/veya amaçlarına göre değil, bütün önemli hususlara göre ayrı bir bünyesel risk değerlendirmesi yapmalıdır. Yapılacak değerlendirmenin kapsamı Kamu Hesapları Ekibi tarafından yıllık olarak tespit edilir.

3.39.Esasa yönelik doğrulama (substantive verification) için seçilmiş herhangi bir harcama, ödünç alma ve gelir toplama işlemine yasalarla verilen yetki unsuru dahil edilmelidir. Bu çalışmanın hedefi; işlemin yetkinin istenilen amacını karşılayıp karşılamadığına göre bir kararı biçimlendirecek olmasıdır. Denetimin hedefleri bakımından iç mali kontrollara

güven duyulan alanlarda yetkilere uygunluk unsurları iç kontrol sistemlerinin testlerine dahil edilmelidir.

3.40.Finansal Tablo Özetlerinin açıklanmış hedefleri söz konusu olduğunda, denetçiler harcama yapma, ödünç alma ve gelir toplama yetkilerine uygunluk üzerine yoğunlaşmalıdırlar. Sayıştay genellikle, diğer yetkileri dönemselsel bir yaklaşımla incelemeye çalışır. Ancak, uygunluk yetkileri bakımından ilave bilgi sağlamak için Sayıştay tarafından bir yıl içinde gerçekleştirilen bütün yetki çalışmaları ve mütalaa verilen meseleler, Sayıştay görüşünün sonuçlandırılmasından önce, özetlenir ve dikkate alınır.

Denetlenen Kurumun Üst Yönetimi ile Toplantı Yapılması

3.41.Denetim yöneticisi ve Başkan Yardımcısı, stratejik planlama süreci esnasında, denetlenen kurumun Başkanıyla (veya faaliyetlerden veya gerektiğinde mali işlerden sorumlu üst düzey yönetici) bir araya gelme girişiminde bulunmalıdır. Bu toplantı, Denetim Yöneticisine ve Başkan Yardımcısına, kurumun faaliyet ilişkilerinden sorumlu olanların bakış açılarını anlama ve değerlendirme fırsatı yaratır. Yetkili kişinin bakış açısından kurumun stratejik hedeflerini başarmasına ilişkin önemli riskler, bu risklerin nasıl yönetildiği ve halihazırdaki faaliyet ortamının durumu özel önemi haizdir. Bu toplantı şu amaçları gerçekleştirmek bakımından yararlı bir ortamdır:

- denetimin önemli gördüğü muhtemel meseleleri, özellikle finansal tablolar açısından önemli olan yönetim kararlarını ve tahminleri ele almak,
- denetim üzerinde etki yaratabilecek en son planları, olayları ve inceleme konusu olacak mevzuatı belirlemek,
- son dönemde gerçekleştirilmiş güvenilir iç denetim çalışmaları bulunup bulunmadığını saptamak,
- yönetimin denetçinin dikkatini özellikle çekebileceği alanları tespit etmek.

Yıllık Faaliyet Planlarının İncelenmesi

3.42.Kurumların pek çoğunun yıllık faaliyet planlarını hazırlamaları ve belgelendirmeleri gerekir. Bu dokümanlar genelde, Bütçeler, III No'lu Cetveldeki Tahminler (Planlar ve Öncelikler), Kurumsal Performans Raporları, Stratejik Planlar, Kurumsal Faaliyet Planları ve diğer stratejik planları olarak anılır.

3.43.Yıllık Faaliyet Planları tipik olarak "Denetlenen Kurumun Faaliyetleri ve Riskleri Hakkında Bilgi Edinme-Genel Olarak" başlıklı bölümde sözü edilen önemli bilgi alanlarından elde edilecek bilgilerle bağlantılı bilgileri sağlar. Bu planlar ve bazı farklı biçimleri; Sayıştayın yıllık denetim yaptığı bakanlıklar, kuruluşlar, KİT'ler ve diğer kurumlar tarafından yıllık olarak hazırlanır. Söz konusu plan, genelde, kurumun risklerinin ve çalışma ortamı imkânlarının, keza bunları çözümleyip yasal amaç ve hedeflerini başarmasına yönelik stratejilerinin bir değerlendirmesi olarak tanımlanır. Pek çok kuruluş bakımından, yıllık faaliyet planı incelemesi denetimin stratejik planının hazırlanmasına yönelik gerekli bir ön koşul olarak değerlendirilir.

3.44.KİT'lerin kapsamlı Stratejik Planları incelenirken, Sayıştayın gizlilik uygulamalarının bu incelemenin stratejik önermeleri üzerinden yapılmasını gerektirdiğinin ve gizlilik açısından uygun olsa bile, normal koşullarda, bu kapsamlı planın bir kopyasının denetçi tarafından alıkonulamayacağını hatırd tutulması önemli bir husustur. Parlatmentonun görüşüne sunulan bu Özet Stratejik Plan denetim personelinin ihtiyaç duyduğunda

başvurabilmesi için Planlama ve Kontrol Dosyasında bulunmalıdır (Not: Gizlilik meseleleri bu Elkitabının “Bütün Üretim Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri” Bölümünde ayrıntılı biçimde ele alınmaktadır).

Finansal ve Diğer Bilgilerin Ara Analizi

3.45.Finansal sonuçların ara analizi Denetim Yöneticisine; planların ne ölçüde gerçekleştirileceği, yönetimde yapılan açıklamaların gerçeğe uygun olup olmadığı, muhtemel yeni gelişmelerin etkisi ve anlamı ile sonuçların mevcut ve daha önce elde edilmiş bilgilere dayalı olarak denetçinin beklentileriyle bağdaşıp bağdaşmadığı hakkında bir perspektif verir.

3.46.Denetlenen kurum faaliyetlerinin ve risklerinin çok daha etraflı bir biçimde anlaşılmasına katkıda bulunan “Diğer Bilgiler”in kapsamında şu hususlar bulunur:

- Bakanlık Yönetim Komiteleri, Direktörler Kurulu ve Denetim Komitesi toplantıları gibi, üst yönetim komite toplantılarının tutanakları,
- yönetim sapma analizi, günlük ve yıllık nakit akış raporları, önemli finansal oranlar vs. dahil olmak üzere kurumsal performans raporlarının analizleri,
- kurum müşterilerinin veya paydaşlarının ekonomik durumlarındaki değişikliklerinin analizleri,
- kurumun önemli rakiplerindeki ve/veya tedarikçilerindeki değişikliklerin analizi,
- kurum müşterilerini ve paydaşlarını etkileyen (veya etkilemesi muhtemel) önemli ekonomik gelişmeler,
- Parlamenterlerin kurum faaliyetlerine gösterdikleri ilgi,
- son dönemde tamamlanmış performans denetimlerinin sonuçları, özel inceleme raporları ve Denetim Notları,
- yıl içinde yayımlanmış olan iç denetim raporları,
- kurum veya çalışmaları ile ilgili gazete ve dergi makaleleri.

3.47.Bu incelemeler sonucunda ortaya çıkan önemli değişiklikler, Denetim Yöneticisinin beklentileri ile tutarlı olmayan olağandışı ilişkiler ve istenmeyen sonuçlar söz konusu olduğunda, bunların stratejik plan üzerindeki muhtemel etkilerinin değerlendirilmesi için ilave çalışma yapılmalıdır.

Yeni ve/veya Muhtemel Muhasebe ve Denetim Meselelerinin Tespit Edilmesi

3.48.Denetim Yöneticisi, denetim ekibinin denetim üzerinde etki yaratabilecek yeni veya muhtemel herhangi bir muhasebe ve denetim meselesini tespit ettiğinden emin olmalıdır. Bu meseleler; yeni çalışma faaliyetleri, yeniden yapılanma çabaları, ilk kez uygulamaya konulacak yeni muhasebe bildirimleri, belirli bir sektör veya hükümet faaliyetleri ile ilgili olarak genel kabul görmüş muhasebe ilkelerinin değişiklikleri ve kurumun varlıklar, koşullu yükümlülükler ve çalışma faaliyetleri ile ilgili hesapverme tarzını etkileyebilecek rapor taslakları (exposure draft) gibi gelişmelerden çıkarılabilir.

3.49.Bütün gelişmelerin etkileri Stratejik Plana, keza, gerekli görüldüğü ölçüde, ayrıntılı denetim planlarına yansıtılmalıdır. Finansal tablolar üzerinde önemli derecede etki yaratabilecek değişiklikler ve/veya yeni gelişmeler, normal koşullarda, denetlenen

kurumun üst yönetimi, Denetim Komitesi ve Genel Komptrolör, Genel Sayman veya Maliye Bakanlığı gibi başka uygun birimlerle tartışılmalıdır.

3.50.Ayrıca, devamlılık hakkında fikir beyan etmemizin gerektiği durumlarda, sadece finansal tablolar üzerinde değil, denetlenen kurumla ilgili denetçi raporları üzerinde etki yaratabileceği kadarıyla, denetlenen kurum tarafından muhasebe politikalarında önemli değişiklikler için hazırlanan planlardan da haberdar olmamız gerekir. Bu husus, örneğin; Mali Yönetim Yasasının X. Bölümüne ve Kanada Kamu Hesaplarına göre yönetilen KİT'lere de uygulanabilecektir.

Denetlenen Kurumun Muhasebe ve Bilgi Sistemleri

3.51.Stratejik Planlama aşamasında, denetim personelinin, aşağıda belirtilen konular dahil olmak üzere, denetimin önemli gördüğü muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin her biri hakkında günlük bilgi toplamasını sağlamak önemli bir husustur:

- kurumun iş süreçlerinin etkisi ve bunların yönetim ve muhasebe çalışma sistemlerinin tasarımını nasıl etkilediği,
- sistemin işleme tabi tuttuğu işlem ve doküman türleri,
- işlemleri girme ve süreçten geçirme tarzı,
- finansal raporlama amaçları bakımından işlemlerin ve bakiyelerin nasıl bir araya getirildiği ve nasıl özetlendiği.

3.52.Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının; kontrollara güven duyulmaması durumunda bile kontrol ortamı ve verileri toplayıp kaydeden ve elde edilen bilgileri raporlayan kontrol sistemleri hakkında denetçinin fikir edinmesini zorunlu kıldığı hatırd tutulmalıdır. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının gerektirdiği bilgi düzeyleri aşağıdaki tabloda gösterilmiştir.

Genel Kabul Görmüş Denetim Standartlarının İç Kontrolleri Anlamaya Dönük Hükümleri

Bilgi Edinme Alanları	Esasa Yönelik Yaklaşım	Kontrollara Güven Duyan Yaklaşım
Kontrol Ortamı	✓	✓
Verileri toplayan, kaydeden, işlemde geçiren ve elde edilen bilgileri raporlayan Kontrol Sistemleri	✓	✓
Verilerin ve bilgilerin güvenilirliğini güçlendiren Kontrol Sistemleri		✓

Uzmanlara Danışma

3.53. Uygun “faaliyet bilgisi”ni elde etmenin önemli bir unsuru; denetimin çekirdek ekibinin uzmanlığından başka ihtisaslaşma gerektiren önemli denetim sorunlarının tespit edilebilmesidir. Sayıştay bünyesi içinde, gerektiğinde veya istendiğinde, kendilerine danışılabilir kişiler/ekipler aşağıda gösterilmiştir:

- Güvence Sağlayan Sayıştay Başkan Yardımcısı,
- Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi gerektiğinde, (KİT’lerin ve diğer kurumların denetimi bakımından)
- Bilgi Teknolojisi Ekibi,
- Finansal Enstrümanlar Ekibi,
- Hukuk Müşavirliği.

3.54. Danışma metodolojisi ve politikaları bu Elkitabının “Danışma” bölümünde ayrıntılarıyla ele alınmıştır.

Önemlilik ve Nihai Risk

3.55.Önemlilik. Denetim yaparken, bir bütün olarak finansal tablolarda, önemli derecede yanlışlıkların bulunmadığına dair makul güvenceler ararız. Kanada Birleşik Muhasebeciler Enstitüsü (CICA)’nın “Muhasebeyi İlgilendiren Tavsiyelere Giriş” adlı Elkitabında, önemlilik şöyle tanımlanmıştır:

“Önemliliğin spesifik durumlarda meslekî yargının önemli meselesi olması söz konusuysa, Kurul, genel bir kural olarak, önemliliğin, karar alıcılara yönelik finansal tablo bilgisinin anlamlılığına dönük olarak yargıda bulunulması gerektiğini düşünmektedir. Bu bilgi kalemi ya da bir grup bilgi onun ihmal edilmesi veya yanlış anlaşılmasıyla bir kararı etkileyebilecekse veya değiştirebilecekse, önemli (material) sayılmalıdır”.

3.56. Bu tanım, önemliliğin nasıl tespit edileceğini denetçiye göstermemekle birlikte, şu hususlara işaret eder:

- önemlilik, yönetimin veya denetçinin değil, kullanıcısının bakış açısından değerlendirilmelidir; ve
- önemlilik, nihai denetim riskine başvurulmadan belirlenebilir. Yani, önemlilik, yüksek risk taşıyan incelemeleri azaltmamalı veya düşük risk taşıyan incelemeleri arttırmamalıdır.

3.57.Önemliliğin tespit edilmesine yönelik tavsiyeler. Önemlilik, her zaman görelî bir kavram olup daima meslekî bir yargı gerektirir; bu nedenle, her durumda geçerli olan spesifik kurullarla veya kesin sayısal ölçümlerle ifade edilmesi, genel olarak mümkün değildir. Aksine, önemlilikle ilgili karar, son tahlilde, denetçinin meslekî yargısına yönelik bir meseleye dönüşür. “Planlama”ya ilişkin önemlilik, normal koşullarda, raporlama amaçlarına yönelik olarak göz önünde bulundurulacak önemlilikten çok daha dikkatli biçimde saptanmalıdır.

- 3.58.**Kanada Yetkili Muhasebeciler Enstitüsü; denetim yöneticilerine yararlı olabilecek bazı tavsiyeler geliştirmiştir. Bu tavsiyeler, “Denetimde Önemlilik ve Risk Kavramlarından Yararlanma” (Mart, 1990) başlıklı güvence ve bağlantılı hizmet rehberi DenR7’nin içinde bulunur.
- 3.59.Nihaî Risk.** Nihaî risk genel denetim güvencesinin karşıtıdır. Bu risk, denetim tamamlandıktan sonra, önemlilikten çok daha fazla toplam yanlışlığın finansal tablolarda ortaya çıkarılmamış olarak bulunma riskidir.
- 3.60.**Sayıştay, denetlediğimiz pek çok kurum bakımından nihaî riskin en uygun düzeyinin yüzde 5 olduğunu saptamıştır. Spesifik bir görevin nihaî riskinin yüzde 5’ten farklı olduğuna dair bir tahmin Stratejik Planda ifade edilmelidir.
- 3.61.Yasal yetkilere uygunluk.** Yasalara uygunluk denetimi yapıldığında, denetçi önemliliğin aksine, anlamlılık (significance) ile ilgilenir. Bu ikisi, kavramsal olarak birbirine benzemekle birlikte, birbirlerinin yerine kullanılamaz. Ancak önemlilik gibi, anlamlılık da her zaman görelî bir kavram olup daima meslekî bir yargıyı gerektirir.
- 3.62.**Denetim raporunun okuyucusu denetçiden, yasaya aykırılık durumuna (durumlarına) dikkat çekmesini bekliyorsa, o yasal yetki anlamlı olacaktır. Yasalara aykırılıkların hepsi anlamlı değildir ve önemlilik gibi, kullanıcısının ilgisi ve beklentisi noktayı nazarından hareketle anlamlılığın ne olduğunu tespit etme sorumluluğu denetçiye aittir.
- 3.63.**Finansal tablolardaki önemli bir meblağ, yıllık denetim esnasında, denetim testine tabi tutuldukça, anlamlı her yasal yetki de, uygunluk bakımından test edilmiş olur. Denetim testinin niteliği ve kapsamı anlamlılığı değerlendirmemize ve aykırılık riskini ölçmemize bağlıdır.

Denetlenen Kurumun Kontrol Ortamının ve Kontrol Sistemlerinin Anlaşılması

- 3.64.**Denetçi, genel kabul görmüş denetim standartlarına uymak için denetlenen kurumun genel kontrol ortamı ve kontrol sistemleri hakkında fikir edinmelidir. Bu husus, finansal tablolardaki önemli yanlışlıkların bünyesel riski hakkında bilgiye dayalı karar alma ve kurum kontrol ortamının ve kontrol sistemlerinin kontrollara güven duyan bir denetim yaklaşımına yardımcı olup olmayacağını anlama bakımından önemlidir.

“Genel” Kontrol Ortamı

- 3.65.**Bütün denetimlerimizde, denetlenen kurumun “genel” kontrol ortamı hakkında bir değerlendirmenin sonuçlandırılması önem taşır. Bu Stratejik Plan hazırlamanın ön koşulu olarak yapılmalıdır; çünkü, bu değerlendirmenin sonuçlarının kontrole güveni vurgulayan bir denetim stratejisinin uygun olup olmayacağını tespit etmesi gerekmektedir. Denetim yöneticisi, denetlenen kurumun genel kontrollerini kurum-ölçekli, kapsamlı bir perspektifle ele almalıdır. Geçerli yaklaşım kontrollerin önemli olmadığı biçimindeyse, bunlar ne kadar iyi dizayn edilseler de, kontrollardan yarar sağlanamayacağından, bu perspektife ihtiyaç duyulur ve bu perspektif kontrollerin işleyip işlemediğini periyodik olarak izlemek ve incelemek bakımından uygun koşulları oluşturur.
- 3.66.**Göz önünde bulundurulması gereken sekiz temel kontrol alanı bulunmaktadır:
- i) yönetimin felsefesi ve çalışma tarzı,
 - ii) kurumsal yönetim (Direktörler Kurulu, Denetim Komitesi),
 - iii) organizasyonel yapı,

- iv) yönetimin dışsal etkilere reaksiyonu,
- v) yönetim kontrol metotları,
- vi) sorumluluklar ve yasal yetki,
- vii) iç denetim,
- viii) personel politikaları ve prosedürler.

3.67.Kontrol Ortamı Anketi denetlenen kurumun genel kontrol ortamı hakkında üst düzeyde bir değerlendirme yapmayı hedefler. Bu Anketin, ayrıntılı olmasa da, doldurulması için gerek duyulan bilgilerin temel özelliği denetlenen kurumun üst düzey çalışanlarının perspektiflerinin ve kavrayışlarının genişliğini gerektirmesidir. Bu itibarla, Anket, mülakatlara ve deneyimlerden süzülüp gelen diğer bilgilere dayalı olarak denetlenen kurumun göreceli olarak üst düzey görevlilerince doldurulmalıdır.

3.68.Denetlenen kurumun, özellikle de, finansal enstrümanlar (swap yapılması, döviz değişim işlemleri, sapmalar, önemli borç alma ve borç verme faaliyetleri) kullanan kurumlar bakımından “genel” kontrol ortamı değerlendirilirken uzmanlara danışma uygun düşebilir. Özel sektör kuruluşlarında, büyük bir bölümü genel yönetim kontrollerinin yetersizliği ile bağlantılı olan ve yakın zamanlarda ortaya çıkan iyi belgelenmiş pek çok kontrol hata örneği bulunmaktadır. Sayıştayın Finansal Enstrümanlar ekibi; gerekli finansal enstrümanların kullanımını yönlendiren üst düzey kontroller bakımından ve üst düzey yönetime, Kurula/İcraî Komiteye sağlanan bilgilerin isabetliliğine dair önerilerde bulunmak üzere uzmana gerek duyar.

3.69.Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından, Kamu Hesapları Ekibinin kontrol ortamını değerlendirmeye yönelik dokümantasyonuna, sadece 6. İnceleme Grubu'nun “İç Kontrolların Kavranması Hakkında 6. İnceleme Grubu Denetim Programlarının Sunuşuna Yönelik Ek” içinde ana hatlarıyla gösterilmek üzere ihtiyaç duyulur. Büyük kuruluşlar bakımından, bu çalışma her yıl yapılır. Küçük ve çok küçük kuruluşlar için bu değerlendirmenin bir rotasyon esasıyla, sadece dokümente edilmesi yeterlidir. Müstakil görüş verilen kurumlar açısından bu değerlendirmenin müstakil görüş incelemesinin bir parçası olarak elde edilmesi istenir.

Denetlenen Kurumların Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri Ortamının Değerlendirilmesi

3.70.Denetlenen kurumun bilgisayarlı bilişim sistemleri ortamında bulunan kontroller “genel” kontrol ortamının önemli bir parçasıdır. Kurumlarımızın çalışma faaliyetlerinin pek çoğunda bulunan Bilgisayarlı Bilişim Sistemlerinin entegrasyonu ve uygulamaları önemli olup bu uygulamalar Elektronik Veri Değişimi, Elektronik Fon Transferi, İnternet kullanımı ve diğer interaktif teknolojiler yaygınlaştıkça daha fazla artacaktır. “Bilgisayarda gezinerek denetim” yapılacağını düşünmek ve/veya kurumun Bilgisayarlı Bilişim Sistem faaliyetleri üzerindeki kontrollerin sağlıklı olduğunu farzetmek isabetli olmaz.

3.71.Denetim yöneticisi; denetim ekibinin, finansal tablolardaki önemli bir yanlışlığın bünyesel risklerini değerlendirme amacına dönük olarak kurumun Bilgisayarlı Bilişim Sistem kontrolleri hakkında bilgi edindiğinden ve Bilgisayarlı Bilişim Sistem kontrollerinin süreçler ve/veya yönetim ve izleme kontrolleri üzerinde güvence sağlamaya dönük elverişli bir zemin oluşturup oluşturmadığından emin olmalıdır.

3.72. Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri Kontrol Ortamı Anketi, denetim ekibine bu bilgilerin toplanmasında ve bu yargıların oluşturulmasında yardımcı olmayı amaçlar. Bazı kurumlar tek bir kontrol ortamından daha fazlasını işletir ve bu durumda her kontrol ortamı için tek bir Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri Kontrol Ortamı Anketi gerekir.

3.73. Bilgisayarlı Bilişim Sistem Kontrolleri aşağıda gösterilen 7 kategoriye ayrılır:

Bilgisayarlı Bilişim Sistemlerinin 7 Kontrolü
E rişim
G iridi
R ed etme
İ şlem Görme
O rganizasyon
P rogram Değişikliği
E rişim

Uygulamaya Yönelik Spesifik Kontroller

- Uygulama programlarının veya veri kayıt sonuçlarının işlem süreç fonksiyonlarına **erişimi** sınırlanır.
- İşlem görmek üzere girilen veri doğru, eksiksiz ve bir seferlik **girdidir**.
- Red edilen** veri ve şüpheli kalemler yok edilir, analiz edilir ve zamanında düzeltilir.
- İşlerin **işlem görmesi** ve kaydedilmesi doğru, eksiksiz olup düzenli bir biçimde yapılır.

Ortama Yönelik Kontroller

- Organizasyon**un yapısı ve Bilgisayarlı Bilişim Sistemi biriminin çalışma prosedürleri uygun biçimde kademelendirilmiş olup güvenilir finansal bilgilerin hazırlanmasına katkıda bulunan bir ortam oluşturur.
- Yazılım uygulamalarının **program değişiklikleri** onaylanır ve doğrudur.
- Verilere ve uygulama programlarına genel **erişim** sınırlanır.

3.74. Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından, kamu hesapları ekibinin Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri ortamının değerlendirilmesine ilişkin dokümantasyona sadece 6. İnceleme Grubu'nun "İç Kontrolün Kavranması Hakkında 6. İnceleme Grubu Denetim Programlarının Sunuşuna Yönelik Ek" içinde ana hatlarıyla gösterilmek üzere ihtiyaç duyulur. Kurum hesaplarını inceleme ekiplerinin hepsinin Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri Anketi doldurması gerekmez.

Bilişim Teknolojisi Denetim Uzmanlarından Yararlanma

3.75. Kurumun Bilgisayarlı Bilişim Sisteminin kontrol ortamı ve kontrol sistemlerinin denetimi için bir anlayış oluştururken Bilişim Teknolojisi uzmanlarının katkısının sağlanması takdir meselesidir (Bu Elkitabının "Danışma" bölümündeki danışma metodolojisi ve Politikalarına bakınız). Çalışmanın icrasında olsun, revizyonunda olsun, Bilişim Teknolojisi ekibinin aşağıdaki durumlarda katılımı öngörülmelidir:

- Bilgisayarlı Bilişim Sistemi hakkındaki iç denetim çalışmasına yüksek düzeyde güven duyulmasının planlanması,
- Belgelerdeki denetim izlerinin (audit trail) önemli eksiklikleri,
- Yeni ve temel nitelikteki finansal muhasebe ve/veya yönetim sistemlerine giriş,
- Geçmiş dönemlere ve/veya mevcut yıla ait verilerin yeni bir formata dönüştürülmesi,
- Denetlenen kurumun önemli beklentileri.

3.76. Denetim ekibinin denetim yaklaşımını veya finansal tablolardaki bilgileri etkileyebilecek kontrol yetersizliklerinin bulunduğu durumunda, Bilişim Teknolojisi ekibinin katkıda bulunması da uygun düşebilir. Bilişim Teknolojisi uzmanının gerekip gerekmediği konusundaki karar denetim yöneticisi tarafından Direktöre danışılmak suretiyle alınmalıdır.

Bünyesel Riskin Değerlendirmesi

Bünyesel Risk- Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

3.77. Bünyesel risk; uygulamaya konulan önleyici iç kontroller dikkate alındığında, belirli bir finansal tablo unsurunun; hata(ların)ın diğer unsurlarla bir araya gelmesi durumunda, önemli olabilecek bir hatadan kolayca etkilenebilmesidir. Daha basit bir ifadeyle, bünyesel risk, başlangıçta önemli bir hata meydana gelme olasılığıdır. Bünyesel risk değerlendirmesi, Sayıştay metodolojisine göre, iki nedenle önemlidir:

- i) bünyesel denetim güvencesinin bir kaynağı olarak,
- ii) denetim test karar(lar)ının kapsamı açısından bir faktör olarak.

3.78. Hatayla bağlantılı bir unsurun hassasiyetini pek çok faktör etkiler; ve gerçeklere dayalı bir bünyesel risk değerlendirmesi yapmak için engin bir deneyim ve mesleki takdir gerekir. Bu da, denetlenen kurumun faaliyeti ve bununla bağlantılı riskler hakkında kapsamlı bilgiye sahip olmanın ne kadar önemli olduğunu gösterir. Bu itibarla, Sayıştay, denetim yöneticisinden, Direktörün yardımıyla, bu değerlendirmeleri yapmasını bekler.

3.79. Kamu Hesaplarının denetimi bakımından, denetim stratejisini belirleme sorumluluğu Kamu Hesapları ekibi ile kurum hesaplarını inceleme ekipleri arasında paylaşılır. En büyük, küçük ve en küçük kurumlarca kullanılan finansal tabloların ortak unsurları bakımından, Kamu Hesapları ekibi, beyanlara göre bünyesel risk değerlendirmesi içeren bir denetim stratejisi geliştirmekten sorumludur. Ayrıca, müstakil görüş verilen kurumlar bakımından denetim stratejisini belirlemekten de Kamu Hesapları ekibi sorumludur. Sadece belirli büyük kurumların sahip olduğu finansal tablo unsurları bakımından denetim stratejisi geliştirme sorumluluğu o kurum hesabını inceleyen ekibe aittir. Her bir finansal tablo unsuruyla ilgili sorumluluk Kamu Hesapları ekip Yöneticisinden kurum hesaplarını inceleme ekip yöneticisine kadar bir yıllık planlama memorandumu içinde belgelendirilir.

Bünyesel Risk Değerlendirmesi- Spesifik Ayrıntılar

3.80. Denetimle bağlantılı genel risk faktörleri tespit edildikten sonra, her bir unsur düzeyinde, her beyana göre spesifik bünyesel risk değerlendirmeleri yapılır. Bünyesel risk muhtemel dört düzeyin birine göre değerlendirilir:

Değerlendirme	Bünyesel Risk	Bünyesel Güvence	Maksimum Puan
İhmal Edilebilir	%5	%95	Değerlendirme Dışı
Düşük	%15	%85	10 puan
Orta	%30	%70	17 puan
Yüksek	%60	%40	24 puan

- 3.81.**Yapılan risk değerlendirmesine bağlı olarak, ya çok daha fazla ya da çok daha az denetim çabası gerekir. Sayıştayın kullandığı planlama yazılımı APEX, bünyesel riskin muhtemel her düzeyine göre, ihtiyaç duyulan denetim testlerinin niteliği ve hacmi bakımından temsili olarak işlev gören spesifik bir hedef “puan” tayin eder.
- 3.82.**Verimli ve etkili bir denetim stratejisi geliştirmek için, denetçinin önceki yıl denetim sonuçlarının ve kurumla ilgili deneyimlerimizin hakkını yeterince vermesi gerekir. Geçmişte rastlanmayan anlamlı veya önemli hatalarla bağlantılı unsurlar söz konusu olduğunda, bünyesel risk değerlendirmesine riskin düşük olduğu perspektiften başlanması uygun olur. Bu takdirde, spesifik risk faktörleri -genel ve unsur itibariyle- nihaî bir değerlendirmeden önce göz önünde bulundurulabilecektir. Denetim yöneticileri ve Direktörler; finansal tablolar üzerinde önemli ölçüde etki yaratan ve bu potansiyele sahip bu tür risk faktörlerini sadece belirlemek üzere engin denetim bilgi ve deneyim birikimlerinden yararlanmalıdırlar. Denetim Yöneticisi ve Direktörler, uygun bir çalışma anlayışı geliştirebileceklerini varsayarak, etki yaratabilecek olan bu tür risklerle bizzat ilgilenmemelidir.Böylece düşük riskli alanların gereğinden çok denetlenmesini önlemiş olurlar.

Uzmanlara Danışma

- 3.83.**İhtisas alanlarındaki bünyesel riski değerlendirmek güç olabilir; finansal tablo unsurlarının tamamen veya esaslı bir biçimde, finansal enstrümanlarla ilgili işlemlerden meydana gelmesi veya bilgisayarca üretilmiş (computer-generated) işlemlere çok fazla bağlı olması gibi. Bu tür durumlarda, denetim için bünyesel risk değerlendirmelerinin sonuçlandırılmasından önce, Sayıştay bünyesindeki uzmanlara danışılması isabetli olabilir (Bu Elkitabının Danışma bölümündeki danışma metodolojisi ve Politikalarına bakınız).

Yasalara Uygunluk

- 3.84.**Yasalarla verilen yetkilere uygunluk APEX programı ile bütünleştirilemez; bu yüzden, denetim ekibinin, bu konuyu, risk değerlendirme sürecine, diğer araçlar aracılığıyla bilinçli olarak, dahil etmesi gerekir. Yasalara aykırılıkla ilgili bünyesel risk; denetlenen kurumun uyması gereken ve yıllık denetimin gerçekleştirilmesi sırasında makul olarak dikkatimizi çekmesi beklenen bütün anlamlı yasal yetkiler bakımından değerlendirilmelidir. (Not: Yasalarla verilen yetkilere uygunluk APEX içindeki, farklı anlamı olan doğruluğu “onaylanmış” beyanlarla karıştırılmamalıdır).
- 3.85.**Karıştırılmaması gereken bir başka husus da; anlamlı ve/veya belirli bir yetkiyle bağlantılı riskin aynı unsur bakımından finansal tablo beyan(lar)ı ile ilgili olandan oldukça farklı olduğudur. Buna karşılık yasalara uygunlukla ilgili test gereksinimi finansal tablo beyanlarından daha az veya daha çok olabilir. Örneğin; denetlenen bir kurumun kısa dönemli yatırım programı finansal tablo amaçları bakımından düşük riskli olarak düşünülebilirse de, yatırım faaliyetlerini düzenleyen kurumsal tüzüklere uyulmadığı endişesi duyulabilir.

Stratejik Plan

Genel Olarak

- 3.86.**Stratejik planın, denetimin anlamlı boyutlarıyla ilgilenen özlü bir doküman olması istenir. Planın değeri aktarılan bilgilerin yoğunluğuyla değil, bundan ziyade, bilginin kalitesi ve uygunluğuyla ölçülür. Hedef, doğru bilgileri mümkün olan en verimli biçimde aktarmaktır.
- 3.87.**Stratejik planın; ayrıntılı denetim programlarını hazırlaması sırasında Direktöre yol göstermeye yetecek düzeyde ayrıntıları ve uygun arkaplan bilgileri sağlaması gerekir. Plan, görev ile ilgili bir veri derlemesi değil, eylem-yönelimli olmalıdır. Yine de, ayrıntılı planlama neyin doğru biçimde yapılacağını tekrarlamamalıdır.
- 3.88.**Stratejik planının hazırlanması sırasında çok sayıda kritik karar alınır. Bu kararlar denetimin tasarlanmasını ve icrasını doğrudan etkiler. Dolayısıyla, denetim yöneticisi önemli bütün stratejik plan kararlarına aktif bir biçimde katılmalıdır. Keza, Stratejik Plan yetkili Başkan Yardımcısı tarafından revize edilmeli ve onaylanmalıdır. Gerektiğinde, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı tarafından da gözden geçirilmelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi bütün önemli Stratejik Plan kararlarına doğrudan katılmalıdır. Bu husus; denetim programlarının hazırlanması için personele direktif verilmesi de dahil, Stratejik Planın oluşturulmasına yönelik denetim risklerinin (yetkiler ve muhtemel “diğer meseleler”) tespit edilmesini ve değerlendirilmesini kapsar. Stratejik Plan ve bu Planda yapılacak değişiklikler Denetim Yöneticisi tarafından onaylanmalı ve önemli bir aşama olan ayrıntılı planlamaya ve test etmeye geçilmeden önce yetkili Başkan Yardımcısı tarafından gözden geçirilmelidir.

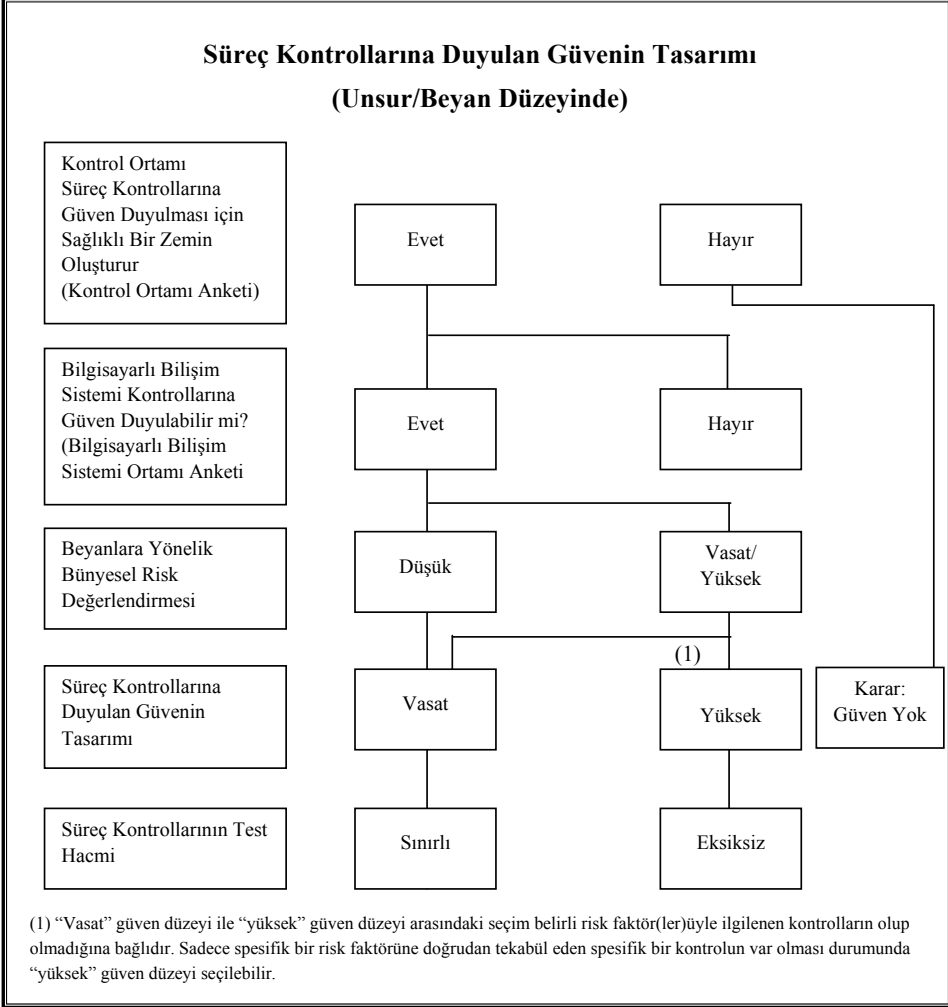
YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekiplerinin Sayıştayca önerilen ve bir denetim güvence kaynağı olan iç kontrole güven duyan denetim yaklaşımını izlememesi durumunda, bunun nedeni Stratejik Planda belgelenmelidir.

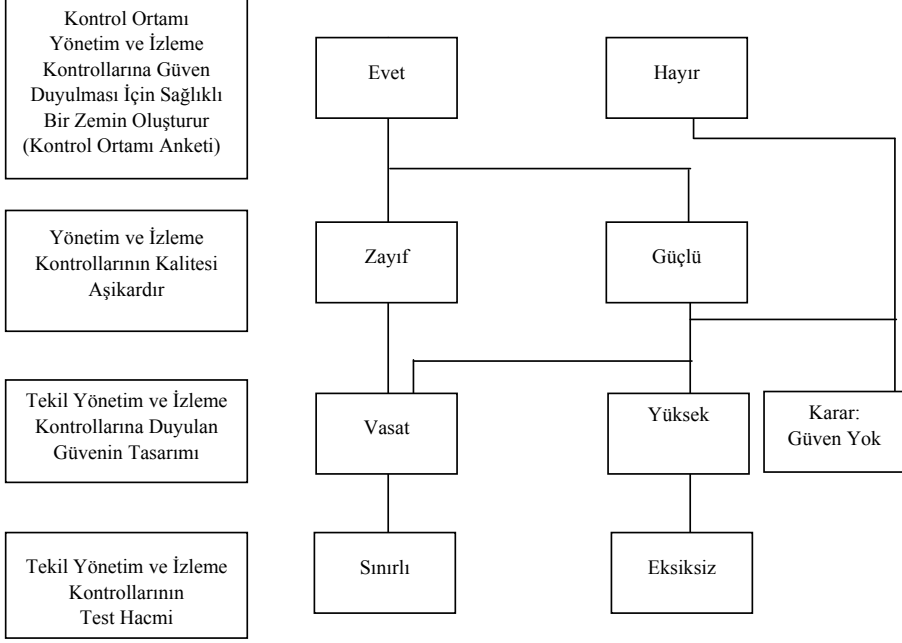
Kontrollara Duyulacak Güven Hakkında Plan Yapılması

- 3.89.**Stratejik Plan hazırlanırken kontrollara (süreç, yönetim ve izleme) duyulacak güvenin düzeyi ni belirlemek alınması uygun olacak önemli bir karardır. Bu karar; denetlenen kurum ile ilgili bilgi ve deneyim birikimimizle bütünleştirilmiş olan kontrol ortamı değerlendirme sonuçları (Kontrol Ortamı Anketi ve Bilgisayarlı Bilişim Sistemi Anketi aracılığıyla) hakkındaki önemli bir derecelendirmeye dayanır. Sayıştay metodolojisine göre, güvenin muhtemel üç düzeyi bulunmaktadır: Yok, Vasat ve Yüksek. Kontrollara duyulacak güvenin bu üç düzeyi ile bağlantılı kontrol riskleri arasındaki ilişki aşağıda gösterilmiştir:

Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi	Risk Faktörü	Muhtemel Kontrol Güven Düzeyi
Zayıf	.30	Yüksek
Vasat	.65	Vasat
Yüksek	1.00	Yok



Tekil Yönetim ve İzleme Kontrollerine Duyulan Güvenin Tasarımı



Yönetim ve İzleme Kontrollerinin süreç kontrolleri ile bağlantılı bilgilere dayanması durumunda; süreç kontrollerini test etmedikçe, yönetim ve izleme kontrollerine güven duymayız. Keza, yararlanılan verilerin güvenilirliğini de tespit etmek gerekebilir.

3.90. Bünyesel riskin muhtemel düzeylerinin her birindeki unsurlar için başlangıç kararları alınırken göz önünde bulundurulacak ana hususlar aşağıdaki şekilde özetlenmiştir:

Tek Bir Unsur Bakımından Bünyesel Risk Değerlendirmesi	Unsur Bakımından Başlangıç Kararları Alınırken Gözönünde Bulundurulacak Hususlar
İhmal Edilebilir	<p>Az miktarda denetim kanıtı gereklidir. Bu duruma, normal şartlarda, önemli bir hata riskinin anlamlı olmadığı finansal tablolarda önem taşımayan unsur söz konusu olduğunda müracaat edilir. Bu tür durumlarda, maliyet ehven bir yaklaşıma, genellikle, analitik prosedürlere tamamen güven duyulur. Kontrolların değerlendirilmesi muhtemelen maliyet ehven olmayacaktır.</p>
Zayıf	<p>İhtiyaç duyulan toplam denetim kanıtları göreceli olarak düşüktür. Analitik prosedürlerin kendisi, muhtemelen yeterli denetim kanıtı sağlamaz; süreç veya yönetim ve izleme kontrolleri sayesinde veya bazı işlemlerin ve bakiyelerin detaylı testleri aracılığıyla, ilave kanıt elde edilmesi gerekebilir.</p> <p>Kontrollara güven duyan bir yaklaşım güvence veriyorsa; maliyet ehven bir denetim yaklaşımı normalde, yönetim ve izleme kontrollerine duyulan güvenle bağlantılı olarak ve analitik prosedürlerden yararlanılarak, süreç kontrollerine vasat düzeyde güven duyulmasını sağlayabilir.</p> <p>Kontrollara güven duyulmaması halinde, işlemlerin ve bakiyelerin ayrıntılı olarak test edilmesi isabetli olabilir.</p>
Orta	<p>Risk düzeyine yanıt verebilmek için orta düzeyde denetim kanıtı gereklidir. Yine analitik prosedürlerden yararlanılması önerilebilir; ancak bu prosedürler yalnızca kâfi miktarda denetim kanıtı sağlayabilir. Bu prosedürler süreç veya yönetim ve izleme kontrolleri sayesinde veya işlemlerin veya bakiyelerin detaylı testleri aracılığıyla, ilave kanıt elde edilmesini gerektirir.</p> <p>Kontrollara güven duymaya dayalı bir yaklaşım güvence veriyorsa, güncelleştirilen sistemler; “zayıf” bir bünyesel risk değerlendirmesinden daha güçlü yönetim ve izleme kontrolleri ve/veya analitik prosedürler yardımıyla tamamlanmak durumundadır.</p>
Yüksek	<p>Önemli miktarda denetim kanıtı gerektirir. Kontrolların iyi tasarlanmış olduğuna ve faaliyetlerin içine yerleştirildiğine kanaat getirdiğimizde, kontrollara güven duyma bir seçenekse de, muhtemelen işlemlerin ve bakiyelerin ayrıntılı testleri sayesinde kontrol testleri ilave edilmesine ihtiyaç duyulacaktır.</p> <p>Yüksek risk durumları, kontrollara güven duyulmasını güçleştirerek genellikle, yönetim kararlarının ve tahminlerinin önemli rol oynadığı alanlardaki unsurları kapsar.</p>

Diğer Stratejiler

İç Denetime Duyulan Güven

3.91.İç denetim çalışmasına güven duyma, gerektiğinde, sıklıkla başvuru, maliyet ehven bir denetim güvencesi kaynağıdır. Bu nedenle, iç denetim fonksiyonu;

- denetim alanı belirlenirken Sayıştayın bu çalışmaya ne derece güvenebileceğini tespit etmek,
- denetim çalışmasını koordine etmek ve gereksiz mükerrer çabalardan kaçınmak,
- iç denetim tarafından gerçekleştirilen çalışmaya güven duyulmasından önce, ayrıntılı testlerin gerekip gerekmediğini saptamak

bakımından planlama aşamasında incelenmelidir.

Rotasyon

3.92.Rotasyon, iç kontrol sisteminin önemli ölçüde değişmediği durumlarda, önceki yılın denetim kanıtlarına güven duyulması anlamına gelmektedir. Denetlenen kurumun önceki yıl içinde güncellenmiş bir sistem aracılığıyla test edilen aynı bilgisayarlı süreç kontrollerini kullanmayı sürdürdüğünü belirleyebildiği durumlarda, denetim ekibinin mevcut yılın bilgisayarlı süreç kontrolleri üzerindeki denetim çalışmalarını sınırlaması mümkün olabilir.

3.93.Denetçi; rotasyonunun gerektirdiği fırsatlardan yararlanabilmek için;

- denetlenen kurumun uygun kademesindeki üst düzey yetkililere sorular sorarak ve onlarla görüşmelerde bulunarak sistemlerin en son güncellenmesinden bu yana bilgisayar süreç kontrollerinin önemli ölçüde değişmediğini tespit etmeye,
- değişiklik yapılmadığını veya tercihan denetçinin öncelikle güven duyacağı bilgisayarlı süreç kontrollerinden önemli olanlarını çok fazla etkileyecek değişikliklerin olmadığını doğrulamak üzere ortama ilişkin kontrolleri incelemeye,
- üst düzey yetkililere sorular sorarak ve onlarla görüşmelerde bulunarak önemli kontrollarda anlamlı değişiklikler yapılmadığından yıl sonunda da tekrar emin olmaya

ihtiyaç duyar.

3.94.Rotasyon, genel olarak yalnızca bünyesel risklerin düşük olduğu düşünülen alanlarda ve denetim ekibinin bilgisayarlı süreç kontrollerine, öncelikle, güven duyacağı alanlarda yapılmalıdır. Rotasyon yönetim ve izleme kontrolleri bakımından uygun bir yaklaşım değildir; çünkü kontrol prosedürleri, yönetimin öncelikleriyle ve çalışma koşullarındaki farklılaşmayla değişebilen yönetim analizlerini ve düzeltici önlemleri kapsamaktadır. Rotasyonla ilgili yaklaşım, benzer şekilde, elle yapılan süreç kontrolleri için de yararlı olmayabilir.

3.95 Rotasyona yönelik denetim yaklaşımı, denetçinin daha önce tartışılmış olan ortama ilişkin kontrollerin güvenilirliği konusundaki değerlendirme sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.

Önceden Yapılan Testler

3.96. İşlemlerin ve bakiyelerin esasına yönelik testlerin mümkün olduğu kadar yıl sonu döneminden önce planlanması genellikle avantaj sağlar (örneğin; gelirlerin/sonuçların teyit edilmesi bakımından). Önceden yapılan testler (Pre-Year-End-Testing) mümkün olduğunca yıl sonuna yakın tarihlerde, genellikle de, yıl sonundan önceki üç ay içinde gerçekleştirilmelidir. İleriye doğru işleyen (roll-forward) uygun prosedürler de (örneğin; önceki yıl sonuna ait esasa yönelik test tarihi ile ilgili yıl sonu test tarihi arasındaki dönemi kapsayacak şekilde tasarlanan denetim testleri) uygulanmalıdır. Bu prosedürler asgari olarak şu hususları içermelidir:

- ileriye doğru işleyen (tampon) dönem boyunca önemli nitelikteki süreç, yönetim ve izleme kontrollerinin etkin biçimde sürdüğünün güvencesi,
- ileriye doğru işleyen (tampon) dönem içinde önemlilik eşliğini aşmayan işlemlerin esasına yönelik testler.

Stratejik Plan Dokümanı

3.97. Denetimin stratejik planı, mümkün olduğunda, aşağıdaki bilgileri sağlayacak biçimde kısa ve öz olmalıdır:

- (gerektiğinde) farklı çalışma birimlerinin dökümü yapılmak ve konulara ilişkin açıklamalarda bulunmak dahil olmak üzere, denetlenen kurumun, görev ve yetkilerinin kısa tanımı,
- denetim görev ve yetkisi/denetim görev çerçevesi hakkında bilgi,
- yeni veya geliştirilen muhasebe standartları ve etkin uygulamayı sağlamak bakımından denetlenen kurumla birlikte hazırlanan çalışma planı,
- yetkilere uygunlukla ilgili önemli hususların tanımlanması; buna muhtemel “diğer meseleler” ve planlanan denetim yaklaşımı ile ilgili direktifler dahildir,
- planlanan önemliliğin ve denetimle bağlantılı nihai risk hakkındaki genel kararlar,
- genel kontrol ortamının kısaca tasviri ve kontrollara güvene dayalı yaklaşımın destekleyici olup olmadığı hakkında yaptığımız değerlendirme,
- Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri ortamının kısaca tasviri ve bu ortama yönelik genel kontrollerin kalitesi hakkında yaptığımız değerlendirme,
- finansal tablolardaki önemli risk alanlarının kısaca tanımı,
- Stratejik Planın bölümlerini şekillendirmesi gereken “diğer stratejiler”,
- denetlenen kurumdaki önemli irtibat noktaları,
- raporlama görevinin bitiş tarihi,
- denetim personeli ve bütçe,
- Bilgisayarlı Bilişim Sistemlerinin denetimine dönük planlanan denetim yaklaşımı,
- Eğer varsa, rotasyona dair denetim yaklaşımı ve yararlanılacak sistemler,
- Sayıştayın önerdiği kontrole güvene dayalı yaklaşım izlenmiyorsa, izlenmeme nedenleri,

- Sayıştayın Bilişim Teknolojisi ve Finansal Enstrümanlar Ekibine danışma/danışmama gerekçeleri,
- Eğer varsa, iç denetimden yararlanmaya veya diğer denetçilere güven duymaya yönelik planlar,
- tamamlanmış en son performans denetimlerinden, denetim notlarından veya özel incelemelerden elde edilmiş gerekli bilgiler; (buna bulguların umulan denetim yaklaşımını nasıl etkilediği de dahildir),
- denetimle ilgili diğer anlamlı bilgiler (örneğin; önemli muhasebe politikaları, muhtemel mevzuat değişiklikleri),
- unsurlarla ilgili başlangıç kararları hakkında özet bilgiler; bu bilgiler arasında şunlar sayılabilir: beyanlar itibariyle bünyesel risk değerlendirmesi, tasarlanmış kontrollara güven duyma derecesi ve denetim yöneticisinin ayrıntılı planlamada dikkate alınmasını istediği diğer spesifik talimatlar (örneğin, test kararlarının alanı, niteliği ve hacmi). Bu bilgiler Planın ekleridir.
- Planının eki olarak, sistemlere ilişkin genel bir genel tablo.

3.98.Kanada Kamu Hesapları. Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından büyük ve küçük kurumların stratejik planlarında yer alan spesifik bilgilerin ana hatları, Kamu Hesapları ekibi yöneticisi ve kurum hesaplarını inceleme ekip yöneticileri tarafından hazırlanan yıllık planlama memorandumunda gösterilir.

3.99.Devamlı faaliyet. Stratejik Plan hazırlığı önemli bir kilometre taşı olmakla birlikte, bu plan denetim planlamasının sonu olarak değerlendirilmemelidir. Planlama denetim boyunca süren ve kurumların çalışmalarında veya sistemlerinde öngörülmeleyen değişiklikler veya denetimin test aşamasında ortaya çıkan istenmeyen sonuçlar gibi yeni durumlara duyarlı bir faaliyettir. Bu tür gelişmeler ortaya çıktığında ve önemli olduğunda, normal koşullarda Planda değişiklik yapılmalıdır.

3.100.Stratejik Planın Duyurulması. Stratejik Plan tamamlandığında, bu plan denetim ekiplerinin tüm üyelerine iletilmeli ve tanıtılmalıdır. Bu tür bilginin duyurulması bakımından en etkili yol ekiple denetim öncesi toplantı yapılmasıdır.

Denetim Komitesine (veya muadiline) Rapor Verme

3.101.Bir Denetim Komitesinin (veya muadili) görevlendirilmiş olduğu ahvalde; denetim yaklaşımımızın kapsamını, öngördüğümüz yaklaşımı ve önemli konularla bağlantılı kalıcı bilgileri içeren bir rapor hazırlarız.

3.102.Yıllık denetim yaptığımız kurumların hepsinde Denetim Komitesi bulunmamaktadır. Denetim ekibi, bu kurumlar bakımından planlarının ve daha sonra da yıllık denetim sonuçlarının raporlarını sunmak için uygun başka bir organ tespit etmelidir. Örneğin; Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi için Sayıştay, Kamu Hesapları Komitesini, Denetim Komitesinin, muadili kabul eder. Kanada Gıda İnceleme Ajansının yıllık denetimini yürüten ekip raporunu Ajansın İcra Komitesinin denetim Alt-Komitesine verir.

3.103.Denetim Komitesiyle yapılacak müzakere için bir rapor hazırlanır ve toplantı öncesinde bu rapor Komite üyelerine dağıtılır. Raporumuzu sonuçlandırmadan önce, rapor taslağı hakkında görüş belirtmesi için denetlenen kurumun üst makamlarına bir fırsat vermemiz

gerekir. Bu husus, Denetim Komitesiyle müzakereye geçmeden önce anlaşmazlık ihtimalini azaltır.

3.104.Planlarımız ve denetim yaklaşımımız hakkındaki rapor genellikle denetim yöneticisinin imzasıyla gönderilir.

3.105.Görev çerçevemiz, yıldan yıla önemli ölçüde değişiklik göstermese de,, normal koşullarda, planladığımız denetim yaklaşımımızın ve özellikle de anlamlı olması muhtemel meselelerin değişime elverişli olması beklenir. Buna ilaveten, kurumun üst yönetim kademesindeki personelde, Denetim Komitesinin (ya da muadilinin) asil üyelerinde de değişiklikler olabilir. Bu nedenlerle, bu gruplarla iletişim kurmak ve bunların denetim yaklaşımımızda, denetimin icrasında ve finansal tabloların sonuçlandırılmasında önemli rol oynaması beklenen hususlar hakkında uygun bilgiler edinmelerini sağlamak önemlidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi, denetlenen kurumun yönetimiyle ve varsa Denetim Komitesiyle (veya muadiliyle) planladığımız yaklaşım ve yıllık denetimle bağlantılı ve anlamlı olması muhtemel meseleler hakkında, zamanında iletişim kurmalıdır. Denetim Komitesinin (veya muadilinin) görevlendirildiği durumlarda, bu iletişim yazılı olmalıdır.

3.106.İletişimin geniş boyutuyla ilgili Sayıştay Politikaları bu Elkitabının “İletişim” bölümünde ele alınmalıdır.

4

Ayrıntılı Planlama ve Test Etme

Genel Olarak

- 4.1. Denetim Yöneticisi ve Direktör stratejik planlama sürecinde denetim risklerini ve genel yaklaşımı tespit eder etmez, bu bilgi denetimin hangi spesifik hedeflere nasıl ulaşılacağı konusunda ayrıntılı bir talimatlar setine dönüştürülmelidir. Bu aşama ayrıntılı planlama olarak tanımlanır.
- 4.2. Ayrıntılı denetim planları finansal tablonun her bir unsuru için hazırlanmalıdır. Ayrıntılı planlar hazırlanırken atılması gereken önemli adımlar şunlardır:
- Stratejik Planda açıklanan yaklaşım ve rota ile tutarlı denetim hedeflerinin tespit edilmesi,
 - beyanlar itibariyle uygun denetim kanıtı kaynaklarının belirlenmesi,
 - spesifik denetim prosedürlerinin niteliğinin, hacminin ve zamanının saptanması,
 - denetlenen kurum itibariyle düzenlenmesi gereken çalışma kağıtlarının niteliğinin ve zamanının kararlaştırılması,
 - bütçelerin ve denetimin önemli unsurlarına yönelik kilometretaşlarının belirlenmesi.
- 4.3. Ayrıntılı denetim planları yasalarla verilen yetkilere uygunluk denetimleri için de hazırlanır. Stratejik planlama aşamasında finansal tablonun spesifik unsurlarıyla bağlantılı önemli yasaların tespit edilmesi durumunda, uygunluk testlerine yönelik prosedürler, mümkünse, bir araya getirilmelidir. Yasalarla verilen yetkiler; denetim çalışmamızın sadece görüş açıklama (stand-alone) boyutundan ayrı ve bağımsız olarak değil, daha çok onun ayrılmaz bir unsuru olarak mütalaa edilmelidir.
- 4.4. Denetim planları önemli dokümanlar olup, Denetim Yöneticisine danışmak suretiyle, Direktör tarafından gözden geçirilip onaylanmalıdır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Ayrıntılı planlamadan ve test etmeden sorumlu kişi, Denetim Yöneticisine danışmak suretiyle, denetim programının stratejik planlamayla tutarlı olmasını sağlamalı, denetim programlarını ve bunlardaki önemli değişiklikleri gözden geçirmelidir.

Yetkilere Uygunluk ve “Diğer Meseleler” -KİT’ler ve Diğer Kurumlar

- 4.5. Denetim ekibi, yetkilere uygunluğun değerlendirilmesine yönelik testleri yaparken, Stratejik Planda belirtilen genel rotayı izler ve ayrıntılı denetim planları için hazırlanmış spesifik prosedürleri tamamlar. Denetim Yöneticisi ve/veya Direktör, denetim ekibinin test edilen bütün yetki enstrümanlarının amacını kavradığından ve tasarlanmış denetim prosedürlerinin denetçinin uygunluk hakkında karara varmasına imkân tanıdığından emin olmalıdır.
- 4.6. Denetçilerin uygunluğun kuşkulu olduğu durumlarda karşılaşmaları halinde, Sayıştaydaki uzmanlara danışmaları gerekebilir. Koşullara göre farklılık gösterse de, danışılması gereken uzman(lar); Hukuk Müşavirliği, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, Sahtecilik Alanından Sorumlu Fonksiyonel Yönetici ile Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarından biri ya da birkaçı olabilecektir. Denetim ekibi, denetlenen kurumun üst yönetiminin ve gerektiğinde, Hazine Kurulu gibi merkezi kuruluşların görüşünü de almalıdır.
- 4.7. Mevzuattan ve diğer yasal yetkilerden amaç, parasal limitler ve diğer kısıtlamalar bakımından ciddi sapmalar olduğu durumlarda, yetkilere aykırılık anlamı olarak mütalaa edilmelidir.
- 4.8. Uygunluk, genelde, bir evet -ya da- hayır durumu olmakla birlikte, denetçinin raporundaki yetki paragrafı “bütün anlamlı konularda” uygunluğu ifade eder. Denetçi, bu yüzden, tespit edilen aykırılık olaylarının anlamlılığını ve denetlenen kurumun bu konuya yaklaşımını, zorunlu olarak raporlaması gerekenler açısından değil, bütün hususlar açısından değerlendirmelidir. Aykırılık durumunun anlamlılığı hakkında değerlendirme yaparken aşağıdaki faktörlerin dikkate alınması gerekir:
- işlem(ler)in parasal önemliliği açısından sapmanın anlamı; küçük parasal tutarları ilgilendiren bir sapmanın raporlanmasının uygun olup olmadığı gibi,
 - organizasyonun yasal yetkisini ilgilendiren bir sapmanın önemi,
 - yetkinin önemlilik düzeyi (yasal hükümlere aykırılık muhtemelen tüzüklere aykırılıktan daha ciddidir),
 - aykırılığın yaygınlığı. Örneğin, önceki yıllarda sadece kuruma gönderilen yönetici mektubunda yer alan bir husus aşama aşama yayılıyorsa ve denetlenen kurum düzeltici önlem almayı düşünmüyorsa,
 - sapmanın ardındaki gerekçe. Hataen meydana gelen aykırılığın isteyerek ve maksatlı olanından daha farklı biçimde ele alınması gibi,
 - durumun netliği. Örneğin, denetlenen kurumun ve Sayıştayın yasal görüşlerinin taban tabana zıt olduğu “uç” bir durum,
 - kamuoyunun ve parlamenterlerin hassasiyet gösterdiği veya onların bilmesi gereken bir durum dikkate alındıktan sonra konunun Parlamente’ye raporlanmasına ihtiyaç duyulması,
 - Eğer varsa, kurum tarafından alınmış düzeltici önlem (örneğin; daha sonra geriye dönük olarak onay verilmiş yetkisiz bir işlemin açıklanması güven yaratmayabilir),
 - raporlamanın etkisi. Sayıştayın değişimin ajanı olarak rolünün anlaşılması kurum ya da hükümeti istenmeyen duruma karşı tepki göstermeye veya bu durumu değiştirmeye yöneltebilir.

- 4.9. Aykırılığın organizasyon ile diğer kurumlar, merkezi kuruluşlar veya Parlamento arasındaki ilişkileri etkilemesi durumunda, aykırılığın anlamlılığını Sayıştayın periyodik Raporunda bir Denetim Notu olarak değerlendirilmesi tercih edilebilir (Bu Elkitabının “Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri” başlıklı bölümüne bakınız).

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluk -Kamu Hesapları

- 4.10. Denetimin Stratejik Planlama aşamasında, kurum hesaplarını inceleme ekipleri harcama yapmanın veya gelir toplamının veya ödünç almanın önemli bütün konuları bakımından, ödenek, ödünç alma ve gelir yasalarında ifade edilen limitlere ve/veya amaçlara uygun olmadığı ihtimaliyle bağlantılı ayrı bir bünyesel risk değerlendirmesi yapmalıdır.

Limitlerin Test Edilmesi

- 4.11. Kurum hesaplarını inceleme ekibi; harcama yetkisinin yıllık parasal sınırlamalara aykırılığının bünyesel riskini yüksek tespit ettiğinde, Kamu Hesapları Ekibi tarafından belirlenmiş olan ilave denetim prosedürleri uygulanmalıdır. Bu çalışmanın hedefi; kurumlara verilmiş olan harcama yetkilerinin ve kurumlar tarafından tespit edilen ödenek aşımalarının Finansal Tablo Özetinin notlar kısmında dürüstçe açıklandığından emin olmaktır. Notlar mali yıl boyunca kurumların emrine verilen ve kullanılan parasal tutarlar, takip eden yıllarda kullanılmaya elverişli tutarlar, kullanılmayıp iptal edilen tutarlar ve limitleri aşan harcama tutarları hakkında özlü bilgi sağlar. Limit aşımalarının öngörülmuş bir miktarı geçmesi durumunda, ödenek aşımalarının ayrıntıları da kalem kalem notlarda gösterilir.
- 4.12. Vergi niteliğinde olmayan gelirler bakımından, uygun olmama bünyesel riski yüksek olarak değerlendirilirse, kurum hesaplarını inceleme ekibiyle Kamu Hesapları ekibi arasındaki görüşmelerde uygulanacak ilave prosedürlerin spesifik hedefleri belirlenir.
- 4.13. Gelir vergisi ve ödünç alma yetkisi bakımından, Kanada Gelir İnceleme ekibi ve Finansman İnceleme ekibi gelir ve ödünç alma yetkilerinin bünyesel riskini tespit etmekten sorumludur. Bu ekipler, uygun olmamanın bünyesel riski yüksek olarak değerlendirilirse, Kanada Kamu Hesaplarının denetimi bakımından uygulanacak ilave prosedürlerin spesifik hedeflerini belirler.

Amacın Test Edilmesi

- 4.14. Kanada Kamu Hesaplarının denetimi bakımından, yetki unsuru; esasa yönelik doğrulama amacıyla harcama, ödünç alma veya gelirle ilgili bütün işlemlerin içine dahil edilmelidir. Bu çalışma; işlemin istenilen ana amaca uygun olup olmadığı konusundaki bir karara imkân sağlar.
- 4.15. Ödenek yasalarının ifade tarzı, genellikle, belirsiz olup, bu da denetçilerin öngörülen amaca uygunluğu tespit etmelerini güçleştirir. Bu nedenle, ödeneğe bağlı işlemlerin öngörülen amaca uygun olup olmadığını araştırırken denetçi, işlemin kurum yetkisinin genel özelliklerine uygun düşüp düşmediğine ve doğru harcama kalemlerine kaydedilip kaydedilmediğine bakarak bu tür işlemleri genel bir tarzda incelemelidir.
- 4.16. Vergi niteliğinde olmayan gelirler bakımından, denetçiler, gelirin yürürlükteki mevzuata ve kabul edilmiş oranlara göre kaydedildiğinden ve doğru hesaplara geçirildiğinden emin olmak amacıyla işlemleri incelemelidirler.

4.17. Gelir vergisi ve ödünç alma yetkisi bakımından, Kanada Gelir İnceleme ekibi ve Finansman inceleme ekibi işlemlerin, yetkinin öngörülen ana amaçlara uygun olup olmadığını değerlendirmek üzere uygulanacak spesifik prosedürleri belirlemekten sorumludur.

Diğer

4.18. Ödenekler ve diğer yetkiler, normal olarak, yetkilerin ve değişikliklerinin hacim ve karmaşıklık itibarıyla çok fazla olması dolayısıyla, yıllık esastan çok dönemsel esasa göre ayrıntılı biçimde incelenir. Ancak, esasa yönelik doğrulama için seçilmiş işleme yukarıda bahsedilen genel yaklaşımdan yararlanmak suretiyle yetki unsuru dahil edilmelidir.

4.19. Uygunluğun kuşku olduğu durumlarla karşılaşması halinde, denetçinin, gerektiğinde, Kamu Hesapları ekip yöneticisinden, Hukuk Müşavirliğinden ve/veya Sahtecilik Alanından Sorumlu Fonksiyonel Yöneticiden görüş istemesi gerekir.

4.20. Kamu Hesaplarının yasal yetkilere uygunlukla ilgili denetim yaklaşımı ile ilgili detaylı yönlendirici ilkeler “Grup 6’nın Denetim Programları Sunuşu” ve Kamu Hesapları Ekibi tarafından yıllık olarak hazırlanan denetim programları içinde yer alır.

Süreç Kontrollerına Güven Duyma

4.21. Süreç kontrolleri; sürecin tek bir yönünün müteakip süreç aşaması tarafından kontrol edilmesini sağlamak üzere denetlenen kurumun sistemleri içinde tesis edilmiş olan ve manuel olarak veya bilgisayarla yapılan kontrollerdir. Tekil işlemlere veya benzer işlemler grubuna uygulanır ve organizasyon içinde normal olarak mevcut en kapsamlı kontrol düzeyini oluşturur. Doğruluklarını saptarsak ve güven duyulacak dönem boyunca yeknesak şekilde işledikleri konusunda makul güvence elde edersek süreç kontrollerına güven duyabiliriz.

4.22. Süreç kontrollerini bir kontrol hedefi perspektifinden incelersek,, bu kontrolleri “sadece girişine izin verilen verilerin sistem tarafından tam ve doğru olarak işlenmesini ve dosyada muhafaza edilmesini sağlamak üzere tasarlanmış olan programlı ve kolaylaştırıcı prosedürlerin kombinasyonu” olarak tanımlarız.

4.23. Denetlenen pek çok kurum bakımından süreç kontrollerına orta düzeyde güven duyulması yeterlidir. Orta düzeyde güven; iç kontrol sisteminin belgelenmesini, önemli süreç kontrollerinin belirlenmesini, her aşamanın adım adım ilerleyerek (walkthrough) uygulanmasını ve bu kontrollerin sorgulama, inceleme, gözlem ve sınırlı-yeniden yapma (limited re-performance) vasıtasıyla test edilmesini kapsayan bir “sistem güncellemesi”yle sağlanır.

4.24. “Sistem güncellemesi” önemli süreç kontrollerinin varlığı ve etkili işleyişi konusunda kanıt sağlar. Denetçi, ayrıca Stratejik Plan bölümünde tasvir edilen ortama özgü üç kontrolün yıl boyunca işlediği konusunda güvence elde etmek suretiyle, bilgisayarlı ortamdaki kontrollerin güven duyulacak dönem boyunca sürekli olarak işletildiğine dair kanıtlar elde eder.

4.25. Test edilmesi gereken önemli kontrollerin sayısı bakımından kesin bir rakam bulunmamakla birlikte, seçilen önleyici ve ortaya çıkarıcı kontroller arasında makul bir denge kurulmalıdır. Topluca, seçilen kilit kontroller finansal tabloların **bütün** beyanları kapsmalıdır; ideal olanı bu kontrollerin birbirleriyle örtüşmesidir; yani her bir beyana iki ya da daha fazla önemli kontrol karşılık gelmelidir. Mutabakat kontrolleri ana süreç kontrollerinin bütünleşmesini sağlamaya yardımcı olan ortaya çıkarıcı nitelikte önemli kontrollerdir. Bu nedenle, denetlenen kurumun önemli mutabakatları çalışmamızın “sistem güncellemesi” aşamasına dahil edilmeli ve muhtemel kilit kontroller olarak değerlendirilmelidir.

4.26. Bünyesel riskin orta ve yüksek düzeyde değerlendirildiği alanlar çoğu kez, süreç kontrollerine tabi olmayan mesleki takdiri gerektirir. Bu nedenle, söz konusu alanlardaki süreç kontrollerine, çoğunlukla, güven duymayız. Ancak, bilgisayarlaştırılmış ortamlar çok karmaşıksa süreç kontrollerine güven duymak suretiyle daha yüksek bir güvence elde edilmesi araştırılabilir. Bu karar süreç kontrollerine güven duymayı belirlemenin daha etkili olduğu bünyesel risk faktörlerinin varlığına bağlıdır. Bu karar, örneğin, az sayıda ancak sistem-üretimli önemli işlemlerin çok sayıda bulunduğu kurumlarda, uygulanabilir.

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluk Denetimi

4.27. Kontrollara güven duymaya dayalı bir yaklaşımın söz konusu olduğu unsurlarda/beyanlarda, önemli yetkilerle ilgili çalışma denetimin “sistem güncellemesi” kısmına dahil edilmelidir. Test edilecek önemli kontroller tespit edilmeden önce, denetçi şu hususlarda derinlemesine bilgi edinmelidir:

- yönetimin uygunluğa attığı önem,
- uygunluğu sağlamak üzere, oluşturulmuş süreç kontrollerinin niteliği.

Testin Kapsamı

Bilgisayarlaştırılmış Süreç Kontrolları

Orta Düzeyde Güven	Yüksek Düzeyde Güven
Bütünyle bilgisayarlı bir ortamda, sistemin sürekli bir biçimde işlemesi beklenir. Ortam kontrollerının etkili olarak değerlendirildiği sürece, söz konusu kontrolün işlediğinin tek bir kez test edilmesi yeterli olabilir.	Kontrollara daha yüksek düzeyde güven duyma; a) Kontrollara orta düzeyde güven duyulması sırasında test edilen belirli bir kontrol için daha fazla sayıda örnek tespit edilmesi ve/veya, b) kontrollara orta düzeyde güven duyulması sırasında test edilmemiş olan ilave kontrollerin belirlenmesi suretiyle orta düzeyde duyulan güvenin yaygınlaşmasını kapsar. Not: Gerekli test miktarı test edilen spesifik kontrol(lar)a ve risk faktörünün niteliğine bağlıdır.

Manuel Süreç Kontrolları

Orta Düzeyde Güven	Yüksek Düzeyde güven
Manuel Süreç Kontrolları; i) bilgisayarlaştırılmış kontroller ile manuel (elle yapılan) kontrollardan oluşankarma bir ortamda, veya, ii) tamamen manuel bir ortamda bulunabilir.	

Yukarıda belirtilen her iki durumda, dönemin tümünü kapsayan bir örnek seçilmelidir. Karma bir ortamda, manuel kontroller bilgisayarlı kontrolleri içeren bir paketin parçası ise tek bir oluşumun test edilmesi yeterli olabilir.	Yalnızca karma ortama uygulanması mümkündür ve “Bilgisayarlaştırılmış Süreç Kontrolları” için yukarıda belirtilen hususlar burada da uygulanır.
--	---

Yönetim ve İzleme Kontrollarına Güven Duyma

4.28.Yönetim ve izleme kontrolleri denetlenen kurumun iç kontrol sistemlerinin çıktılarında odaklanır ve bir grup veya bir tür işlemin tam ve doğru olarak ve onaylanan süreçlere göre işlediği konusunda yönetime güvence verir. Bu tür “ortaya çıkarıcı” kontroller süreç fonksiyonlarından bağımsız kişilerce gerçekleştirilir ya da onlar tarafından incelenir. Bu kontroller genellikle nitelik itibarıyla analitik olup düzenli bir temelde (örneğin aylık olarak) işlenir. Yaygın olarak görülen yönetim ve izleme kontrolleri arasında şunlar bulunur:

- analitik prosedürler (örneğin, rasyo analizi, bütçe ile fiili gerçekleşmenin mukayesesi, izin verilen limitlerle gerçekleşenlerin karşılaştırılması),
- sistem analizleri (örneğin; önemli konularla ilgili müstakil itiraz raporları)

4.29.Yönetim ve izleme kontrolleri, unsur düzeyinde, (örneğin; bunlar, genellikle, aynı zamanda bir kaç beyanı kapsar) güvence sağlayabilmelerinden dolayı, etkin denetim kanıtı kaynağıdır; ve normal koşullarda, dönemin bütününde etkili ve yürürlükte olan birkaç önemli tekil kontrol ile sınırlandırılmıştır.

Testin Niteliği

4.30.Yönetim ve izleme kontrolleri; etkili bir analitik prosedür olmalarından dolayı, analitik prosedürlerle ilgili rehberin ileriki bölümünde açıklanana benzer, beş-aşamalı genel bir yaklaşımdan yararlanmak suretiyle, değerlendirilebilir. Aşağıdaki beş “kalite faktörü”; etkili yönetim ve izleme kontrollerinin nasıl olmaları gerektiği ve hangi tür kontrol testlerinin bunlar için uygun olduğu hususlarını değerlendirirken denetçiye yol gösterir:

Kalite Faktörleri

B
S
H
T
D

Yönetimin Beklentileri - Bu beklentiler nelerdir ve bunlar isabetli görünüyor mu?

Anlamlı Sapmalar - Hangi tür sapmalar ilave izleme önlemlerini harekete geçirir?

Hesap yapma - Elde edilen analitik bilgiler güvenilir ve doğru mu?

Tetkik etme - Anlamlı sapmalar meydana geldiğinde yönetim fiilen müdahale ediyor mu?

Dokümantasyon - Denetçinin yaptığı çalışma dosyalarda belgelenir.

Testin Kapsamı

Orta Düzeyde Güven	Yüksek Düzeyde Güven
Kontrollara orta düzeyde güven duyma yaygın biçimde tek bir ay, genellikle de en son ay, test yapılmasını ve bazı ayların incelenmesini gerektirir. Kimi durumlarda, denetçi, yararlanılan verilerin doğruluğunu ve ana süreç sistemlerinin güvenilirliğini tespit etmeye ihtiyaç duyabilir.	Kontrollara daha yüksek düzeyde güven duyma, yaygın olarak orta düzeydeki güvenin bütün cephelerine ilaveten kontrol edilmekte olandan daha fazla oluşumun test edilmesini gerektirir. Daha yüksek düzeyde güven elde etmeye çalışma kararı, kontrolün niteliğini, kalitesini ve test edilebilme kolaylığını hesaba katmalıdır.

İnceleme veya Test Etme

- 4.31. Test etme:** Test türleri kontrollerin kategorisine bağlıdır; örneğin, sistem analizleri bütçeye göre performansın analizinden daha farklı testleri gerektirir. Genellikle, test türleri kontroller konulduğunda ortaya çıkan sorunlar, ana dokümanların tetkik edilmesi ve önemli verilerin bazılarının dokümantasyon kaynağı ile uygunluğunun onaylanmasını sağlama açılarından titiz biçimde incelenir.
- 4.32. İnceleme:** Kontrol uygulamalarının tümünün kanıtlarının tetkikiyle yapılır; ancak destekleyici dokümantasyonla veya verilerin test edilmesiyle bağdaşmaz.

Analitik Prosedürler

- 4.33. CICA Rehberinin 5300 No'lu Bölümüne göre, analitik prosedürler denetçinin;**
- kaydedilen miktarların ne olması gerektiği konusundaki beklentileri şekillendirmek üzere finansal ve finansal olmayan bilgi unsurları arasındaki anlamlı ilişkileri araştırdığı veya bu ilişkilerden yararlandığı,
 - bu tür beklentileri kaydedilen miktarlarla karşılaştırdığı,
 - kaydedilen miktarlarda önemli yanlışlıklar olmadığı konusunda makul güvence elde etmek için, eğer varsa, başka denetim prosedürlerinden hangilerine ihtiyaç duyacağını belirlemesine katkıda bulunmak üzere, bu karşılaştırmaların sonuçlarından yararlandığı tekniklerdir.
- 4.34. Analitik prosedürler, bu nedenle, denetlenen kayıtlı miktarlarla denetçinin bulmayı umduğu miktarın karşılaştırmasını içeren esasa ilişkin prosedürlerdir. Denetçinin miktara ilişkin beklentisi; denetlenen miktar ile kimi başka bağımsız veriler arasındaki ilişkiler hakkında denetçinin bilgisinden çıkarılır. Denetçinin miktara ilişkin beklentisinin ortaya konmasında yararlanılan veriler finansal veya finansal olmayan verilerdir; ve denetlenmekte olan kurumun bünyesinden veya kurum dışından elde edilebilir. Analitik prosedürler, halihazırdaki yılın miktarları (veya oranları) ile önceki yılın miktarları (oranları) gibi basit karşılaştırmalardan tutun da, çoklu regresyon analiz yazılımları gibi gelişkin istatistik tekniklerinden ve bilgisayarlı denetim yazılımlarından yararlanmak suretiyle yapılan karmaşık analizlere kadar farklılık gösterir.**

4.35. Analitik prosedürleri Sayıştay şu şekilde sınıflandırılmaktadır:

Sınıfı	Kamu Sektöründe Geçerliliği	Tanımı	Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Önemli Faktörler
Urusların Tek Tek Karşılaştırılması	Evet	İki tür bulunmaktadır: <ul style="list-style-type: none"> • kayıtlı miktarların bütçe miktarlarıyla karşılaştırılması; ve • trend analizleri; ki burada mevcut yılın miktarları önceki yılın karşılaştırılabilir miktarları ile mukayese edilir. 	Bütçe söz konusu ise; <ul style="list-style-type: none"> • Bütçeye güvenilebilir mi? • Bütçeyi kim inceliyor? • Bütçe yıl boyunca güncelleştiriliyor mu? Önceki yıl söz konusu ise; <ul style="list-style-type: none"> • Faaliyetlerin niteliği değişmiş mi? (Önemli müşteriler, karma ürünler) • Aradaki dönemde ne tür ekonomik trendler ortaya çıkmış?
Sistem Analizleri	Evet	Sistem analizleri; hesapların içindeki olağandışı kalemlerin yerine hesaba geçirilen bir bakiyenin genel olarak analizini kapsar. Bu analizler; kayıtlı işlemlerdeki girişlerin, yardımcı defterlerin, defter-i kebiri genel kontrol hesaplarının, düzeltme maddelerinin, şüpheli hesapların ve mutabakatların analiz edilmesini ve incelenmesini kapsar.	<ul style="list-style-type: none"> • Anlamalı olan veya olağandışı olan nedir? • Faaliyetin normal/beklenen düzeyi nedir? • Hesaba geçirilen işlemlerin niteliği nedir?
Müstakil Beklentilerin (Olasılıkların) Test Edilmesi	Evet	Bu tür testler, inceleme gereğince bir miktar tahmin etmek amacıyla finansal veriler kadar faaliyetlerden ve dışsal verilerden; örneğin, ücret giderlerini tahmin etmek için adam başı hesaplamalardan ve ortalama aylık istatistiklerinden, yararlanmak suretiyle (muhasabe sürecinin bağımsızlığı) bir beklenti oluşturmayı kapsar.	<ul style="list-style-type: none"> • Dışsal bir faktörden yararlanmak suretiyle, bakiye tahmin edilebilir mi? • Dışsal veri kaynağı ile kurum faaliyeti arasında ne tür bağlantı bulunmaktadır? • Kurum içinde üretilen faaliyetlerle ilgili istatistiklerin doğruluğuna güvenilebilir miyiz?

Sınıfı	Kamu Sektöründe Geçerliliği	Tanımı	Dikkat Edilmesi Gereken Bazı Önemli Faktörler
Unsurların Çapraz Karşılaştırması	Hayır	Bu tür testler iki veya daha fazla finansal tablo değişkeni arasındaki ilişkinin analizini kapsar; çoğunlukla da rasyo analizi olarak adlandırılır. Alacak hesaplarının devir hızı ve brüt kâr analizi örnek olarak gösterilebilir.	<ul style="list-style-type: none"> • Unsurlar arasındaki ilişkiler, • Kurum politikalarındaki değişiklikler (örneğin, kredi politikası), • Rakamları hangi olayların etkilediğinin bilinmesi, • İş ortamındaki değişiklikler.
Regresyon Analizi	Hayır (Ücretler hariç)	Regresyon; değişkenlerin bilinen davranışlarını analiz etmeyi ve bu değişkenler arasındaki ortalama ilişkileri açıklayan bir denklem (model) geliştirmeyi kapsayan istatistikî bir tekniktir. Regresyon modeli müstakil beklentileri (olasılıkların) test edilmesine benzemekle birlikte, ondan daha fazla objektif olup kabul edilebilir bir dalgalanma oranının güvenilir tahminini verir. Örneğin; ücret giderlerini tahmin eden bir model geliştirmek amacıyla, geçmiş ayların ücret seviyesinden personel temin etmek, ortalama aylık ücret düzeylerine göre personel temin etmekten daha fazla yanlışa neden olur.	<ul style="list-style-type: none"> • Müstakil beklentiler testine ilişkin pek çok faktör regresyon analizine de uygulanır. • Yararlanılan verilerde geçmişte yapılmış bir hata söz konusu ise, formül onları da dikkate alır ve yetersiz tahminler üretir.

4.36. Esasa yönelik güvence derecesini etkileyebilen ve belirli bir analitik prosedürden çıkarılabilen faktörler şunlardır:

- yararlanılan prosedürlerin sofistike olması,
- karşılaştırmalarda yararlanılan tutarlar arasındaki temel ilişkinin makul görülmesi ve tahmin edilebilir karakterde olması,
- yararlanılan verilerin bağımsızlık, gerçeklik, uygunluk ve güvenilirlik derecesi.

4.37. Sayıştayın esasa yönelik olarak güvence veren, titiz ve inceden inceye düşünülmüş ve sayısallaştırmaya dayalı analizleri araştırdığını vurgulamak gerekir. Beş aşamalı bir yaklaşım, uygun ve titiz bir yaklaşımın geliştirilmesinde denetçilere yol göstermeye yardımcı olmak üzere düşünülmüştür.

Beş Aşamalı Yaklaşım

B S H T D

- 1) Bir *beklenti* oluşturun.
- 2) Anlamli olan *sapmayı* tanımlayın (Örneğin; yıllık veriler için planlanan tahminlerin %5'i; aylık veriler için %20'si).
- 3) *Hesaplama* yapın.
- 4) Önemli sapmaları *tetkik* edin (anlamli sapma olarak tanımladığınız neyse onun en az yarısının açıklamasını yapın).
- 5) Uygulanan prosedürleri *dokümante* edin.

4.38. Yararlanılan analitik prosedürlerin kavramsal olarak eksiksiz olmasını ve bu prosedürlerin spesifik unsurlarındaki büyük değişikliklere yol açabilen veya açması gereken bütün faktörleri hesaba katmasını sağlamak bakımından Denetim Yöneticisinin ve Direktörünün güçlü desteğine ve katkısına gerek duyulur.

Esasa Yönelik Ayrıntılı Testler

Genel Olarak

4.39. Süreç kontrolleri ile yönetim ve izleme kontrollerinin kombinasyonunun ve/veya analitik prosedürlerin yardımıyla denetim yapılırken yeterli denetim kanıtlarının verimli biçimde elde edilemediği durumda veya bünyesel riskin orta ve yüksek olarak değerlendirildiği birkaç görelî olayda, esasa yönelik ayrıntılı testlere dönülmesi uygundur. Bu tür testler finansal tablolarda raporlanan miktarlarla ilgili olarak yönetimin beyanlarını desteklemek üzere;

- anlamli bakiyelerin ve işlemlerin tek tek ayrıntılı test edilmesi,
- temsili örneklemeden yararlanarak ayrıntılı test yapılması, aracılığıyla kanıtlar sunar.

- 4.40. Esasa yönelik ayrıntılı testlerin başlıca dezavantajı her bir tekil denetim adımının veya testinin genellikle tek seferde tek bir beyanı ilgilendirmesidir.
- 4.41. Esasa yönelik ayrıntılı testler çoğunlukla yetkilere uygunluğu test etmenin en uygun yoludur. Bu testler, büyük ölçüde, bir yetkinin gerektirdiği koşulun ya uygun olması ya da olmaması olgusuyla bağlantılıdır; çoğunlukla da orta yolu yoktur. Keza, yetkinin gerektirdiği bazı koşullar kontrollara güven duyan yaklaşım için elverişli değildir; örneğin, KİT'lerin stratejik planlarının kısaltılmış versiyonunun parlamentoya sunulmasından önce bakanların KİT'lerle ilgili sorumluluklarının koşulları.

Denetim Örneklemesi

- 4.42. Anlamli bakiyeler ve işlemler ayrı ayrı iki gruba ayrılabilir: yüksek-değerli kalemler ve diğerleri. Genel olarak, önemliliği aşan düzeyde bir hata ihtiva eden ve yüksek risk taşıyan münferit bir kalem her zaman incelenmelidir.
- 4.43. Temsili örnekleme prosedürleri ya istatistiki ya da istatistiki olmayan metotlarla gerçekleştirilir. İki metot arasındaki temel farklılık temsili örneklerin seçimindeki kesinliğin sınırlandırılmasıdır. Her iki metodolojiye göre örnek hacminin belirlenmesinde ve sonuçların değerlendirilmesinde yararlanılan süreçler birbirine benzer niteliktedir. Sonuçta, yararlanmak üzere benimsenen yaklaşım; örneğin, seçilen popülasyonun eksiksiz olmasının dikkate alınmasından sonra, belirli durumlarda daha ehven maliyetli tek bir yaklaşım olmalıdır. Normal koşullarda, uygulanması mümkünse, para birimine dayalı örnekleme yaklaşımı tatbik edilir. İstatistiki olmayan bir yaklaşımdan yararlanılması gerekiyorsa, örnek büyüklüğü en az, para birimine dayalı örnekleme yaklaşımı gereğince kullanılabilecek olan kadar büyük, tercihan daha büyük olmalıdır.
- 4.44. Örnekleme yaklaşımı belirlendiğinde, Denetim Yöneticisi, prosedürleri uygulamadan önce, personelinden aşağıdaki kalemleri tanımlamalarını ister:
- prosedürün amacı (hedefi); ilgileneceği beyan(lar) dahil,
 - örneğin içinden seçileceği popülasyon,
 - belirlenen fiziki birim,
 - hatayı neyin oluşturacağı, ve
 - prosedürün güvenilirlik düzeyi (örneğin örnekleme riski)
- 4.45. Diğer önemli iki örnekleme girdisi önemlilik ve planlanmış kesinliktir. Stratejik planlama aşamasında tanımlanan önemlilik, kabuledilebilir maksimum hata ile bağlantılıdır. Denetçinin normalde yapmayı planladıkları; denetim testlerinin sonuçlarına dayanarak, önemliliği aşan muhtemel maksimum hata olasılığının, denetçinin, kabul etmeye hazır olduğu nihai denetim riskinden daha az veya ona eşit olduğu sonucuna varmasına yetecek çalışma ile gerçekleştirilir.
- 4.46. Bunun anlamı; örneğin, denetçinin muhtemel net maksimum hatayı önemlilikle kolayca eşit kabul edemeyeceği; muhtemel daha fazla hata için bir karşılık bulması gerektiridir. Bu karşılık "kesinlik" olarak adlandırılır. Planlanmış kesinlik stratejik planlama aşamasında, aşağıda gösterildiği gibi tespit edilir:

Planlanmış Kesinlikle İlgili Örnek	Mevcut Yılın Fazla (Eksik) Gösterilen Geliri
Denetim Görevi İçin Önemlilik	300.000\$
1) Mevcut yılın net gelirlerinde beklenen toplam hatalar (önceki yılın hatalarının net ters etkisi)	50.000\$
2) Mevcut yıl sonu denetim sonuçlarından beklenenleri aşabilecek olgu için kabul edilen ihtiyat payı ⁽¹⁾	<u>20.000\$</u>
⁽¹⁾ Planlanmış Kesinlik	<u>70.000\$</u>
(Normalde önemliliğin yarısından daha az olmamalıdır: bu örnekte 150.000\$)	230.000\$

Testin Kapsamına Yönelik Karar

4.47. Testlerin genişliği üç düzeyden birine göre belirlenir: sınırlı, yoğun ve tam. Spesifik test seçenekleri aşağıdaki tabloda ana hatlarıyla gösterilmiştir:

PRATİK KURALLAR	
Testlerin Kapsamı	Gerekli Denetim Çalışmasının Düzeyi
Sınırlı	<ul style="list-style-type: none"> Temsili örnekleme (normal koşullarda, istatistiki yöntem; para birimine dayalı örnekleme yoluyla) %70 güvenilirlik düzeyinden yararlanarak; veya %40 ile %80 arasında bir parasal tutar içeren yüksek değerli seçim <p>Not: Geride kalan denetlenmemiş alan önemlilikten iki kat büyükse, bu takdirde, toplam seçim en az 30 kalem olmalıdır.</p>
Çok Büyük	<ul style="list-style-type: none"> Temsili örnekleme (normal koşullarda istatistiki yöntem; para birimine dayalı örnekleme yoluyla) %90 güvenilirlik düzeyinden yararlanarak veya %80 veya daha üzerinde bir parasal tutar içeren yüksek değerli seçim (önemlilikten büyük bütün kalemler dahil) ve geride kalan denetlenmemiş alan önemlilikten iki kat büyük olmamalıdır.
Tam	<ul style="list-style-type: none"> Esas itibarıyla popülasyonun tamamının %100 test edilmesi

4.48. Denetçi, bazı durumlarda, yalnızca analitik prosedürlere ve esasa yönelik ayrıntılı testlere dayanarak esasa dönük denetim yaklaşımını harfiyen izlemeye karar verebilir. Böyle bir durumda, denetçi genellikle ya “sınırlı” ya da “çok büyük” seçeneğini tercih etmeli; uygulanan analitik prosedürlerin kalitesine ve denetçinin bünyesel risk değerlendirmesine dayalı bir seçim yapılmalıdır. Belirli bir unsurun ya da beyanın bünyesel riskinin yüksek olarak değerlendirildiği durumda, denetim yöneticisi, bütünüyle test etme veya güvenilirlik aralığını esas alan başka bazı istatistiki örneklemelerden yararlanma gibi, diğer seçeneklerin dikkate alınmasını isteyebilir.

Kanıtlarla İlgili Diğer Meseleler

4.49. Denetimin temel varsayımı; yönetimin iyi niyetle faaliyette bulunuyor ve emri altındaki bütün bilgileri bize veriyor olmasına dayanır. Denetçinin, bu temel varsayımlardan emin olduğuna dair bilgilere dikkat çekmesi durumunda, usulüne uygun bir rapor sunabilmemiz bakımından, önemli ölçüde fazla denetim çalışması yapmamız gerekir.

4.50. Normal koşullarda, bu önemli varsayımları desteklemeye yetecek uygun denetim kanıtını iki araç yardımıyla elde ederiz. Birinci denetim kanıtı kaynağımız test etme ve diğer prosedürler (örneğin, analitik inceleme) aracılığıyla elde edilir. İkincil, ama önemli kanıt kaynağımız “açıklama mektubu” veya “yönetim açıklama” yazısı olarak adlandırılır. Bu mektup denetçiye gönderilen bir yazı olup kurumun üst düzey yönetim yetkilileri, -ki, bunlardan birinin tam zamanlı finansal işlerden sorumlu üst düzey görevli olması gerekir- tarafından imzalanır. Bu üst düzey yöneticiler finansal tablonun önemli unsurlarının her birinin önemli cepheleri hakkında denetçiye güvenceler (ve açıklamalar) sunarlar. Ayrıca, örneğin, sağlanan bütün bilgilerin eksiksiz ve doğru olduğunu, müteakip işlemlerin mevcudiyetini (veya bunların bulunmadığı) ve gerektiğinde, yönetimin niyetlerinin teyidi dahil olmak üzere, başka önemli açıklamalar yaparlar.

4.51. Açıklama mektubunun her denetim için temin edilmiş olması ve alan çalışmasının fiilen tamamlanma tarihini taşıması gerekir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi, yönetimin uygun kademelerinden, alan çalışmasının fiilen tamamlanma tarihinde, bir açıklama mektubu almalıdır.

5

Raporlama

Denetim Sonuçlarının Değerlendirilmesi

Finansal Tablolarda Tespit Edilen Sapmaların İncelenmesi

- 5.1. Alan çalışması tamamlandığında, denetim ekibi testler sırasında görülen hataları bir araya toplamış ve özetlemiş olmalıdır. Bundan amaçlanan finansal tablolardaki muhtemel toplam yanlışlıkları hesap edebilmektedir. Muhtemel toplam yanlışlıklar şu hususların özeti yapılarak değerlendirilir:
- a) temsili örneklerin dışında kalanlara uygulanmış olan spesifik denetim prosedürlerinin sonucunda tespit edilmiş yanlışlıklar,
 - b) temsili ödeneklere uygulanan denetim prosedürlerinin sonucunda tespit edilmiş yanlışlıklarla ilgili projeksiyonlar,
 - c) muhasebe tahminlerindeki tutarsızlıklar,
 - d) açıklık kayıtlarında düzeltilmeyen yanlışlıkların net etkisi.
- 5.2. Kamu Sektörü Muhasebe Rehberi, KS 2120'deki (Public Sector Accounting Handbook, PS 2120) tavsiyeleri uygulayan finansal tabloların yıllık denetimi bakımından, MUHASEBE DEĞİŞİKLİKLERİ genel hata değerlendirmesinden yararlanarak hataların giderilmesi için farklı bir yaklaşım önermektedir. KS 2120'nin etkisi hakkındaki bir inceleme dokümanına, Fonksiyonel Alandan Sorumlu Yönetici Rehberliğindeki, Denetimin Yürütülmesi - Kamu Hesapları (Grup 6) gereğince, Kalite Yönetimi Sistemi Yıllık Denetim Intranet Sitesinden ulaşılabilir.
- 5.3. Sayıştay, finansal tablolardaki münferit miktarları, alt toplamları veya toplamlarla ilgili olarak bunların finansal tabloları önemli ölçüde çarpıtıp çarpıtmadığını değerlendirmeyi kolaylaştıracak tarzda düzeltilmeyen farklılıkları göstermek üzere Standart Denetim Dokümanları formatında çok sayıda "Düzeltilmeyen Farklar Özeti" hazırlamıştır. Denetim Yöneticisi "Düzeltilmeyen Farklar Özeti"ni gözden geçirmeli ve denetim ekibinin sonuçları uygun biçimde bütünleştirip değerlendirmesini sağlamalıdır. Denetim Yöneticisi, ayrıca, başka muhtemel yanlışlıkları, yönetimin muhasebe tahminlerindeki bütün muhtemel peşin hükümlerini, bir dönemden sonraki döneme peşin hükümlerdeki anlamlı değişiklikleri ve mevcut yılda tespit edilen farkların sonuçlarının gelecek yıllar üzerinde yaratacağı muhtemel etkileri özenle hesaba katmalıdır.
- 5.4. Kanada Kamu Hesaplarının yıllık incelemesi bakımından, Kamu Hesapları ekibi denetim sırasında görülen hataları bir araya getirmek amacıyla ATTEST yazılım programı içinde bir hata-raporlama modülü geliştirmiştir. Kamu Hesapları ekibinin yanı sıra büyük kurumların veya küçük kurumların hesaplarını inceleyen bütün ekipler hataları ATTEST içindeki hata

formuna uygun olarak girmekle yükümlüdür. Çok küçük kurumlar ve müstakil görüş verilen kurumlar bakımından, denetim ekiplerinin bulunan hataları Kamu Hesapları ekibince temin edilen hata formlarına uygun biçimde kaydetmeleri gerekir. Büyük kurumların veya küçük kurumların hesaplarını inceleme ekipleri bakımından hataların raporlanmasına yönelik bir eşik Kamu Hesapları ekibi tarafından “Denetim Ana Programı”nda tespit edilmiştir. Genel hata değerlendirme sorumluluğu Kamu Hesapları ekibine aittir.

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluğun ve “Diğer Meseleler”in Değerlendirilmesi

Genel Olarak

5.5. Denetim ekibi anlamlı bütün konular bakımından stratejik planlama aşamasında tespit edilen yetki hükümlerine uyulup uyulmadığını da değerlendirmelidir. Spesifik yetkileri test ederken, bunlara uyulduğunun ya da uyulmadığının bilinmesi denetçi açısından önemli bir husustur. Beyan edilen değer, değer aralığının genişliğine göre, çok düşük veya çok yüksek gösterildiği durumda bir işlemin ayrıntılı test edilmesinden farklı olarak, söz konusu yetki için normal koşullarda iki olasılık vardır: uygunluk ya da aykırılık.

5.6. Yasalarla verilen yetkilere muhtemel bir aykırılık durumunun raporlanabilir bir konu olup olmadığının değerlendirilmesinde, gelişkin bir meslekî takdir gerekir. Stratejik planlama aşamasında anlamlı yetki hükümleri belirlenirken, denetim ekibi, ya denetçi raporunda ya da yönetim mektubunda, raporlamayı düşündüğü durumlar için önceden bir hazırlık değerlendirmesi yapar. Bu nedenle, muhtemel bir aykırılık durumu denetçinin dikkatini çeker çekmez, aşağıdaki adımların atılmasına ihtiyaç duyulur:

- Denetçi, sorumlu Direktör ve/veya Denetim Yöneticisiyle görüşmek suretiyle, yetki hükümleri konusundaki kendi anlayışını yeniden teyit eder.
- Konuyla ilgili olgular, denetlenen kurumun uygun kademesindeki yetkili(ler) ile, doğrulanır.
- Konuyla doğrudan ilgili başka kanıtların mevcudiyeti teyit edilir.

5.7. Değerlendirilmesi ve çözüme kavuşturulması bakımından muhtemel bütün aykırılık durumları Denetim Yöneticisine bildirilmelidir. Bu gibi durumlar, çoğunlukla, konuyla bağlantılı olguların yasal yorumlarıyla ilgilidir ve bu durumda normal olarak, Hukuk Müşavirliğine danışılması gerekir. Sayıştayın kurallarına uyulmasını ve çözüme kavuşturulan konunun gerektiği şekilde belgelenmesini sağlama sorumluluğu Direktöre ve Denetim Yöneticisine düşmektedir (Elkitabının Danışma bölümünde belirtilen danışma metodolojisi ve politikalarına bakınız).

5.8. “Diğer Meseleler” niteliğindeki konular da genelde karmaşık olup bunların değerlendirilmeleri zordur. Genel olarak, yasalarla verilen yetkilere uygunluk konularının değerlendirilmesi için yapılan tavsiyelere benzer bir süreç takip edilmelidir. Yani;

- olgular denetlenen kurumla görüşülerek yeniden teyit edilmeli;
- Gerektiğinde, Sayıştaydaki uzmanlara danışılmalı;
- vardığımız sonuçlara ulaşılmasında yararlanılan önemli faktörler açıklanmalı; ve
- “diğer mesele” ve bunun nihai çözümü gerektiği şekilde belgelenmelidir.

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluğun ve “Diğer Meseleler”in Raporlanması - KİT’ler ve Diğer Kurumlar

- 5.9. Yetkilere uygunluğun denetim sonuçlarının raporlanması yasal denetim yetkisine ve taahhüt şartlarına uygun olmalıdır. KİT’ler bakımından, Mali Yönetim Kanununda ifade edilen yetkilere aykırılık bir çekince konulmak suretiyle uygunluk paragrafında raporlanır. Diğer yetkilere aykırılık ise “diğer meseleler” olarak raporlanmalıdır.
- 5.10. Sayıştayın KİT’lerle ilgili denetçi raporlarındaki standart ifade biçimi çekince konulmayan durumlarda kullanılır.
- 5.11. Aykırılık durumunun önemine ve denetlenen kurumla yapılan görüşmelerin sonuçlarına bağlı olarak çekince konulan görüş aşağıdaki yollardan biriyle sunulur:
- finansal tabloların doğruluğu hakkındaki görüş ile yetkilere uygunluk hakkında görüş arasında ayrı bir paragrafta, uygunluk paragrafı ile ilgili görüşte, “hariç olmak üzere” denilmek ve çekince paragrafına atıfta bulunmak suretiyle, söz konusu durumun tanımlanması; veya,
 - uygunluk paragrafında “hariç olmak üzere” denilmek suretiyle aykırılık durumunun kısa tanımının yapılması.
- 5.12. Denetçinin raporunda yer almayan bir aykırılık durumunun yönetim mektubuna dahil edilmesi ve yönetim ve direktörler kurulu veya onun denetim komitesiyle etraflıca tartışılması uygun olur.
- 5.13. Denetim ekibi, ayrıca, Denetçi Raporunda sözü edilen aykırılık durumunu esas almak suretiyle, Sayıştayın periyodik Raporuna dahil edilebilecek bir Denetim Notu hazırlanmasının isabetli olup olmayacağını göz önünde bulundurmalıdır (Elkitabının Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Prosedürler Bölümüne bakınız).

Yasalarla Verilen Yetkilere Uygunluğun Raporlanması - Kanada Kamu Hesapları

- 5.14. Sayıştayca yürütülen yetkilere uygunluk çalışmasının bütün sonuçları genel denetim güvencesinin değerlendirilmesinde ve Finansal Tablo Özetleri hakkında verilen görüşlerin ve mütalaaların şekillendirilmesinde göz önünde bulundurulmalıdır.
- 5.15. İster performans denetimlerine, isterse KİT’ler veya müstakil görüş verilen kuruluşlarla ilgili denetimlere göre olsun, yetkilere uygunluk çalışmasının bütünü, Kanada Finansal Tablolar Özeti incelenirken denetim güvencesi sağlar. Sahteciliğe Karşı Uyanık Olma ve Yetkilerle İlgili Fonksiyonel Alanlardan Sorumlu Yönetici yıl boyunca yürütülen yetki çalışması ve takip edilen meseleler hakkında bütün denetim yöneticilerinden bilgi ister. Fonksiyonel Alandan Sorumlu Yönetici ve Kamu Hesapları Ekip Yöneticisi bu bilgiyi Rapor Mutabakat Memorandumunun ve gerektiğinde mütalaaların kapsamına alabilmek açısından gözden geçirir.
- 5.16. Yetki meselesi, Kanada Finansal Tablolar Özeti kullanıcılara bakımından pek nadir durumlarda, zaruri bilgi düzeyinde anlamlı olabilir. Bu tür durumlarda, mesele bu tablolar hakkındaki Sayıştay mütalaalarının içeriği açısından dikkate alınır.

5.17. Yukarıdaki paragrafta belirtilenler dışında, bu süreç vasıtasıyla tespit edilen meseleler Finansal Tablolar Özetinin incelenmesi bakımından anlamlı olmayabilir. Ancak, bu konular kuruma gönderilen yönetim mektubunda, denetim notunda veya performans denetimi bölümünün bir parçası olarak raporlanabilir. Bu açıdan bakıldığında anlamlılık mevzuatın öngördüğü amaçtan ciddi bir sapmanın bildirilmesi ve/veya Parlamento tarafından belirlenen parasal sınırların aşılması anlamına gelir ve raporlanmaz.

Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının İncelemesi

5.18. Sayıştay belirli denetimler bakımından, güçlendirilmiş bir kalite güvencesi sağlamak üzere, Güvence Sağlayan bir Başkan Yardımcısı görevlendirir. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı; daha yüksek düzeyde risk taşıyan, yapılması karmaşık, doğası gereği hassas, ya da muhasebeleştirilmesi kompleks meseleler olarak algılanabilecek konuların denetimleri için atanır. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları Sayıştayda önemli bir tecrübeye sahiptirler ve görevlendirildikleri özel yıllık denetim(ler)e doğrudan katılımları söz konusu olmaz. Bu itibarla, söz konusu Başkan Yardımcıları, yıllık denetimin raporlanmasıyla bağlantılı önemli risk alanlarında bağımsızlığın ve tarafsızlığın ilave bir unsurudurlar.

5.19. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları önemli dokümanları, öncelikle, finansal tabloları, denetim komitesine verilen raporları ve Rapor Mutabakat Memorandumlarını gözden geçirmek suretiyle, dikkatlerini aşağıdaki raporlama konularına yoğunlaştırırlar:

- benimsenen muhasebe politikalarının isabetliliği,
- gerekiyorsa, yeni/gelişmekte olan muhasebe standartlarının denetlenen kurumun finansal tabloları üzerinde yarattığı etki,
- finansal tabloların sunumu/açıklamaları,
- denetçi raporunun uygunluğu,
- karmaşık, ihtilafli ve/veya politik bakımdan hassas meselelerde Sayıştayın görüşleri.

5.20. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının katılımının niteliği ve derecesi her duruma göre belirlenecektir. Normal koşullarda, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının denetim dosyalarına erişim yönünde talepte bulunması beklenmez. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının “müşterisi” yetkili Başkan Yardımcısı ve Denetim Yöneticisidir. Ancak, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı ve esas denetim ekibinin işin seyri içinde anlayamadıkları ender durumlarda, uyumsuzluğun çözümü için Sayıştay Başkanına başvurulur.

5.21. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarının ve ilgili oldukları denetlenen kurumlarının listesine Yıllık Denetim Intranet Sitesinden ulaşılabilir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının belirlendiği denetimlerde, sorumlu Başkan Yardımcısı ve Denetim Yöneticisi önemli riskler ve diğer karmaşık ve itilafli konular hakkında Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısına danışmalıdırlar. Danışma denetimin stratejik planlama aşamasında başlamalı, gerekirse, taslak denetçi raporu ve taslak finansal tablolar da dahil olmak üzere denetim boyunca devam etmelidir.

Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin İncelemesi

5.22.Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin finansal tabloları incelemesinin iki ana amacı bulunmaktadır: Sayıştay genelinde önemli denetim konularına yönelik istikrarlı bir yaklaşımın bulunduğundan emin olmak; denetçi raporlarının mesleki raporlama standartlarına göre hazırlanmasını ve sunulan finansal tablolara uygun olmasını sağlamak.

5.23.Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin finansal tabloları ve denetçi raporlarını gözden geçirmesindeki sorumlulukları şu spesifik hususları değerlendirmeye yöneliktir:

- finansal tabloların ve onlara eşlik eden dipnotların açıklığı, doğruluğu ve eksiksizliği,
- denetlenen kurum hizmetlerinden yararlananların ihtiyaçlarının karşılanması ve yasal ve mesleki raporlama gereksinimlerinin tümüne uyulması açılarından sunulan finansal tabloların elverişli olup olmadığı,
- denetçi raporlarının uygunluğu.

5.24.Denetim Yöneticisi, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin incelemesini kolaylaştırmak bakımından, taslak finansal tabloları ve denetçi raporunu gözden geçirmekten sorumludur. Denetim Yöneticisi bu incelemenin ardından, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine aşağıdaki dokümanları ve bilgileri sağlar:

- Taslak denetçi raporu,
- Dipnotlar dahil taslak finansal tablolar,
- Taslak Rapor Mutabakat Memorandumu (önemli rapor konuları hakkında denetlenen kurumla yapılan müzakerelerin özeti dahildir), ve
- Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin önceki yılların dokümanında ertelenmiş olan meselelerin çözümü hakkında bilgi.

5.25.Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi; finansal tabloların sunumunu ve formatını, benimsenen muhasebe ilkelerini, finansal tabloların dipnotlarının açıklığını, doğruluğunu, eksiksizliğini ve kendilerine sunulan bütün diğer bilgileri dikkate alarak denetçi raporunun uygunluğunu gözden geçirir. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, Denetim Yöneticisiyle yapılan görüşmeleri esas almak suretiyle, incelemenin sonuçlarını özetleyen ve tabloların ve/veya denetçi raporlarında kendisinin iyileştirilebileceğini düşündüğü alanlar hakkında tavsiyelerde bulunan bir metin hazırlar. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin inceleme memorandumunda tartışılan konular üzerinde ortak bir mutabakata varılması durumunda, Denetim Yöneticisi ve Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi bu metni müştereken imzalarlar. Denetim Yöneticisi teklif edilen tavsiyeyi reddederse, bu durumda, Denetim Yöneticisi, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine danıştıktan sonra, Sayıştay Başkanına/Başkan Vekiline/Başkan Yardımcısına ilgili olguları, mümkünse çözüm yoluyla birlikte sunar.

5.26.Danışma metodolojisi ve politikaları bu Elkitabının Danışma Bölümünde daha etraflıca açıklanmıştır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Kamu İktisadi Teşebbüsleri ve diğer kurumlar açısından, Denetim Yöneticisi taslak Denetçi Raporu, taslak finansal tablolar ve raporumuzla bağlantılı diğer önemli konularla ilgili olarak Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi ile istişarede bulunmalıdır. Denetim Yöneticisi, Denetçi Raporunun imzalanması önerisinde bulunmadan önce, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinden aldığı tavsiyeler hakkındaki kendi vargularını belgelemelidir.

Kanada Kamu Hesapları

5.27.Sayıştay Başkanının Bağımsız Danışma Komitesi, Kanada Finansal Tablolar Özetinde yeni dipnotlar veya önemli değişiklikler hakkında bağımsız bir inceleme yapar. Bu nedenle, bu tür finansal tabloların Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi tarafından gözden geçirilmesine gerek bulunmamaktadır.

Hassas Meseleler

5.28.Denetçi raporu imzalanmadan önce bütün hassas konular Sayıştay Başkanının dikkatine sunulmalıdır. Hassas meseleler; çekince konulan görüşü, ihtilaflı mesleki durumları veya yalnızca denetlenen kurumu değil, daha geniş kesimler üzerinde etki yaratma potansiyeli taşıyan diğer konular gibi hususları kapsar. Bu prosedür; Başkanın, Sayıştayın aldığı tavırdan endişe duymamasını ya da tercihan, Sayıştay içindikilerle, diğer yetkili makamlarla veya başka mesleklerdeki uzmanlarla danışmada bulunmanın yararlı olduğunu düşündüğü durumlarda, daha fazla istişarede bulunabilmesini sağlar.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi, Denetçi Raporunun imzalanmasında önce, hassas meselelerle (çekince konulan görüş, itilaflı mesleki durumlar vb.) ilgili olarak Sayıştay Başkanını bilgilendirmelidir.

Rapor Mutabakat Memorandumu

5.29.Rapor Mutabakat Memorandumu, Denetim Yöneticisine, yıllık denetimin (ya da spesifik bir denetim görevinin) tamamlanmasını ve bu denetime muvafakat verilmesini belgelemek üzere bir çerçeve sağlar ve gerekli incelemeler ve onaylar için bir temel oluşturur. Uygun şekilde hazırlanması bakımından Rapor Mutabakat Memorandumu;

- Denetlenen kurumun faaliyetlerinin önemli cephelerine vurgu yapmalı,
- Denetim sırasında alınan kritik kararları açıklamalı,
- Tartışmalı veya hassas bütün konuları tespit etmeli,
- Denetim performansı hakkında genel bir fikir vermelidir.

- 5.30.**Rapor Mutabakat Memorandumu, genellikle Denetim Yöneticisinin yönlendirilmesine göre hazırlanır. Tamamlanıp imzaya sunulmadan önce, taslak metin normal koşullarda, (varsa eğer) Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı tarafından gözden geçirilmelidir. Rapor Mutabakat Memorandumunun Sayıştay Başkanı ya da Başkan Vekili tarafından imzalanması gerekiyorsa, Sorumlu Başkan Yardımcısı da bu metni onaylamalıdır.
- 5.31.**Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin de Rapor Mutabakat Memorandumunun bir kopyasını temin etmesi gerekir. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi ile denetim ekibi arasında çözüme bağlanamamış fikir ayrılıkları bulunuyorsa, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine, Rapor Mutabakat Memorandumunun sonuçlandırılmasından önce, metin taslağı üzerinde inceleme ve yorum yapma fırsatı verilmelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi; denetimin tamamlandığını belgelemek ve Denetçi Raporunun imzalanması teklifinde bulunmak amacıyla bir Rapor Mutabakat Memorandumu hazırlar. Denetim Yöneticisi ve Sorumlu Başkan Yardımcısı Rapor Mutabakat Memorandumunu onaylamalı ve bu metin Denetçi Raporunu imzalama yetkisinin devredildiği kişi tarafından gözden geçirilmelidir.

- 5.32.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından, Kamu Hesapları ekip yöneticisinin yönlendirmesine göre, sadece tek bir Rapor Mutabakat Memorandumu hazırlanır. Kamu Hesapları ekibince, kurum hesaplarını inceleme ekiplerinden, Rapor Mutabakat Memorandumuna dahil edilebilecek spesifik bilgilerin verilmesi istenebilir. Kamu Hesapları ekibi ile kurum hesaplarını inceleme ekipleri arasında çözüme kavuşturulamamış fikir ayrılıklarının bulunması durumunda, Kurum hesaplarını inceleme ekiplerine, Rapor Mutabakat Memorandumuna dahil edilebilecek konular hakkında yorum yapma fırsatı verilmelidir.

İmza İle İlgili Tavsiyeler

- 5.33.**Rapor Mutabakat Memorandumunun ilk sayfasında, Denetim Yöneticisi tarafından Sayıştay Başkanına Vekiline/Yardımcısına hitaben yazılmış ve denetçi raporunun sunulduğu şekilde imzalanmasına yönelik bir tavsiye bulunur. Spesifik bir Standart Denetim Dokümanı kalıp bir ifade sunar ve kesin ifadelerin gerektirdiği yerlerde konuyu açıklar. Denetçi raporuna nihai muvafakat vermekten sorumlu olan kişi, Yıllık Denetçi Raporlarının imzalanmasıyla ilgili olarak Sayıştayın onaylanmış yetki devrine göre belirlenir.
- 5.34.**Rapor Mutabakat Memorandumunu gözden geçirenler ve imzalayanlar (Sayıştay Başkanı/Vekili/Yardımcısı) belgede, Denetim Yöneticisi tarafından yapılan açıklamaların istisnalarının bulunup bulunmadığını bir bakışta öğrenmek isterler. Bu nedenle her zaman, “hatırlatma notları”ndan yararlanmak suretiyle, tüm istisnaların açıkça belirtildiği, standart bir son sayfa kullanılmalıdır.

Denetçi Raporunun İmzalanması

5.35.Sayıştay, yıllık denetimlerine ait Denetçi Raporlarının imzalanmasına yönelik bir yetki devri yapmıştır. Bu yetki devri onayına, Yıllık Denetim Intranet Sitesinden erişilebilir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi; Denetçi Raporlarına, Sayıştayın yıllık denetimleri ile ilgili imza yetki devrine göre, imza atılmasını sağlamalıdır.

Yıllık Raporun İncelenmesi

5.36.Denetçi raporlarımız yıllık rapora veya diğer basılı dokümanlara ilave edildiği durumlarda, raporda, finansal tablo incelemelerimizi esas almak suretiyle, olayların önemli yanlışlıklardan ve finansal tablolarda görünen bilgilerin maddi tutarsızlıklardan arındırılmasını düşündüklerimizi kesinleştirmek üzere başka bilgiler edinmeyi hedeflemeliyiz. Önemli ölçüde yanıltıcı veya tutarsız olduğunu düşündüğümüz alanlarda, yönetimi (veya direktörleri), diğer bilgilerin düzeltilmesine ıknaya çalışmalıyız. Gerekli düzeltmeler yapılmadığı takdirde, raporumuzu imzalamaktan kaçınmamız veya raporumuzun kullanımını engellememiz gerekebilir. Dokümana son hali verilip basılmadan önce, etkileyebileceği konuları denetçiye bırakabilmek bakımından inceleme, yıllık raporlar veya diğer dokümanlar taslak halindeyken tamamlanmalıdır.

5.37.Denetlenen pek çok kurum, şimdilerde, denetlenmiş finansal tabloları dadahil olmak üzere yıllık raporlarını Internete koymaktadır. Bu kurumların, Internete koydukları finansal tablolarının doğru ve eksiksiz olmasını sağlamak ve bu bilginin izinsiz değiştirilmesini önlemek üzere uygun kontrolleri koyduklarından emin olmaları önemli bir husustur. Denetçi, bu kontrollara duyulan güvenin isabetli olup olmadığını öğrenmek için denetim sırasında, bunları test etmek isteyebilir.

5.38.Denetçi, denetlenen kurumun, denetçi raporu da dahil, finansal tablolarını doğru bir biçimde Internette sergilemesine yönelik gerekli önlemleri de almalıdır. Internete konulmuş olan finansal bilgiler “esasa” yönelik bazı testlere konu olmalı ve sağlanmış denetçi raporu eksiksiz bir incelemeye tabi tutulmalıdır.

5.39.Denetlenen kurumun denetim görmüş finansal tablolarını Intranete koymak isteyip istemediğini denetimin erken aşamasında öğrenmeli ve Internetle bağlantılı riskler ve yeterli kontrol prosedürleri ile ilgili ihtiyaçları konusunda kurumun uyanık olmasını sağlamalıyız.

Denetim Komitesine Raporlama

5.40.Denetim Yöneticisi; denetlenen kurumun yıllık finansal tabloları hakkında inceleme sonuçlarının ana hatlarını özetleyen ve komite üyeleri için anlamlı olabilecek veya onların ilgilenebileceği bütün muhtemel konuları ele alan resmi biçimde yazılmış bir rapor hazırlamalıdır. Raporda ele alınması gereken daha önemli bazı hususlar şunlardır:

- Tamamlanmış olan denetimin kapsamı,
- Yönetimin önemli kararları ve tahminleri,

- Sunulacak denetçi raporu,
- Yıllık raporun inceleme sonuçları,
- Denetim komitesine sunulan planlama raporunda tespit edilmiş olan denetimin anlamlı gördüğü meselelerin izlenmesi,
- Tespit edilen önemli yanlışlıklar,
- Yönetimle uzlaşlamayan konular

5.41. Denetim Komitesine sunulan rapor, sonuçlandırılmadan önce, incelemesi ve görüşlerini belirtmesi için denetlenen kurumun üst yönetimine verilmelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi; denetim sonuçlarını ve yıllık denetimde ortaya çıkan önemli gözlemleri ve tavsiyeleri açıklayan yazılı bir rapor hazırlamalı ve bu raporu mevcut olması durumunda denetim komitesine (veya muadiline) zamanlı bir biçimde iletmelidir.

5.42. Sayıştayın iletişimle ilgili politikaları, Elkitabının “İletişim” bölümünde geniş olarak ele alınmaktadır.

Yönetim Mektupları

5.43. Denetimlerimiz sırasında, sıklıkla denetlenen kurumların iç kontrol sistemlerinin geliştirilebileceği ve/veya finansal ve raporlama uygulamalarının güçlendirilebileceği alanlardaki fırsatları kolluyoruz. Bu tür gözlemler denetlenen kurum yöneticileri bakımından önemli olduğu kadar yönetimin uygun kademelerinin bu fırsatların farkına varmasını sağlamak bakımından da denetçinin meslekî bir yükümlülüğüdür. Bu yükümlülük, sözlü olarak ya da yönetim mektubu aracılığıyla yerine getirilebilir.

5.44. Yönetim mektupları ana başlıklar halinde ya da detaylı şekilde yazılabilir. Her bir yönetim mektubunun başlıkları arasında; gözlemin açık bir tanımı, gözlemin sonuçları, gelişmeye yönelik tavsiyeler ve düzeltici önlemleri alma yükümlülüğünün yöneticilerin sorumluluğu olduğuna ilişkin görüşler bulunmalıdır.

5.45. Yönetim mektupları normal koşullarda sorumlu Denetim Yöneticisinin imzasıyla hazırlanmalı ve gönderilmeden önce sorumlu Başkan Yardımcısı tarafından gözden geçirilmeli ve onaylanmalıdır.

5.46. Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi bakımından, Yönetim mektupları kurum hesaplarını inceleme ekipleri ve Kamu Hesapları Ekibi tarafından hazırlanır. Kamu Hesapları Ekibinin yönetim mektupları Kanada Finansal Tablolar Özeti hazırlanmasından müştereken sorumlu olan Hazine Kuruluna ve Genel Gelir ve Gider Saymanına hitaben yazılır.

5.47. Raporlanmasına gerek duyulan önemdeki konular müteakip denetimlerde izlenmelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi; denetim sonuçlarını ve yıllık denetimde ortaya çıkan önemli gözlemleri ve tavsiyeleri denetlenen kurumun üst yönetimine zamanında iletmelidir. Denetim Yöneticisi tarafından başka bir biçimde iletişim kurulması kabul edilmedikçe, bu iletişim bir yönetim mektubu şeklinde olmalıdır.

5.48.Sayıştayın iletişimle ilgili politikaları, geniş anlamıyla, Elkitabının “İletişim” bölümünde ele alınmaktadır.

6

Danışma

- 6.1.Ekip çalışmasına, uzmanlık bilgisine ve başkalarının deneyimleriyle edinilen ortak akla, sıkça gereksinim duyan karmaşık bir ortamda faaliyette bulunuyoruz. Bünyesindeki çeşitli grupların açık biçimde katkılarının ve gücünün bilincinde olan Sayıştay Kalite Yönetim Sistemi; kime ve ne zaman danışılması gerektiği konusunda genel standartlar oluşturmak suretiyle, yapılan yıllık denetimlerin kalitesinin gösterilmesini sağlayabilir. Kalite Yönetim Sistemimizin harfiyen takip edilmesini sağlamak bakımından gereken herşeyin bilinmesi ne tek tek denetçiler, ne de güçlü bir denetim ekibi açısından nadiren mümkündür. Keza, Meslektaşlarımız serinkanlılıkla gözden geçirilmiş düşüncenin, bağımsız incelemenin ve tartışmaya açık, zor ve/veya kompleks meselelerle uğraşmanın değerinin çok uzun zamandır farkındadırlar. Bu nedenlerle, danışma bütün yıllık denetimler bakımından önemli bir unsurdur.
- 6.2.Sayıştayda personelin bilgisinden ve kolektif uzmanlığından yararlanma ve birlikte çalışma geleneği bulunmaktadır. Zor ve/veya tartışmaya açık hususların konsensüs sağlamaya uygun bir tarzda ve birlikte çözülmesine elverişli güçlü bir kurumsal kültüre sahibiz. Kalite Yönetim Sistemimiz yüksek riskli durumlarda veya uzmanlık isteyen konular ele alındığında denetim ekiplerinden uzman olmalarının mantıken beklenmediği durumlarda danışmanlık talep etmek suretiyle bu kültüre uygun çalışmaktadır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi, olağandışı, kompleks ve ihtilaflı hususlarla ya da uzmanlık bilgisi ve deneyim gerektiren diğer konularla karşılaştığında kurum içinden ve dışından uzmanlara ve gerektiğinde, Sayıştayın üst düzey personeline danışmalıdır.

Hassas Konularda Sayıştay Başkanına Danışma

- 6.3.Doğası gereği hassas nitelikteki önemli konularda, Sayıştayın görüşleri kesinleşmeden önce, mutlaka, Başkana danışılmalıdır. Bu türden hassas sorunlara ilişkin örnekler arasında şunlar sayılabilir:
- çekince konması önerilen bir görüş,
 - denetim mesleğine ters düşen konular hakkında tavrı alma,
 - meslekî yönlendiriciliğin fiilen mevcut olmadığı konuların ele alınması,
 - yıllık denetim uygulamamızın anlamlı bir bölümünü etkileyebilecek nitelikteki meseleler.

6.4. Denetim ekibi ile kendilerine danışılan uzmanlar benimsenen görüşler üzerinde mutabakata varmış olsalar bile, hassas konular Sayıştay Başkanının dikkatine sunulmalıdır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi Denetçi Raporunun imzalanmasından önce hassas konuların (çekince konulan görüşler, ihtilafli mesleki görüşler v.b.) tümü hakkında Sayıştay Başkanını bilgilendirmelidir.

“Güvence Sağlayan” Başkan Yardımcıları

6.5. Sayıştay, belirli denetimler söz konusu olduğunda, yüksek düzeyde bir kalite güvencesi sağlayabilmek için Güvence Sağlayan bir Başkan Yardımcısı atamaktadır. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları; denetimlerin yüksek düzeyde riskli, yapılması kompleks, doğası gereği hassas veya muhasebe meseleleri açısından karmaşık olarak algılanması durumunda görevlendirilir.

6.6. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarının Sayıştayda önemli birikimleri bulunmaktadır ve bunlar görevlendirildikleri belirli denetim(ler)de doğrudan katkı sağlamazlar. Bu nedenle, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları; yıllık denetimin planlama, yürütme ve raporlama aşamalarıyla ilgili olarak önemli risk taşıyan alanlarda bağımsızlık ve tarafsızlık sağlamanın tamamlayıcı unsurlarıdır. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcıları, Denetim Stratejik Planı, finansal tablolar, denetim komitesine sunulan raporlar ve Rapor Mutabakat Memorandumu türünden önemli dokümanları gözden geçirerek, dikkatlerini şu konulara yoğunlaştırırlar:

- risk faktörlerinin tespit edilmesi,
- önemli alanlar için denetim yaklaşımı,
- yeni/gelişen muhasebe standartlarının etkisi,
- benimsenen muhasebe politikaları ve finansal tablo sunumu/açıklamaları ve
- kompleks, ihtilafli ve/veya politik bakımdan hassas konular hakkında Sayıştayın görüşleri.

6.7. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının katılımının niteliğinin ve kapsamının her duruma göre belirlenmesi gerekir. Normal koşullarda, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısından denetim dosyalarına erişim talebi gelmez. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının “müşterisi” Yetkili Başkan Yardımcısı ve Denetim Yöneticisidir. Ancak, Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısı ile esas denetim ekibinin, faaliyetin belli bir aşamasında uyumsuzluğa düştükleri nadir durumlarda, uyumsuzluğun çözümü için Sayıştay Başkanına müracaat edilir.

6.8. Güvence Sağlayan Başkan Yardımcılarının ve ilgilendikleri kurumların listesine Yıllık Denetim Intranet sitesinden ulaşılabilir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısının belirlenmiş olduğu bu tür denetimlerde, Yetkili Başkan Yardımcısı ve Denetim Yöneticisi önemli riskleri ve doğası gereği kompleks ve ihtilaflı konular hakkında Güvence Sağlayan Başkan Yardımcısına danışmalıdır. Danışma; denetimin stratejik planlama aşamasından itibaren başlamalı ve gerekiyorsa, Denetçi Rapor taslağı ve finansal tabloların taslakları ile ilgili olarak danışmada bulunulması da dahil, denetim boyunca sürmelidir.

Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi

6.9.Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi tarafından denetim ekiplerine sağlanan dört temel hizmet bulunmaktadır. Bunlar;

- Sayıştayın her kesiminde önemli denetim konularına yönelik tutarlı bir yaklaşım bulunmasını sağlamak,
- Denetçi raporlarının mesleki raporlama standartlarına uyumlu ve sunulan finansal tablolara uygun olmasını sağlamak,
- ihtisas isteyen sektörlerle ilgili bilgi kaynaklarının belirlenmesinde denetim ekiplerine yardımcı olmak; ve
- Sayıştayın metodolojisinin, rehberlerinin ve amaçlarının uygulanmasına yönelik tavsiyelerde bulunmak.

6.10.Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine danışılması gereken durumlarda denetimin önemli noktaları yukarıda ele alınmıştır.

Denetim Taahhüdünün Koşulları

6.11.Yıllık denetimlerimizle ilgili taahhüt koşullarının saptanması yeknesaklığın önem kazandığı biricik alandır. Yıllık denetim çalışmasının Sayıştayca yapılmasını emreden çok sayıda mevzuat hükmü bulunmaktadır. Mevzuatta yer alan ifadelerin izin verdiği ölçüde, denetlenen kurumlarla yıllık denetim taahhüt koşullarımız konusunda ortak bir anlayış birliği oluşturmaya çaba sarfetmeliyiz. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin yegane kuruluş amacı bu alanda tavsiyelerde bulunmaktır.

6.12.Parlamento, zaman zaman, örneğin, yeni kurumlar veya federal ticari kuruluşlar ihdas etme yoluyla, bize, yeni yıllık denetimler yapma yetkisi verir. Sayıştay Kanununun 11'inci madde hükmü gereğince, Konsey Valisi de Sayıştaydan yıllık denetim çalışması yapmasını talep edebilir. Keza, denetlenen kurumlar, normal görev ve yetkilerimize ilaveten çalışma yapmamızı da bizden isteyebilirler. Bu tür durumlarda, Yıllık Denetim Uygulama Prensipleri Ekibinin Hukuk Müşavirliği ile danışmada bulunması gerekir (Bu Elkitabının Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri Bölümüne bakınız).

6.13. Danışma şu hususları sağlamak bakımından önemlidir:

- Çalışma için uygun bir yasal dayanağın mevcut olması,
- Meslekteki en son gelişmelerin hesaba katılması,
- Yeni veya teklif edilen taahhütlerin portföyümüzdeki diğer taahhütlere benzer şekilde yerine getirilmesi.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Ekibi, yeni ya da teklif edilen yıllık denetim taahhütlerindeki koşullarla ilgili olarak Yıllık Denetim Uygulama Prensipleri Ekibine danışmalıdır.

Planlama

6.14. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, planlama aşamasında; denetim ekibinin tespit ettiği muhtemel rapor konularının önemini değerlendirmek ve bu meselelerden hangilerinin denetim komitesine aktarılması gerektiği hususunda ekibin planlama raporuna önerilerde bulunmak suretiyle değerli bilgiler sağlayabilir. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, denetimin erken aşamasında meselenin başlangıç değerlendirmesini de yapabilir ve meseleyle ilgili olarak Sayıştay görüşünü kesinleştirmek üzere ihtiyaç duyulan ek bilginin niteliğini ve kapsamını tayin edebilir.

İhtisaslaşmayı Gerektiren Bilgiye/Uzmanla Erişim

6.15. "Müşteri" portföyümüz kendine özgüdür; sadece özel sektörle karşılaştırma yapılabilecek ve ihtisaslaşma gerektiren sektörlerde faaliyet gösteren çok sayıda "müşterimiz" bulunmaktadır. Bu kurumlar, ayrıca, olağandışı ve sadece kendilerine özgü muhasebe metotları uygulayabilirler. Denetim Yöneticisinin işe ilişkin uygun bilgi kaynaklarına erişme ihtiyacı içinde olduğu durumlarda, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, kurum içinden ve dışından sektörle ilgili uzmanları ve bilgi kaynaklarını tespit etmeye yardımcı olur.

Finansal Tabloların ve Denetçi Raporlarının Gözden Geçirilmesi

6.16. Finansal tabloların ve denetçi raporlarının incelenmesi açısından, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, Sayıştayın denetiminde bulunan kurumların tümünde muhasebe ve raporlama ile ilgili meselelerin yeknesaklığını değerlendirmekle yükümlüdür. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, bu sorumluluğu yerine getirirken aşağıda belirtilen konular hakkında Denetim Yöneticisine tavsiyelerde de bulunur:

- Finansal tabloların ve onlara eşlik eden dipnotların açıklığı, doğruluğu ve eksiksizliği,
- Sunulan finansal tabloların denetlenen kurumun hizmetlerinden yararlananların ihtiyaçlarını karşılamadaki yeterliliği ve yasal ve mesleki raporlama zorunluluklarının tümüyle uyumlu olması,
- Denetçi raporlarının isabetliliği.

- 6.17. Denetim Yöneticisi, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin incelemesini kolaylaştırmak üzere, finansal tablolar ve denetçi raporu taslaklarını incelemekle yükümlüdür. Ekip, başlangıç incelemesini tamamlayıp denetlenen kurumla teklif edilen değişiklikleri görüşmenin hemen ardından, finansal tabloların tümünü, yalnızca Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibine göndermelidir. Denetlenen kurum da, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin incelemesine bağlı olarak finansal tablolarda daha fazla değişiklik yapılabileceği konusunda uyarılmalıdır.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

KİT'lerin ve diğer kurumların denetimi bakımından, Denetim Yöneticisi taslak finansal tablolar, Denetçi Rapor Taslağı ve raporla ilgili diğer önemli konular üzerinde Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi ile istişarede bulunmalıdır. Denetim Yöneticisi, Denetçi raporunun imzalanmasını teklif etmeden önce, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinden yapılan herhangi bir tavsiye konusundaki kendi vargularını da belgelemelidir.

Metodolojinin, Yönlendirmenin ve Kontrollerin Uygulanmasına Dönük Tavsiye

- 6.18. Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibi, Uygulama Geliştirme Komitesinin gözetiminde, KİT'lerin ve diğer kurumların yıllık denetimleri ile ilgili Sayıştay politikalarını, metodolojiyi ve destekleyici yönlendirmeyi ve araçları geliştirmekten, uygulamaktan ve izlemekten sorumludur. Bunların her biri münferit denetimlere uygulanması bakımından mesleki takdiri gerektirmekte olup, bu hususlar denetim ekiplerinin sorumluluğunda bulunmaktadır. Ancak, tamamlacı yönlendirme ve tavsiyelerin yararlı olacağı durumların ortaya çıkması mümkün olabilir. Denetimin zor meseleleri ile uğraşırken denetim ekiplerinin Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin ve meslektaşlarının tavsiyelerini talep etmeleri hararetle tavsiye olunmaktadır.

Uzmanların Katkısı- Genel Olarak

- 6.19. Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları; denetimi icra eden denetçinin ve diğer kişilerin bir denetimde ele alınan temel konular hakkında toplu bir biçimde yeterli bilgiye sahip olmalarını öngörmektedir. Bir uzmanın katılımının gerektiği durumlarda, denetçinin, ayrıca, göreve kendi katkısının ve uzman gerektiren temel konunun unsurları hakkındaki bilgisinin sorumluluklarını yerine getirmesini kolaylaştırmaya elverişli olup olmadığını dikkate alması gerekir. Uygun bir stratejik plan geliştirilmesi, detaylı planlama ve testler yapılması ve raporlanması bakımından uygun uzmanının denetime yönlendirilmesini sağlamak yaşamsal önemdedir. Her bir denetim ekibi içindeki uzmanların kompozisyonu denetlenen kurumların içinde faaliyette bulunduğu sektörlerle göre farklılık gösterir. Bu itibarla, uzmanların katkısı sağlanacaksa, bunların türü denetimden denetime önemli ölçüde farklılık gösterecek ve mesleki bir kullanma meselesi olacaktır. Bir denetimde uzmanların katkısının gerekip gerekmediği konusundaki karar Denetim Yöneticisi tarafından, Direktöre danışılmak suretiyle alınmalıdır. Bütün denetimler bakımından Sayıştayda kendilerine danışılması konusunda dikkate alınması gereken iki spesifik uzman grubu bulunmaktadır: Bilişim Teknolojisi Ekibi ve Finansal Enstrümanlar Ekibi.

Bilişim Teknolojisinin Denetimi ile İlgili Uzmanlar

- 6.20.**Bilişim Teknolojisi ekibi, yıllık denetimleri desteklemek üzere Bilişim Teknolojisi uzmanları temin eder. Bu uzmanlardan stratejik planların geliştirilmesi ve ayrıntılı planlama ve testler yapılması (kontrollara ve esasa yönelik ayrıntılı testlere güven duyulması) sırasında denetim ekiplerine yardım bağlamında yararlanılır. Denetim ekiplerinin Bilişim Teknolojisi becerileri konusundaki kapasiteleri denetlenen kurumların Bilişim Teknolojisinin ve kontrol ortamının niteliğine göre değişir. Bu nedenle, münferit denetimler bakımından Bilişim Teknolojisi uzmanlarından katkı sağlanmasına yönelik ihtiyaç mesleki bir takdir meselesidir. Bilişim Teknolojisi uzmanının gerekip gerekmediği konusundaki karar Denetim Yöneticisi tarafından Direktöre danışılmak suretiyle alınmalıdır. Bu Elkitabının Danışma Faaliyetinin Dokümantasyonu Bölümünde belirtildiği üzere, denetim ekibi Sayıştay Bilişim Teknolojisi ekibine danışma/danışmama gerekçesini Stratejik Planda belgelemelidir.
- 6.21.**Bilişim Teknolojisi uzmanı, genellikle, ya denetim ekibi tarafından yürütülen çalışmanın incelenmesi sırasında ya da iş yapılırken katkıda bulunur. Her iki durumda da uzmanlarca yapılan çalışmanın denetimin bütününe entegre edilmesi önemli bir husustur.
- 6.22.**Stratejik Planlama aşamasında, denetim ekibinin Bilişim Teknolojisi ile bağlantılı bünyesel riskleri değerlendirmek ve kontrollara güven duyan yaklaşımın denetim için uygun olup olmadığına karar vermek amaçlarıyla bir Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri Anket formu doldurması gerekmektedir. Bilişim Teknolojisinin katkısının niteliği ve yaygınlığı çok sayıda faktöre göre değişir. Normal koşullarda, Bilişim Teknolojisi uzmanlarına danışılması önerilen faktörler arasında şunlar bulunur:
- Karmaşık Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri ve ortamı,
 - Bilgisayarlı Bilişim Sistemleri hakkında yüksek düzey güven duyulacak iç denetim çalışması,
 - Belgeler üzerindeki denetim izindeki önemli kayıplar,
 - Temel nitelikte yeni finansal muhasebe ve/veya yönetim sistemlerinin başlatılması,
 - Geçmiş döneme ve/veya mevcut yıllara ait verilerin yeni bir formata dönüştürülmesi,
 - Müşterinin yüksek düzeyli beklentileri.
- 6.23.**Detaylı planlama ve testler yapılırken, kontrollara güven duyan bir yaklaşım benimsenmişse, Denetim Ekibi Bilişim Teknolojisi uzmanlarından katkı sağlama ihtiyacını dikkate alacaktır. Bilişim Teknolojisi uzmanlarının katkıları yukarıda açıklananlara benzer faktörlere dayanacaktır. Dahası, Bilişim Teknolojisi sisteminde kontrollara yüksek düzeyde güven duyulması planlanmışsa ya da denetlenen kurum önemli bir yeni Bilişim Teknolojisi sistemini uygulamaya koymuşsa, bu tür durumlar genellikle bu çalışmanın Bilişim Teknolojisi uzmanlarının katkısıyla yapılmasını gerektirecektir. Denetlenen kurumda denetim yaklaşımını veya finansal tablolardaki bilgileri etkileyebilecek kontrol zayıflıklarının bulunduğu konusunda denetim ekibinin şüpheleri varsa, bu durumlarda da Bilişim Teknolojisi uzmanlarından yararlanmak uygun olabilir.
- 6.24.**Bilişim Teknolojisi ekibinden esasa yönelik ayrıntılı testlerin ve/veya sistem analizlerinin yapılması amaçlarıyla IDEA yazılım programının verilerini desteklemek üzere de yararlanılabilir. IDEA'nın kullanımı üzerine daha fazla bilgi edinmek için Bilişim Teknolojisi ekibiyle irtibata geçilebilir.

Finansal Enstrümanların Muhasebesi ve Denetimi ile İlgili Uzmanlar

- 6.25.**Denetlenen kurumun finansal enstrümanlarıyla (swaps -takas-, döviz alım satımı, devirler, borçlanma ve sigorta faaliyetleri v.b.) ilgilenildiğinde, Finansal Enstrümanlar ekibine danışmak isabetli olur. Finansal Enstrümanlar ekibi spesifik finansal enstrümanların yarattığı bünyesel riskler, kullanımlarını yönetmek üzere konulması gereken kontroller ve üst yönetime ve kurula sunulan bilgilerin isabetliliği konularında tavsiyelerde bulunmaya yetecek uzmanlığa sahiptir. Ayrıca, finansal enstrümanlarla birlikte açıklanması gereken notlarla ilgili yasal yükümlülükler oldukça karmaşıktır. Başlangıç aşamalarında danışmada bulunulması, denetimin raporlama aşamasına varılmadan önce raporlanacak hususların daha uygun biçimde ele alınmasını sağlamaya katkıda bulunabilecektir.
- 6.26.**Münferit denetimlerde Finansal Enstrüman uzmanlarından katkı sağlanması ihtiyacı bir mesleki takdir meselesidir. Finansal Enstrüman uzmanının gerekip gerekmediği konusundaki karar Denetim Yöneticisi tarafından, Direktöre danışılmak suretiyle, alınmalıdır. Bu Elkitabının Danışma Faaliyetinin Dokümantasyonu bölümünde belirtildiği üzere, Denetim Ekibi Sayıştayın Finansal Enstrümanlar ekibine danışma/danışmama gerekçesini Stratejik Planda belgelemelidir.

Hukuk Müşavirliği

- 6.27.**Denetim Yöneticileri Sayıştay açısından risk taşıyan hukuksal konularda Hukuk Müşavirliğine danışmalıdırlar. Aşağıda belirtilen durumlar söz konusu ise, Hukuk Müşavirliğinden görüş alınması gerekebilir:
- denetim ekibince tespit edilen muhtemel hukuki meseleler,
 - denetçi raporlarında konulan bir çekincenin dayanağının hukuki tavsiyeyle biçimlendirilmesi; örneğin yetkilere aykırılıkla veya “diğer mesele” ile ilgili hususlar,
 - Rapor Mutabakat Memorandumu gibi yıllık denetim raporuna dahil edilmiş hukuki meselelerle ilgilenildiğinde Sayıştay Başkanına yönelik tavsiyelerde bulunulması,
 - Adalet Bakanlığı veya denetlenen kurumun hukuk işleri birimi ile esasa yönelik müzakerelerde bulunulmasının planlanması,
 - Denetim Yöneticisinin denetlenen kurumdan elde edilmiş bir hukuksal görüşü denetçi raporunda atıfta bulunma niyetinde olması,
 - Yeni çalışmaya ya da hizmetlere yönelik taleplerin değerlendiriliyor olması.

- 6.28.**Hukuk Müşavirliğine danışmayla ilgili olarak daha fazla bilgi bu Elkitabının Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri Bölümünde bulunabilir.

Danışma ve Kanada Kamu Hesaplarının Yıllık Denetimi

- 6.29.**Kanada Kamu Hesaplarının yıllık denetimi Kanada’daki en kapsamlı yıllık denetimdir. Tahmin edilebileceği gibi, bu denetimi diğer yıllık denetimlerden farklılaştıran kendine özgü bazı temel özellikler bulunmaktadır. Kendine özgü temel özelliklerden biri danışma ile

ilgilidir. Denetimin yapılandırılma tarzı, kurum hesaplarını inceleme ekiplerini ve Kanada Kamu Hesapları ekiplerini ilgilendirdiğinden, yaygın biçimde iki tip danışma yapısı:

- kurum hesaplarını inceleme ekipleriyle, Kamu Hesapları ekibi arasında,
- Kamu Hesapları ekibi ile Sayıştayın diğer uzmanları arasında.

6.30.Kamu hesapları ekip Yöneticisi; Kanada Kamu Hesaplarının denetiminden ve Kanada Hükümetinin Finansal Tablolar Özetinin yıllık denetimine yönelik stratejik planında açıklanan genel denetim stratejisinin oluşturulmasında sorumludur. Kamu Hesapları ekibinin, ayrıca, Kamu Hesaplarının çeşitli cephelerinin denetimi için görevlendirilmiş kendi uzmanları bulunmaktadır. Bu nedenle, normalde, kurum hesaplarının inceleme ekiplerinin Sayıştaydaki uzmanlara yöneltecekleri sorular çözüm için, ilk olarak Kamu Hesapları ekip Yöneticisine (veya vekiline) sorulur. Koşullara göre, konu Kamu Hesapları ekibindeki diğer uzmanlara ya da Kamu Hesapları ekibinden bağımsız olan Sayıştaydaki diğer uzmanlara iletilir. Genelde, kurum hesaplarını inceleme ekipleri, sorunları ilk olarak Kamu Hesapları ekibi yöneticisiyle müzakere etmeden Sayıştaydaki diğer uzmanlara götürmemektedir.

6.31.Kamu Hesapları ekibi de sorunları Sayıştaydaki diğer uzmanlara götürmeyi gerekli görebilir. Bu gibi durumlarda, Kamu Hesapları ekibinin Sayıştayın danışma konusundaki uygulamalarına göre davranması gerekir.

Sayıştay Başkanının Bağımsız Danışma Komitesi

6.32.Bağımsız Danışma Komitesi, Sayıştay dışındaki uzmanlardan oluşan ve Sayıştay Başkanına hizmet veren daimi bir komitedir. Komite Kanada'nın üst düzey yeterliliğe sahip muhasebe mesleği mensuplarından teşekkül eder ve amacı Kanada Kamu Hesaplarının, KİT'lerin ve diğer kurumların yıllık denetimleri bakımından Sayıştay Başkanına tavsiyelerde bulunmaktır. Komite, bu hususta, Kanada Kamu Hesaplarıyla ilgili denetçi raporunun şekli ve içeriği hakkında (uygulamada Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinin incelemesinin muadili) ve muhasebe ve finansal raporlama konusunda Sayıştay ölçeğinde önem taşıyan hususlar hakkında Sayıştay Başkanına tavsiyelerde bulunur. Gerek görüldüğü takdirde, KİT'lerin ya da diğer kurumların denetimini ilgilendiren konular için de Komiteye görüş almak üzere gidilebilir. Nihayetinde, Komite, muhasebe ve denetim mesleğindeki gelişmeleri takip etmede ve bunların Sayıştayın işleyişine etkilerini değerlendirmede Sayıştay Başkanına destek olmaktadır.

6.33.İnceleme sonuçlarını gösteren dokümanları tasdik etmek Komitenin sorumluluğunda değildir. Tavsiyelerin amacı, daha çok, meslek alanında bilgi sahibi başka kişilerin fikirlerinden ve görüşlerinden, talep etmesi durumunda, Sayıştay Başkanının haberdar olmasını sağlamaktadır.

6.34.Komiteye sorunları iletme isteyen denetim yöneticileri, öncelikle, Komitenin sekreteryası ile görüşmelidirler.

Danışma Faaliyetinin Dokümantasyonu

6.35.Danışma faaliyeti denetim dosyalarımızda düzenli biçimde belgelenmelidir. Bu durum, yalnızca, Sayıştay politikalarına uygun hareket edilmesinin kanıtı olarak değil, aynı zamanda, arka plan bilgileri ve uygunluğu devam edebilecek nitelikteki

konuların/seçeneklerin analizini sağlar. Uygun bir dokümantasyon genel kabul görmüş denetim standartlarının temelini oluşturan önemli bir ilkedir. Denetim ekibi, danışma faaliyetinin sonuçlarının düzenli bir şekilde belgelenmesini sağlamaktan sorumludur.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi, önemli danışma faaliyetlerinin tümünü denetimle ilgili çalışma kağıtlarında belgelemelidir.

6.36.Sayıştay politikaları gereğince, Denetim Yöneticileri tarafından verilen bazı kararların belgelenmesinin zorunlu olduğu iki spesifik durum bulunmaktadır. Bu durumlar aşağıda belirtilmektedir:

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim ekibi, Sayıştayın Finansal Enstrümanlar ve Bilişim Teknolojisi ekiplerine danışma/danışmama gerekçesini Stratejik Planda belgelemelidir.

YILLIK DENETİM POLİTİKASI

Denetim Yöneticisi, Denetçi Raporunun imzalanmasını teklif etmeden önce, Yıllık Denetim Uygulama Prosedürleri Ekibinden gelen herhangi bir tavsiye ile ilgili olarak kendi vargularını belgelemelidir.

7

Bütün Ürün Hatları İçin Yerine Getirilmesi Zorunlu Ortak Uygulama Prosedürleri

Giriş

7.1. Pek çok uygulama prosedürü bütün üretim hatları için aynı amacı taşısa da bu prosedürlerin uygulanması genellikle, her bir üretim hattına özgü el kitabında detaylı sunumu haklı kılabilecek ölçüde farklıdır. Bu durum, denetim süreçlerinin eksiksiz bir tasvirinin yapılmasına olanak sağlamakta ve her bir elkitabının kullanımını kolaylaştırmaktadır. Örneğin, yasayla verilen yetkilere uygunluğun denetimi bütün üretim hatları için ortak nitelikte olmakla birlikte, denetim yaklaşımı ve konulara verilen ağırlıklar denetim türlerine göre değişmektedir.

7.2. Bu bölümde, yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürlerinden bütün üretim hatları bakımından gerçekten ortak nitelikte olanları betimlenmektedir. Bu prosedürlerin çoğuna Sayıştayın diğer politikalarıyla -örneğin Meslek Ahlak Kuralları ya da Sayıştay Güvenlik Politikası- yön verilmektedir.

Bu Bölümden Nasıl Yararlanılacağı

7.3. "Malıdır" şeklinde dile getirilen ifadeler yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürleridir ve bu prosedürlere uyulmaması Başkan Yardımcısının iznini gerektirir. Sayıştayın diğer politikalarından kaynaklanan bu nitelikteki prosedürler elektronik ortamda diğer politika bildirimleriyle bağlantılıdır.

7.4. Yerine getirilmesi istenen prosedürlerden ortak nitelikte olanlar bu bölümde şu başlıklar altında düzenlenmektedir:

- **Denetim yönetimi**
- **Ekip seviyesinde insan kaynakları yönetimi**
- **Sürekli gelişme**

Denetim Yönetimi

İzin- Hizmet Sağlanması ya da Denetim Yapılması Talepleri

7.5. Son yıllarda Sayıştay; sorumlu, dürüst ve üretken bir kamu idaresinin oluşmasına yardımcı olmak amacıyla parlamento komiteleri, denetim komiteleri ve kurum yönetimleri ile daha çok etkileşime dayanan ilişkiler geliştirmektedir. Bunun sonucu Konsey Valisinden, parlamento komitelerinden, denetim komitelerinden ve kurum yönetimlerinden hizmet sağlanması ya da denetim yapılması yolunda artan sayıda talep gelmektedir. Bu talepleri karşılamak arzu edilebilir bir şey ise de, Sayıştayın sahip olduğu kaynaklar sınırlıdır. Bu tür

çalışmaların, Millet Meclisi için bağımsız denetimler ve incelemeler yürütmek şeklindeki temel misyonumuzu olumsuz biçimde etkilememesi gerekir.

7.6.Hizmet sağlanması ya da denetim yapılması yolundaki talepler, yerindeliği, yasaya uygunluğu ve kaynaklar üzerindeki etkileri noktalarından özenle değerlendirilmelidir.

7.7.Bu tür talepler kendilerine ulaştığında, denetim yöneticileri:

- talep eden organizasyona bir taahhütte bulunmadan önce Başkan Yardımcısının onayını **almalı**;
- Sayıştay Kanununun 11'nci maddesine ya da Mali Yönetim Kanununa göre izin gerektiren çalışma taleplerini Hukuk Müşavirliğine **göndermeli**;
- talep kabul iznini aldıktan sonra, talepte bulunan organizasyona çalışmanın koşullarını yazılı olarak teyid **etmelidir**.

Bilgiye Erişim

7.8.Sayıştay Kanunu ile Mali Yönetim Kanunu, raporların yasaların öngördüğü şekilde üretimi için gerekli olan bilgilere erişime imkân sağlamaktadır. Bu iki yasa Sayıştay Başkanına, ihtiyaç duyulan zamanlarda, bu bilgilere özgürce erişim yetkisi vermektedir. Sayıştay Başkanı, ayrıca, kamu görevlilerinden ve özel olarak kamu iktisadi teşebbüslerinin denetçisi ya da kontrolörü olarak görevlendirildiğinde bu teşebbüslerin çalışanlarından gerekli gördüğü bilgileri ve raporları almaya ve açıklamalar istemeye yetkilidir. Sayıştay Başkanı yasada belirtilen görevlerini yerine getirmek için gerekli bilgilerin niteliğini ve türünü belirler. Bunlar çok istisnai hükümlerdir ve erişim açıkça sınırlanıp Sayıştay Kanununun ve Mali Yönetim Kanununun ilgili hükümlerine atıfta bulunulmadıkça, Parlamentoca yapılan diğer yasal düzenlemelerden önce gelirler.

7.9.Ancak, Sayıştay, bir başka şekilde elde edilemeyecek olan kurum bilgilerini açıklamamakla veya böyle bir niyet olmaksızın açıklanmasına yol açacak şekilde davranmaktan kaçınmakla yükümlüdür.

7.10.Kabine dokümanlarının Sayıştayca istenmesi. Talep edilen bilgiler bazen Kanada Kraliyet Danışma Konseyindeki gizlilik niteliği taşıyan Kabine dokümanları arasında bulunabilir. Bu dokümanlar hükümetçe saklanan en hassas dokümanlar arasında sayılmaktadır. Kabineye ve Kabine komitelerine yapılan sunumlar, Kabine ve Kabine komitelerinin kararları, Kabine gündemleri ve yasa tasarıları bu dokümanlar arasındadır. Bu dokümanların elde edilmesi için bilgiye erişim fonksiyonel alanından sorumlu Yöneticiye başvurulur.

7.11.Denetim Yöneticileri Kabine dokümanlarını talep ettiklerinde bilgiye erişim fonksiyonel alanından sorumlu yöneticiye **danışmalıdır**.

7.12.Talep edilen bilgi denetim görevlerinin tamamlanmasıyla ilgili olmalıdır.

7.13.Erişimle ilgili sınırlamalar. Kamu görevlileri Sayıştayla işbirliği içinde olma yükümlülüklerinin bilincindedirler ve normalde istek üzerine gerekli bilgileri verirler. Erişimle ilgili sorunlarla karşılaşan personel bilgiye erişim fonksiyonel alanından sorumlu yöneticiye ve Başkan Yardımcısına/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisine danışmadan bilgi edinme hakkına yönelik herhangi bir sınırlamayı kabul **etmemelidir**.

Bilgiye erişimin reddedilmesi normal olarak Millet Meclisine bildirilen ciddi bir sorunu oluşturur.

7.14. Avukat ile müşterisi arasındaki meslekî gizlilik gereğince korunan dokümanlar.

Sayıştay, Federal Mahkemece, Kamu Hizmeti Meslek Örgütü hakkında verilen kararın bir sonucu olarak Adalet Bakanlığı ile bir anlaşmaya vardı. Mahkeme, avukat ile müşteri arasındaki meslekî gizlilik gereğince korunan dokümanların bir bakanlıkça kendi iradesiyle Sayıştaya verildiği gerekçesiyle bu gizlilikten otomatik olarak vazgeçildiğini karara bağlamıştı.

7.15. Denetimin başlangıcında, sorumlu Başkan Yardımcısı/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi denetlenen kuruma bir mektup göndermeli ve bu mektupta Sayıştay Kanunu ve Mali Yönetim Kanunu gereğince Sayıştayın gerekli bilgilere erişme hakkının bulunduğunu ve denetim sırasında avukat ile müşterisi arasında meslekî gizlilik gereğince korunan dokümanların Sayıştaya verilmesinin kurum açısından bu gizlilikten vazgeçilmesi sonucunu doğurmadığını bildirmelidir. Bu, kuruma bir yandan Sayıştayın bilgi ihtiyaçlarını karşılama bir yandan da avukat ile müşterisi arasındaki gizliliği sürdürme imkânı vermektedir.

7.16. Avukat ile müşterisi arasındaki meslekî gizliliğin kapsadığı konulara ilişkin bilgiler bu gizlilikten vazgeçen kurumun izni olmadan açıklanamamalıdır.

7.17. Denetlenen kuruma emanet edilen denetim bilgileri. Sayıştay Bilgiye Erişim Kanununa tabi değildir. Ne var ki, bütün denetim raporları, çalışma kağıtları ve Sayıştay tarafından hazırlanıp kuruma emanet edilen diğer bilgiler Yasaya göre açıklanma ilkesine tabi tutulabilir. Bu raporlar ve çalışma kağıtları, ya doğrudan doğruya ya da bilgiye erişim isteğiyle, üçüncü kişiler tarafından talep edilebilir. Meclise sunulanlar dışında kalan bilgilerin açıklanmasına genellikle izin vermiyoruz.

7.18. Denetim Yöneticileri; kamuya açık olmayan denetim raporlarının, çalışma kâğıtlarının ve Sayıştay'ca hazırlanan diğer muhtemel hassas bilgilerin açıklanmasını kabul etmeden önce bilgiye erişim fonksiyonel alanından sorumlu yöneticiye danışmalıdırlar.

7.19. Bilgiye erişimle ilgili diğer yönlendirici ilkeler bilgiye erişim fonksiyonel alanından sorumlu yöneticiden sağlanabilir.

Bilginin Güvenliği

7.20. Sayıştay mesleğin ve dürüstlüğün gerektirdiği en yüksek standartlara uymakta ve denetlediği kurumlarla güvene ve saygıya dayalı ilişki kurmaya çalışmaktadır. Bu standartların ve ilkelerin önemli bir yönü hem müşteriye ait hem de dahili nitelikteki bilgilerin güvenliğini ve gizliliğini güvence altına almasıdır.

7.21. Meslek Ahlâk Kuralları; bütün personelin kendi çalışmalarının güvenliğe ilişkin yönlerini yakından tanımasını, güvenlik meselesini önemli bir kişisel sorumluluk olarak kabul etmelerini ve Sayıştay'ın güvenliğe ilişkin Politika ve Direktiflerindeki ilkelere uymalarını gerekli görmektedir.

7.22. Güvenliğe İlişkin Politika ve Direktifler Denetim Yöneticilerinin şunlardan sorumlu olduklarını belirtmektedir:

- denetlenen kurumlardaki güvenlik sınıflandırma sistemleri hakkında bir fikir

- edinilmesi,
- güvenlik konusundaki gerekliliklerin ekip elemanlarına iletilmesi;
- bilginin biriktirilmesine ve bilgiye erişime ilişkin önlemlerin denetlenen kurumunkilere eşit ya da onlardan daha yüksek olmasının sağlanması.

7.23.Sayıştay'ın Intranet sitesinden yararlanıyorsanız, güvenliğe ilişkin Politikaları ve Direktifleri incelemek için aşağıdaki ikonu tıklayın.



Sayıştay Güvenlik

Hukuk Müşavirliğine Danışma

7.24.Hukuk Müşavirliği aşağıda belirtilen konularda Sayıştaya hukuki mütalaalar vermek ve tavsiyelerde bulunmakla görevlidir:

- denetim sırasında ortaya çıkan hukuksal sorunlar;
- kurum dışından hukuk müşaviri çalıştırma;
- personelle ilişkiler, çalışma ilişkileri ve sözleşmeler gibi alanlarda karşılaşılan kurum içi hukuki sorunlar.

7.25.Denetim Yöneticileri hukuksal yönden Sayıştay için risk taşıyan konularda Hukuk Müşavirliğine danışmalıdırlar.

7.26.Aşağıdaki durumlar söz konusu ise Hukuk Müşavirliğinin katkısı gerekebilir:

- denetim sürecinin başlangıcında denetim ekibince muhtemel hukuksal sorunların belirlenmesi;
- Sayıştay dışına dağıtılma durumunda olan bir denetim raporu için temel oluşturan hukuki mütalaalar veyahut hukuksal sorunlar hakkında Sayıştay Başkanına ya da Yürütme Komitesine görüş verilmesi;
- Adalet Bakanlığı ya da bir kurumun hukuksal hizmetler birimi ile esasa ilişkin tartışmalar yapılmasının planlanması;
- yasada değişiklik yapılmasını öneren bir denetim raporunun isabetliliğinin ve Sayıştayın önceki tavsiyelerine uygunluğunun güvence altına alınması;
- Denetim Yöneticilerinden birinin denetlenen kurumdan sağlanan bir hukuksal görüşe denetim raporunda atıfta bulunma niyetinde olması;
- yeni çalışmalara ya da hizmetlere yönelik isteklerin incelenmesi; ve
- raporda üçüncü kişilere atıfta bulunulacak olması.

7.27.Bir hukuki mütalaaya denetim raporlarında atıfta bulunulmadan önce Denetim Yöneticileri mesele hakkında Bakan Yardımcısının ya da denetlenen kurumdaki muadili görevlinin dikkatini çekmeli, raporun ilgili bölümlerinin örneklerini denetlenen kurumun hukuk müşavirliğine göndermeli ve gizlilikten vazgeçmeyi talep etmelidirler.

Revize
ediliyor

Yasal Değişiklikler

7.28.(Hukuk Müşavirliği bu bölümün kaleme alınması üzerinde çalışmaktadır.)

Bölge Ofisleri ile Koordinasyon

7.29.Pek çok kurum, ülkenin değişik bölgelerine hizmet sağlamak üzere faaliyetlerini gitgide desantralize etmektedir. Sayıştay desantralize edilen faaliyetleri ilk elden tanımak, kurumların bölge idareleri ile saygıya ve güvene dayalı ilişkiler kurmak ve kaynakları daha ehven maliyetle kullanmak amacıyla bölge ofisleri kurmuştur.

7.30.Hem kurumun bölge yöneticisi hem de bölge ofisindeki denetim yöneticisi kurumun bölgedeki ekibi ile bölgesel denetim ekibi arasında tam bir işbirliği eşgüdüm ve ilişki kurulmasını sağlamalıdır. Bu; bölge ofisinin, denetlenecek kurumların planlamasına ve denetlenecek kurumla ilişkileri sağlayacak personelinin belirlenmesine katılımı, olası yeni denetim konuları üzerinde ikili ilişkilerin geliştirilmesi, bölgede yapılması planlanan seyahatlerin önceden bildirilmesi ve bölgesel sorunlar ele alındığında bölge personelinden yararlanılması anlamına gelmektedir.

Revize
ediliyor

Çıkar Çatışması, Yolsuzluk ve Diğer Yasa Dışı Eylemler

7.31.(Yürütme Komitesi bu bölümün kaleme alınması üzerinde çalışmaktadır.)

Anketler Yapılması

7.32.Anketler, giderek artan ölçüde ve özellikle performans denetimleri ve araştırmaları yürütürken denetçilerin araç çantalarının bir parçası haline gelmektedir. Anketlerden; kişilerin gerçek durumları, görüşleri ve izlenimleri hakkında sorular sorularak bilgi edinmek ve onların davranışlarını incelemek için yararlanılmaktadır. Anket metotlarından, ayrıca, diğer denetim tekniklerini pekiştirmek üzere de yararlanılabilir. Sayıştay bir anketi standartlaştırılmış bir prosedürün uygulanması; örneğin, 25 ya da daha fazla bireysel durum hakkında bilgi edinmek ve anket konusu soruların bütünü hakkında gözlemlerde bulunmak amacıyla düzenlenmiş bir anket formu ya da yapılandırılmış mülakat olarak tanımlamaktadır.

7.33.Denetim yöneticileri anket yapmayı ya da bağlantılı faaliyetlerde bulunmayı planlarken anketlerden sorumlu fonksiyonel alan yöneticisine danışmalıdırlar. Sayıştay'ın Intranet sitesinden yararlanıyorsanız, Anket Uygulama Direktiflerini incelemek için aşağıdaki ikonu tıklayın.



Fonksiyonel Rehberlik Kutusu

Denetim Notları

- 7.34. Denetim notları Sayıştay Başkanı raporunun önemli bir parçasını oluşturmaktadır. Denetim notlarına ilişkin bölüm, denetim ekiplerinin dikkatlerini çeken anlamlı konular bakımından alternatif bir raporlama mekanizmasıdır. Notların konuları Sayıştay'ca gerçekleştirilen değişik türdeki denetim çalışmaları sırasında belirlenebilir. Denetim notları bölümünü kaleme alan kişi bölümün üretilmesiyle ve Denetim Notları Komitesinin çalışmalarının desteklenmesiyle görevlidir. Komiteye bir Başkan Yardımcısı başkanlık eder.
- 7.35. Denetim Notları Komitesinin rolü:
- önerilen notların hazırlanması ve sunulması için genel yönlendirme sağlamak;
 - bölümün üretilmesine katkı sağlayan faaliyetleri desteklemek;
 - bölüme alınacak notları incelemek ve onaylamaktır.
- 7.36. Denetim ekipleri notlara konu olacak anlamlı sorunlar konusunda uyanık olmalı ve bu sorunları incelemek için yeterli çabaları göstermelidirler. Denetim notlarını hazırlayıp raporlarken denetim ekipleri; genel denetim amaçları belirlenmesine, düzeltici önlemlere yönelik tavsiyelerde bulunulmasına ve denetim amaçlarına kıyasen sonuçlar çıkarılmasına ilişkin olanlar hariç, performans denetim standartlarına **uymalıdır**.
- 7.37. Denetim Notları Komitesi her yıl direktifler göndererek denetim notlarının sunumunu ister, sunumlar için bir takvim belirler ve genel yönlendirme sağlar.
- 7.38. Sayıştay'ın Intranet sitesinden yararlanıyorsanız, denetim notlarına ilişkin en son direktifleri incelemek için aşağıdaki ikonu tıklayın.

(BU VERİ TABANI HENÜZ KULLANIMA ELVERİŞLİ DEĞİLDİR)

Kamuya Açık Raporlamada Sınırlamalar

- 7.39. Sayıştay Kanunu gereğince Sayıştay Başkanı "anlamlılığı ve niteliği itibarıyla Millet Meclisinin dikkatine sunulmasının gerekli olduğunu düşündüğü konulara dikkat çeker." Gizli bilgiler bazı denetim gözlemlerinin hazırlanması ve desteklenmesi bakımından son derece önemli olabilir. Bu koşullarda, denetlenen kurumlar bu tür bilgilerin raporlara ithalinin ya da diğer yollarla kamuya iletilmesinin ulusal çıkarları zedeleyeceğinden endişe duyabilirler ve bu bilgilerin açıklanmamasını talep edebilirler.
- 7.40. Denetim yöneticileri ilişkili oldukları Başkan Yardımcıları ile raporlamada sınırlamaya yönelik taleplerin kabul edilebilir olup olmadığını **değerlendirmeli**; ulusal çıkarları zedeleyebileceği gerekçesiyle önemli bilgilerin rapordan çıkarılmasını kabul etmeden önce Başkan Vekilinden/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisinden veya Sayıştay Başkanından onay talep **etmelidirler**.

Kurum Yönetimine Verilen Raporlar

7.41. Denetim sırasında denetim ekibi, kontrol zayıflıkları, gelişme fırsatları, yetersizlikler veya gerçekleştirilen başarılı çalışmalar türünden anlamlılık ve nitelik itibarıyla Parlamento'ya ya da kamu iktisadi teşebbüsleri Direktörler Kurullarına raporlamayı gerektirmeyen durumlar belirleyebilir. Ne var ki, bu gözlemler kurumların yönetimleri için yararlı olabilir. Denetçiler bu gözlemleri kurum yönetiminin uygun seviyesine sözlü ya da yazılı olarak iletebilirler. Kurumlara verilen yazılı denetim raporları ya da diğer yazılı iletişim dokümanları kurumdaki bilgiye erişim düzenlemelerine tabidir. Kurum yönetimine verilen raporlar; kurumdan sorumlu Denetim Yöneticisi tarafından onaylanmalı, Başkan Yardımcısı/Çevre Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi tarafından gözden geçirilmeli, kurum yönetimi ile tartışılmalı, mesajları açık ve seçik olarak iletmeli ve zamanında verilmelidir.

Revize
ediliyor

Üçüncü Kişilerin Mutabakatı

7.42. (Hukuk Müşavirliği bu bölümün kaleme alınması üzerinde çalışmaktadır.)

Dışa Dönük İletişimler

7.43. Sayıştay'ın Parlamento'yla ve diğer ilgili taraflarla iletişimlerinin net, ikna edici ve etkili olması beklenmektedir. Diğer önemli gereklilikler aşağıdaki paragraflarda açıklanmaktadır.

7.44. Sayıştay Başkanı'nın ve Çevre Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi'nin Millet Meclisine sunulan raporları Kamu Hesapları Daimi Komitesine ya da Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Daimi Komitesine gönderilir. Komiteler, oturumlarında, raporları inceler ve raporların içerdiği bazı sorunları irdelerler. Komiteler, çoğu kez, denetlenen kurumun elemanlarını tanıklık etmek üzere çağırırlar. Sayıştay Başkanı/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi ile elemanları da oturumlarda bulunur ve denetimle ilgili konularda açıklamalarda bulunmaya ve komite üyelerinin sorularını yanıtlamaya davet edilebilirler. Çoğu zaman, anılan komitelerce ve diğer daimi komitelerce Sayıştay'dan, komiteler karşısında denetim raporlarındaki sorunları tartışması ve soruları yanıtlaması istenir.

7.45. Sayıştay, komite üyelerinin endişelerini ve ilgilerini daha iyi anlamak ve Sayıştay'ın rolünü ve ürünlerinin değerini açıklamak için komite personeli ile yakın ilişkiler kurma konusunda Başkan Yardımcılarını ve Denetim Yöneticilerini teşvik etmektedir. Komitelerin bir denetim gözlemini ele alış tarzı denetlenen kurumca alınan düzeltici önlemler üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilir.

7.46. **Kamuoyu ile iletişimler.** Kamuoyu ile iletişimlerden sorumlu Direktör, medyanın ve halkın sorularını yanıtlamak dahil, kamuoyu ile olan iletişim faaliyetlerinin eşgüdüm içinde yürütülmesiyle görevlidir. Kamuoyu ile iletişimler kapsamına ancak Sayıştay'ın çalışmaları sırasında elde edilen bilgilerle bağlantılı sorunlar girmektedir.

7.47.Sayıştay'ın Sözcüsü. Raporun sunulduğu gün ve bunu izleyen haftada, aksi kararlaştırılmadıkça, Sayıştay'ın tek sözcüsü Sayıştay Başkanı'dır. Diğer zamanlarda Sayıştay Başkanı elemanlarından bazılarını sorumlu oldukları denetimler konusunda medyanın sorularını "resmî olarak" yanıtlamakla görevlendirebilir. Bu görevlilerin bir listesi her bir rapor sunumundan önce yayımlanır. Buna paralel olarak, Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi raporunun sunulduğu gün ve bunu izleyen haftada Sayıştay'ın tek sözcüsü durumundadır. Diğer zamanlarda, Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisi, medyanın, raporunun içerdiği konularla ilgili sorularını "resmî olarak" yanıtlamak üzere elemanlarından bazılarını görevlendirebilir. Kendi bölümleri ile ilgili arkaplan bilgi vermek üzere medya ile ilişki kuran görevliler soruları yanıtladıklarında iletişimlerden sorumlu Direktörü bilgilendirirler.

7.48.Medya temsilcileriyle mülakatlar yapılmasına ilişkin talepler iletişimlerden sorumlu Direktör kanalıyla iletilmelidir.

7.49.Kamuoyuyla kurulan diğer iletişimler. Sayıştay personeli kamu faaliyetlerine ilişkin bilgilere ve verilere ulaşma bakımından üstün bir konumdadırlar. Dolayısıyla, sık sık kendilerinin hem işle bağlantılı olan hem de bağlantılı olmayan konulardaki görüşleri sunulmaktadır. Bütün görevliler:

- işleriyle ilgili olmayan bir konuda medyayla ilişki kurma niyetindeyse ve kendileri Sayıştay'ın bir çalışanı olarak değerlendiriliyorsa, kendi denetim yöneticilerini ya da daha üst düzeydeki kişileri bilgilendirmeli;
- işle bağlantılı konularda konuşma yapmak, eğitimlik görevi üstlenmek ya da konferans vermek yolundaki davetleri kabul etmeden önce Başkan Yardımcısının/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisinin onayını **almalı**;
- ifade edilen görüşlerin, Sayıştay'ın görüşlerini temsil etmediğine ilişkin bir not düşmek suretiyle işle ilgili bir makale yayımlamak için iletişimlerden sorumlu Direktörün görüşüne başvurduktan sonra Başkan Yardımcısının/Çevre ve Sürdürülebilir Kalkınma Yöneticisinin onayını **almalıdır**.

7.50.Mesleki uygulamalar komitelerine katılım. Sayıştay'ın elemanları, çoğu zaman standartları ya da denetim uygulamaya prosedürlerini geliştirme alanında çalışmalarda bulunan meslekî ya da uluslararası organizasyonların komitelerinin üyesidirler. Kendileri resmen kişisel sıfatlarıyla katılsalar da yalnızca kişisel görüşlerini değil, aynı zamanda Sayıştay'ın görüşlerini sunmak durumundadırlar.

7.51.Standartları ya da uygulama prosedürlerini geliştirme alanında çalışmalarda bulunan dış komitelere üye olan Sayıştay elemanları:

- Sayıştay'ın konuyla ilgili elemanlarına ve bu arada fonksiyonel alanlardan sorumlu yöneticilere danışarak dış komitelerde ele aldıkları konular hakkında Sayıştay'ın görüşünü öğrenmeli;
- komitenin Sayıştay'ınkilerden önemli farklılık gösteren görüşleri konusunda Uygulama Prosedürlerini Geliştirme Komitesi Başkanına bilgi vermeli;
- komitelerden kaynaklanıp esasa ilişkin olan ve Sayıştay'ın metodolojisi ve uygulama prosedürleri ile bağlantısı bulunan ve bunlar üzerinde etki yapan konularda Uygulama Prosedürlerini Geliştirme Komitesini bilgilendirmelidirler.

- 7.52.Sunuma ve daimi komite oturumlarına hazırlık.** Parlamentoyla ilişkiler Direktörlüğü Sayıştay'ın komite oturumlarına etkili bir şekilde katılımının eşgüdümünü sağlamakla görevlidir. Planlanan oturumlara ilişkin hazırlığın organizasyonu ve koordinasyonu, ihtiyaca göre, Sayıştay personeli ile bilgilendirme toplantıları yapılması ve geleceğe dönük gelişme fırsatlarının belirlenmesi amacıyla toplantı sonrası incelemeler yapılması bu görev kapsamındadır.
- 7.53.İletişimler ve Oturumlara ilişkin Direktifler ve Sayıştay Başkanının brifingleri ile ilgili Kurum dışı politika bu alanlarda yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürlerini betimlemektedir.**
- 7.54.Sayıştay'ın Intranet sitesinden yararlanıyorsanız Politika veya Direktifleri incelemek için aşağıdaki ikonları tıklayın.**



İç/Dış İletişim
Politikaları



Parlamento İkonu

Ekip Seviyesinde İnsan Kaynağı Yönetimi

- 7.55.Stratejik planında Sayıştay vizyonunu, misyonunu ve mesleğin ve dürüstlüğün gerektirdiği en yüksek standartlara uyma taahhüdünü ifade etmektedir.** Sayıştay, çalışanların kurumlarından ve onun ürünlerinden gurur duyacakları ve onun başarısından dolayı kendilerini sorumlu hissettikleri bir çalışma ortamı yaratmayı arzulamaktadır.
- 7.56.Sayıştay, çalışanlarına değer vermekte ve onların amaçları gerçekleştirmenin en önemli ögesi olduğunu kabul etmektedir.** Amaç bir yandan misyonun ehven maliyetle gerçekleşmesi için gerekli esnekliği ve çeşitliliği sürdürmek, bir yandan da kişisel becerileri, motivasyonu ve üretkenliği geliştirmeye imkân veren saygı dolu bir çalışma ortamına sahip olmaktır. Denetim ekipleri Sayıştay'ın kaynaklarının çoğunluğunu temsil etmekte ve en ön hatlarda faaliyetlerde bulunmaktadır. Ekiplerin bireysel gelişmeyi ve kişisel işbirime özlemini teşvik edici bir ortamda faaliyet göstermeleri önemli bir noktadır.
- 7.57.Sayıştay; Başkan Vekilleri, Başkan Yardımcıları, Denetim Yöneticileri ve ekip direktörleri ve gözetmenleri dahil olmak üzere bütün yöneticilerin rollerini ve sorumluluklarını köklü bir biçimde gözden geçirme işine girişmektedir.** Bu gözden geçirme tamamlandığında sonuçlar bu Elkitabına dahil edilecektir.
- 7.58.Çalışanlara olan taahhüdün sürdürülmesini sağlamak bakımından Sayıştay ekip düzeyinde kişileri yönetme tarzımızı yönlendiren bir dizi uygulama prosedürünü belirledi.** Kişileri yönetenlerden:
- sözde ve pratikte örnek olmaları ve daima yapıcı bir liderlik göstermeleri;
 - saydamlığı, sabırlılığı, güveni ve ekip çalışmasını davranışlarıyla sergilemeleri ve bunları teşvik etmeleri;

- yapılacak çalışmaları, çalışanların fonksiyonlarını, yetkilerini ve sorumluluklarını açık ve seçik belirlemeleri ve verilen görevlerin denetimin genel amaçlarıyla nasıl uyduğunu ve bu amaçların gerçekleştirilmesine nasıl katkıda bulunduğunu açıklamaları;
- daha yüksek performansa ulaşmaları amacıyla personeli eğitip yetiştirmeleri; (Eğitip yetiştirme; istenenlerin açık ve seçik belirlenmesi, becerilerin personele transferi, güçlüklerle karşılaşan personelle birlikte çalışılması, formasyon ve gelişim fırsatları sunulması, izlemeye bulunulması ve geri-bildirim sağlanması, başarının takdir ve teşvik edilmesi anlamına gelmektedir);
- resmî ve yarı resmî iletişim kanallarını kullanarak Sayıştay'ın vizyonu, misyonu, öncelikleri, kalite yönetim sistemi, ekip düzeyindeki kalite geliştirme girişimleri; yeni denetim uygulamaları ile yenilikçi denetim uygulamaları ve kişileri, ekibi ve Sayıştay'ı etkileyen diğer konular hakkında personeli bilgilendirmeleri;
- denetim ekipleri ile fonksiyonlar arasındaki engellerin azaltılmasını, ekip çalışmasının ve aşağıdan yukarıya, yukarıdan aşağıya ve yanlamasına iletişimin teşvik edilmesini sağlamaları;
- mümkün olduğu ölçüde sorunların çözümünde ve kalite geliştirme girişimlerinde ekip üyeleri arasına katılmaları ve onları yenilikçi önerilerde bulunmaya teşvik etmeleri;
- kişilerin ve ekiplerin formasyon ve gelişim ihtiyaçlarını belirlemeleri ve bu ihtiyaçları eğitim, görevlendirme ve performansa ilişkin tavsiyeler yoluyla karşılamaları;

beklenmektedir.

7.59. Sayıştay'ın Intranet sitesinden yararlanıyorsanız, İnsan Kaynakları Bilgi Sitesini incelemek için aşağıdaki ikonu tıklayın. İnsan Kaynakları Bilgi Sitesi, insan kaynağı yöntemiyle ilgili olarak istenenlerin tam bir tasvirini içermektedir.



İnsan Kaynakları
Bilgisi

Sürekli Gelişim

Revize
ediliyor

7.60. Kalite Sayıştay'ın temel faaliyet prensibidir. Kalite; liderlik, müşterinin ihtiyaçlarına odaklanma, insan kaynaklarının yönetimi, denetim uygulama prosedürleri ve diğer süreçler, performans ölçüm sistemi dahil olmak üzere Sayıştay faaliyetlerinin her yönünü kapsar. Kalite statik bir durum değildir. Kalite her bir personelin kendisini sürekli geliştirmeye adanmasını gerektirmektedir.

7.61. Kalite yönetim sisteminin temel bir özelliği, amaçlara ulaşmada ne kadar başarılı olduğumuzu kapsamlı bir şekilde ölçmesidir. Bu ölçme değişik inceleme mekanizmaları aracılığıyla sağlanır.

Aralıksız inceleme

Revize
ediliyor

- 7.62.**İnceleme çeşitli biçimlerde gerçekleştirilmekte ise de bunların hepsi denetim standartlarına, kalite kontrol kriterlerine Sayıştay politikalarına ve yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürlerine dayanmaktadır. Bütün seviyelerdeki incelemeler uygulamaların kabul görmüş standartlara göre yürütüldüğünün güvencesini sağlamaya ve Sayıştay'ın ürünlerinin kalitesini sürekli geliştirmeye yardımcı olmak üzere tasarlanmaktadır.
- 7.63.Ekibin kendi kendine yaptığı değerlendirme.** Denetim ekipleri denetim uygulamalarını, denetimlerinden sonra yaptıkları tartışmalarla ve oto-değerlendirme kontrol listelerinden yararlanarak inceleyebilirler. Kontrol listeleri yüksek kalite denetimler üretmede ekibe yardımcı olacak uyarı mektuplarıdır. Bu listeler; denetim sırasında alınacak düzeltici önlemler için bir program verebilir ve denetimin kalitesini ölçmede bir barometre işlevi görebilir, gelecekteki iç uygulamaları ve dış incelemeleri hızlandırabilir, ekip ve Sayıştay uygulamalarını geliştirme imkânlarını belirleyebilir.
- 7.64.Uygulamaların gözden geçirilmesi.** Yönetim ve denetim uygulamalarının kalitesi hakkında bir ufuk kazanmak üzere Meslekî Uygulamalar ve Gözden Geçirme Grubu, denetimlerden seçilen örnekler temelinde uygulamaları gözden geçirir. Bu Grup, ayrıca, bütün denetimlerin yüksek risk taşıyan alanlarını gözden geçirir. Uygulamaların gözden geçirilmesi denetim sürecinin bütün yönlerini kapsar. Uygulamaların gözden geçirilmesi denetim ekiplerine ve Sayıştay'a tecrübelerden ders çıkarma fırsatını yaratarak sürekli gelişmeye katkıda bulunmayı hedefler.
- 7.65.**Sayıştay'ın İtranet sitesini kullanıyorsanız, yıllık denetimler açısından Uygulamaları Gözden Geçirme Politikalarını incelemek için aşağıdaki ikonu tıklayın.



Politikalar

7.66.İç denetim. İdari fonksiyonların iç denetimi, Sayıştay'ın federal idarede denetimler yaparken kullandığı standartların aynılarından yararlanılarak yürütülür. İç denetim yönetime Sayıştay'daki önemli risk alanları ve bunların ne derece iyi yönetildiği hakkında tavsiyelerde bulunur.

İç denetim, sorumluluklarını yerine getirmesine yardımcı olmak amacıyla yönetime bilgiler, analizler, değerlendirmeler ve tavsiyeler sağlar.

7.67.Dış gözden geçirmeler. İç değerlendirmeleri doğrulamak ve gerçek anlamda bağımsız bir değerlendirme elde etmek için Sayıştay uygulamalarını gözden geçirecek bir dış kuruluşu periyodik olarak görevlendirir.

8

Kalite Yönetim Sistemi

Kalite Yönetim Sistemimizin Unsurları

8.1.Sayıştay, Amerika Yeminli Kamu Muhasebecileri Enstitüsü'nün (American Institute of Certified Public Accountants) mevcut standartlarına dayanan Kalite Yönetim Sisteminin unsurlarını; yıllık denetimlerin kalitesini yönetmede “en iyi” uygulamalara uygun olarak büyük bir kamu muhasebe müessesesinden elde edilen bilgiler ve bu müessesenin üst düzey yıllık denetim uygulayıcıları tarafından verilen tavsiye ve öğütler ışığında, CICA tarafından 1993 yılında yayımlanan “Kamu Muhasebesinde Kalite Kontrol Sistemleri”nin geliştirilmesine yönelik rehberden hareketle oluşturmuştur. Kalite Yönetim Sistemi şu unsurlardan oluşmaktadır:

- **Denetim Yönetimi** – Genel kabul görmüş denetim standartlarına, yürürlükteki mevzuata ve Sayıştayın politikalarına, uygulamalarına ve prosedürlerine göre kaliteli bir denetim yapmak üzere atılması gereken adımlar.
- **İnsan Kaynakları Yönetimi** – Personelimizin potansiyelini profesyonel anlamda geliştirmek ve onların yüksek düzeyde motivasyona sahip bir denetim organizasyonuna katkılarını sağlamak suretiyle, personelimizin kalite denetimleri yapma hedefimize ulaşmasına yardım etme yöntemi.
- **Sürekli Gelişim** – Kendini sürekli biçimde geliştirmeyi isteyen ve Kanada halkına ve denetlediğimiz kuruluşlara daha fazla ek değer katmayı sağlayan bir denetim kültürü yaratma.

8.2.Kalite Yönetim Sistemi içinde yararlanılan unsurlar, ilgili kriterler ve önemli enstrümanlar, yıllık denetim uygulamamızdaki biçimiyle, bu bölümün sonundaki tabloda tasvir edilmiştir.

Makul Düzeyde Güvence Sağlama

8.3.Sayıştayın Kalite Yönetim Sistemi; muhtemel risk ihtimallerinden ve büyüklüğünden hareketle, yıllık denetimlerin yürürlükteki mevzuat hükümlerine, meslekî standartlarına ve Sayıştay politikalarına göre yapılması için “makul” bir güvence sağlamak amacıyla tasarlanmıştır. Makul güvence, riskleri yönetme maliyetinin elde edilmesi muhtemel yararlardan daha fazla olmamasını kabul etmektir.

8.4. Makul güvence, esasen, maliyet, yararlar ve risklerle ilgili belirli hususlara göre tatminkâr bir güvenilirlik düzeyini içerir – her bir müstakil denetim bakımından kalitenin bütün cepheleri için bir güvence anlamına gelmez.

Kalite Yönetim Sisteminde Devam Eden İyileştirmeler

- 8.5. Sürekli iyileştirme çalışmaları her kalite yönetim sisteminin ayrılmaz bir parçasıdır. Sürekli iyileştirme süreci Sayıştay'ın faaliyetlerini yürüttüğü ortamı yansıtacak şekilde kalite yönetim sisteminin sürekli evrimini sağlamaktadır.
- 8.6. Sürekli iyileştirme süreci genellikle etkileşim içinde yönetilen altı faaliyeti kapsar; ürün ya da süreç kalitesini değerlendirmeye yönelik değişik gözden geçirme biçimleri; çıkarılacak derslerin belirlenmesi ve belgelendirilmesi; iyileştirme girişimlerinin bir envanterinin hazırlanması; metotların güçlendirilmesi amacıyla uygulamaların iyileştirilmesine dönük incelemeler; standartların ve yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürlerinin resmî olarak belgelendirilmesi; yeni standartlar ve yerine getirilmesi istenen uygulama prosedürleri konusunda personelin duyarlılığını geliştirmeye yönelik faaliyetler. Bu faaliyetler, aynı zamanda, Sayıştay Kalite Yönetim Sisteminin bütün öğeleri için geçerlidir.

Sayıştayın Performans Denetimi Kalite Yönetim Sisteminin Temel Öğeleri

Kalite Yönetimi Öğesi	Sayıştay Kalite Yönetim Sisteminin bu öğesi şu konularda makul güvence sağlamaktadır	Yararlanılan Temel Araçlar
<i>Denetim Yönetimi</i>		
1. Yetki	Sayıştay incelemelere ancak denetim yapma yetkisi olduğunda girişmektedir. Sayıştay, ayrıca, istisnai durumlarda Kurum için aşırı bir risk oluşturmadığı müddetçe bir görevi kabul veya red edebilmektedir.	<ul style="list-style-type: none"> Sayıştay Kanunu Mali Yönetim Kanunu ve kurumun kendi kanunu Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler Hukuk Müşavirliğinin tavsiyeleri ve desteği
2. Bağımsızlık, Tarafsızlık ve Dürüstlük	Personelin denetlediği kuruma karşı bir yükümlülüğü veya oradan çıkarı bulunmamaktadır. Personel her zaman için dürüst ve içten olup denetlenen kurumun işleriyle ilgili olarak gizliliğe özen göstermektedir. Personel, denetimleri yaparken tarafsız bir ruh hali içindedir	<ul style="list-style-type: none"> <i>Sayıştay Kanunu</i> Sayıştay Meslek Ahlak Kuralları Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler Çıkar çatışması ve bağlantılı yönlendirmeler konusundaki bildirimler/yeni doğrulamalar <i>Hazine Kurulu'nun Kamu Hizmetlerinde Çıkar Çatışması ve Memuriyet Sonrası Davranış Kuralları</i>

<p>3. Denetimin yürütülmesi</p>	<p>Sayıştay kendisine raporlama konusundaki sorumluluklarını istenilen zamanda yerine getirmesine imkan verecek şekilde kâfi mitarda ve ilgili kanıtlar toplamak üzere uygun denetim yaklaşımlarından yararlanır, tavsiye olunan prosedürleri uygular ve belirlenmiş denetim stratejilerinin verimliliğini sağlayacak araçlardan istifade eder.</p> <p>Denetim süreci boyunca, denetim ekipleri, önemli sorunları denetlenen kurumların yönetimlerine iletmektedir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler • Yıllık Denetimlerle ilişkin Metodoloji (Denetim Rehberi No:25) • Standartlaştırılmış İnceleme Dokümanları • Destek yazılım araçları (APEX, PW Kontrolları ve IDEA) • Yıllık Denetim Uygulamalarından Sorumlu Fonksiyonel Yöneticinin tavsiyeleri • Yıllık denetim politika, metot ve yönlendirmelerini konu alan inceleme ve güncelleştirme mekanizmaları
<p>4. Danışma</p>	<p>Karmaşık, olağandışı, iyice bilmedikleri sorunlarla karşılaştıklarında denetim ekipleri güvenilir literatüre başvurmakta ve Sayıştay'daki uzmanlar ile Sayıştay dışındaki gerekli uzmanlığa, doğru karar vermek yeteneğine ve yetkinliğe sahip kişilerden görüş istemektedir.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler • Finansal Entrümanlar, Bilişim Teknolojisi , Hukuk Müşavirliği Ekiplerinin görüşleri ve tavsiyeleri • Merkezileştirilmiş Finansal Tablolar İncelemesi • Bağımsız Danışma Komitesi • Elektronik veri tabanı dahil olmak üzere, standartlaştırılmış inceleme dokümanı ve Kütüphane kaynakları
<p>5. Güvenlik, erişim ve dosyaların muhafazası</p>	<p>Personel erişmek durumunda olduğu belgelerin niteliğine/ uygun güvenlik yetkisine sahiptir. Denetim dosyalarına (kâğıt ve elektronik) ve denetim raporlarına erişme açısından uygun sınırlamalar bulunmaktadır.</p> <p>Denetim dosyaları her zaman için güvenilir biçimde korunmakta ve ihtiyaca uygun süre saklanmaktadır.</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler • Güvenlik politikaları ve direktifleri • Güvenlik gözden geçirme ve güncelleme mekanizmaları • Mahallindeki güvenlik görevlisi • Güvenlik yetki belgesi prosedürleri

İnsan Kaynakları Yönetimi		
6. Kaynaklar	Denetim ekipleri denetimleri yürütmeye imkân veren niteliklere ve uzmanlıklara sahiptir. Özel işler için görevlendirilen personel bu işleri yapmak için gerekli teknik eğitime ve yeterliliğe sahiptir.	<ul style="list-style-type: none"> • Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler • İnsan kaynakları politikaları ve direktifleri • Yıllık denetim çalışmaları organizasyon koordinatörleri • Merkezileştirilmiş insan kaynakları fonksiyonu
7. Liderlik ve gözetim	Yöneticiler; gerekli liderliği ve yönlendirmeyi sağlamakta ve bütün ekip elemanlarının potansiyellerini sergiledikleri ve denetimleri gerektiği şekilde yürüttükleri bir ortamı yaratmaktadırlar. Personel eğitilip yetiştirilmekte ve kendileri nezaret edilmektedir.	<ul style="list-style-type: none"> • Yıllık denetim konusundaki politikalar ve yönlendirmeler • İnsan kaynakları politikaları ve direktifleri • Sayıştay tavsiye ve öğüt alma programı
8. Performans yönetimi	Personel, performansları hakkında zamanlı ve yapıcı geribildirim almaktadır. Personele sunulan tavsiyeler, yönlendirmeler ve sağlanan liderlik onların kariyerlerini ve mükemmelleşmelerini yönetmeye yardımcı olmaktadır. Yükselmeye ehil görülen personel, üstlendiği görevleri yerine getirecek derecede uzmanlığa ve gerekli niteliklere eksiksiz olarak sahiptir.	<ul style="list-style-type: none"> • Performans denetim standartları ve direktifleri • İnsan kaynakları politikaları ve direktifleri • Merkezileştirilmiş insan kaynakları fonksiyonu • Görevlendirme ve yıllık hedefler ve değerlendirmeler dahil Performans Yönetim Sistemi • Tavsiye ve yönlendirme alma ve eğitilip yetiştirilme süreçleri • Terfi süreçleri
9. Meslekî gelişme	Personel; işbaşında eğitim, teorik kurslar, kendisinin yönlendirdiği araştırmalar, iç ve dış görevlendirmeler aracılığıyla meslekî gelişmesini sağlamaktadır.	<ul style="list-style-type: none"> • İnsan kaynakları politikaları ve direktifleri • Merkezileştirilmiş insan kaynakları fonksiyonu • İşbaşında eğitim, yıllık personel bilgileri, teorik kurslar, kendisinin yönlendirdiği araştırmalar, iç ve dış görevlendirmeler, aracılığıyla Meslekî Gelişme • Kütüphane kaynakları • Kendi kendine öğrenim merkezi • Tavsiye ve yönlendirme alma ve eğitilip yetiştirilme süreçleri

10.Saygıya Dayalı Çalışma Ortamı	<p>Personel; Sayıştay'ın misyonunun gerçekleştirilmesine katkıda bulunan yüksek becerilere sahip motive olmuş üretken bireyleri yaratan saygıya dayalı çalışma ortamının oluşturulmasına yönelik davranışlar sergilemekte ve bu davranışları başkalarının da göstermesini teşvik etmektedir. Sayıştay içinde personele saygı duyulmakta ve çeşitliliğe önem atfedilmektedir.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Ayrımcılık ve Taciz hakkında Politika ile Sağlık ve Güvenlik Politikası dahil olmak üzere İnsan Kaynakları Politikaları ve Direktifleri• Merkezileştirilmiş insan kaynakları fonksiyonu• Resmî Diller Kanunu ve İstihdamda Eşitlik Kanunu• Adil Kanada üzerinde tartışma programı• Taciz olaylarıyla görevli koordinatörler
Sürekli Gelişim		
11. Uygulama prosedürlerinin gözden geçirilmesi	<p>Kalite yönetimi kriterlerine ne ölçüde uygun olduğunu değerlendirmek bakımından Sayıştay performans uygulama prosedürlerini kurum içi gözden geçirmelere tabi tutmaktadır.</p>	<ul style="list-style-type: none">• Uygulama prosedürlerini gözden geçirmeye ilişkin politikalar ve programlar• İç denetim

**“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 Sayıştay 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.Alparslan 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*

*ASOSAI Performans Denetim Rehberi/ Çeviri/
Sacit Yörüker&Baran Özeren*

*Ekonomik Düzenlemelerin Denetimine İlişkin En İyi
Uygulamalara Yönelik Yönlendirici İlkeler/ Çeviri/
M.Hakan Özbaran*

*Kamu Borçlanmasının İç Kontrolleri ile İlgili Denetimin
Planlanmasına ve Yürütülmesine Yönelik Rehber/ Çeviri/
Safiye Kaya*

*Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve
Çözüm Önerileri/Araştırma/
Kemal Özsemerci*

*Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma
Raporu/Araştırma/
Sacit Yörüker&Levent Karabeyli&Safiye Kaya&
Baran Özeren*

*Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü/Araştırma
İhsan Gören&Nevin Atakan&Şeref Efe&
M.Hakan Özbaran*

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

*Dünya Bankası ve Dünya Bankası Kredilerinin
Denetimi/Araştırma/
Safiye Kaya*

*Malta Sayıştayı Kapsamlı Denetim Elkitabı/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim Elkitabı/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Polonya Sayıştayı Denetim Standartları/Çeviri/
Baran Özeren*

*Bulgaristan Sayıştayı Denetim Standartları/Çeviri/
Baran Özeren*

*İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim Alan Elkitabı Modülü –İç
Kontrollar-/Çeviri/Sacit Yörüker*

*Kamusal Yönetişim: Kamu Sektöründe Kurumsal Yönetişim, Niçin
ve Nasıl?/Çeviri/Baran Özeren&Özlem Temizel*

*İngiltere Kamu Sektöründe İç Denetim Standartları/Çeviri/ Baran
Özeren&Mustafa Ekinci*