



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

Malta Sayıştayı Kapsamlı Denetim Elkitabı

Çeviri

*Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
5. Grup*

Mart 2004

Malta Sayıştayı
Kapsamlı Denetim Elkitabı

Çeviri

Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
5. Grup

Mart 2004

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 31
Malta Sayıştayı Kapsamlı Denetim Elkitabı

Çeviri
Sacit Yörüker

Eserin Özgün Adı
National Audit Office-Comprehensive Audit Manual

Malta Sayıştayı (NAO) tarafından İnternet sitesinde yayımlanan dokümandan dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Son Okuma
Baran Özeren

Dizgi ve Mizanpaj
Baran Özeren & Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Mart 2004

TC SAYIşTAY BAşKANLIğI
06100 BALGAT ANKARA
Tlf: 295 30 00
Fx: 295 40 94
www.sayistay.gov.tr
e-mail: sayistay@sayistay.gov.tr
e-mail (yazarın) : syoruker@sayistay.gov.tr

SUNUŐ

Malta Sayıőtayý, yüksek denetim kurumlarının Avrupa Birliđine entegrasyonu bağlamında gerçekleőtirilen atölye çalıőmalarında aktif rol aldı ve gerek iç denetim ve gerekse dıő denetim elkitaplarının hazırlanmasında bir anlamda öncülük görevini üstlendi.

“Malta Sayıőtayý Kapsamlý Denetim Elkitabý”, dođal olarak, çok yetkin ve geliőkin bir kaynak doküman olarak deđerlendirilemez. Ancak, bu kaynađın bizler açısından yine de yararlanılabilecek bir temel veyahut en azından bir çıkıő noktası olarak kullanılabilecek bir zemin oluőturduduđunu düőünüyorum.

Bu düőüncelerle, bu kitapçığın denetim camiasının hizmetine sunulmasında emeği geçen mensuplarımıza teőekkür ederim.

Mehmet Damar

Başkan

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
BİRİNCİ BÖLÜM: SAYIŞTAY ORGANİZASYONU, YASAL TEMEL VE SİYASA	1
İKİNCİ BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ DENETİMLERİNİN TÜRLERİ	9
ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: MALTA SAYIŞTAYI GENEL DENETİM STANDARTLARI	21
DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: DENETİMİN PLANLANMASI	43
BEŞİNCİ BÖLÜM: DENETİMİN İCRASI	53
ALTINCI BÖLÜM: DENETİMİN RAPORLANMASI	83
YEDİNCİ BÖLÜM: DENETİM ARAÇLARI VE TEKNİKLERİ	95
SEKİZİNCİ BÖLÜM: SPESİFİK KONU ALANLARI VE DİĞER MESELELER	111

BİRİNCİ BÖLÜM: SAYIŞTAY ORGANİZASYONU, YASAL TEMEL VE SİYASA

1000 Vizyon Bildirimi

1050 Misyon Bildirimi

1150 Sayıştay Başkanının Görev ve Yetkisi

1200 Kamu Sektörü Denetiminin Amaçları

1250 Siyasa Bildirimleri

1280 Denetimde Doğru Karar Verebilme Yeteneği

**1300 Devletin Sayıştay İle İlişkili Mali Denetim Kanun
ve Yönetmelikleri**

1400 Bilgilerin Yayımı

1000. Vizyon Bildirimi

Devlete (government) ve vergi mükellefine birden fazla bilim dalını kapsayan meslekî hizmet sağlamak ve kamu sektöründe mükemmelliğe ulaşılmasına katkıda bulunan bir değişim temsilcisi olmak.

1050. Misyon Bildirimi

Devlet faaliyetlerinde hesap verme sorumluluğunun, toplumsal ve ahlaksal davranışa uygunluğun ve en iyi uygulamaların gelişmesine yardımcı olmak.

1150. Sayıştay Başkanının (Auditor General) Görev ve Yetkisi

Malta Anayasasının 108'inci maddesi, Sayıştay Başkanını; Devletin ve kamu karakterli diğer fonların malî ve muhasebe işlemlerinin doğru olarak bildirildiği hakkında genel bir görüş vermek amacıyla bütün devlet dairelerinin ve (yasayla gerekli görüldüğünde) diğer kamu kuruluşlarının yıllık tam bir finansal ve uygunluk denetimini içeren genel görev ve yetkisini düzenlemektedir.

1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay (National Audit Office) Kanunu (Ek-2) ve 1995 tarih ve 120 sayılı Millet Meclisi İç Tüzüğü (Ek-3) görev ve yetkiyi, bağımsız danışma ve soruşturma yetkilerini; kamu fonlarının kullanımını ilgilendiren herhangi bir meseleyle ilgili incelemeleri ve Devlet daireleri ile kamu kuruluşlarının ve Devlet hisselerinin çoğunluğuna sahip olduğu şirketlerin Performans/Paranın Değerinin Karşılığı denetimlerini kapsayacak şekilde genişletmiştir. Bu denetimler ya Sayıştayın kendi başına karar vermesiyle, ya Parlamentonun Kamu Hesapları Daimî Komitesinin (Kamu Hesapları Komitesi) talebi üzerine ya da Maliye Bakanınca talep edilmesi dolayısıyla gerçekleştirilir.

Ayrıca, 1993 tarihli Yerel Meclisler Kanunu Yerel Meclislerin denetçilerinin atanması ve onların çalışmalarıyla ilgili olarak Sayıştay Başkanına ve Sayıştaya özel yükümlülükler ve sorumluluklar yüklemiştir.

1200. Kamu Sektörü Denetiminin Amaçları

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanununda ifade edildiği üzere, Sayıştayın amaçları şunlardır:

- Malta Devletinin bütün bakanlıklarının ya da dairelerinin veyahut Sayıştayın yasa gereğince hesapları üzerinde raporlama zorunluluğunun bulunması ya da bunlar hakkında raporlamada bulunulabilmesinin gerekli olduğunun Sayıştayca öngörülmesi halinde benzeri diğer organların hesaplarını incelemek ve tahkik etmek.
- Bakanlık, daire, ya da hesapları denetlenen diğer bir organın fonları ve mevcut kaynakları, gereksiz harcamaya yol açmaksızın, etkin, verimli ve ekonomik kullanıp kullanmadıklarını incelemek.
- Sayıştay Başkanının önemli ya da niteliği bakımından Millet Meclisinin önüne getirilmesini gerekli gördüğü herhangi bir konuya ve özellikle aşağıdaki hususların gözlemlendiği olaylara dikkat çekmek:
 - (i) Hesapların ve kayıtların gerçeğe uygun olarak ve gerektiği şekilde tutulmamış veyahut kamu parasının tam olarak hesaplanmamış ve Konsolide Fon'a yasanın öngördüğü şekilde yatırılmamış olması;
 - (ii) Esasa ilişkin kayıtların tutulmamış veyahut uygulanan kuralların ve prosedürlerin kamu varlığını korumada ve kontrol etmede, gelirin hesaplanmasında, tahsilinde ve layıkıyla dağıtımında etkili bir kontrol sağlamada ve harcamaların ancak izin verilen hallerde yapılmasında yetersiz olması;
 - (iii) Kamu parasının Parlamentoca tahsis edilenlerden başka amaçlarla veyahut bir şekilde Mali İdare ve Denetim Yasasına veya bu Yasayı değiştiren ya da bu Yasaya ek yapan başka bir yasaya aykırı olarak harcanması;
 - (iv) Kamu parasının tasarrufa riayet edilmeksizin ya da etkinliğe ve verimliliğe gerekli özen gösterilmeksizin harcanması;
 - (v) Yeterli prosedürlerin rasyonel bir şekilde uygulanması gereken harcama programlarında bu programların etkinliğini ölçmek ve raporlamak amacıyla bu tür prosedürlerin oluşturulmamış olması.

1250. Siyasa Bildirimleri

Sayıştayın çeşitli yönleriyle ilgili olarak alınan siyasa/usul kararlarının yazılı hali okuyucunun başvurabileceği Sayıştayın Intranet'inde mevcuttur. Gerekli ahvalde, bu elkitabı mesaj kağıtları aracılığıyla bu siyasa bildirimlerini yansıtmak üzere güncelleştirilecektir.

1280. Denetimde Doğru Karar Verebilme Yeteneği

INTOSAI Standartları, Ofis Siyaseti, Sirküleri, Direktifleri ya da diğer Talimatlar ve denetim teorisi ile birlikte bu elkitabı denetçinin denetim görevini en iyi şekilde nasıl yürüteceğini kararlaştırmadaki sağduyusu ile bütünlenmelidir.

1300. Devletin Sayıştay ile İlgili Malî Kanun ve Yönetmelikleri

Aşağıdakilerle ya da onları değiştiren ya da onların yerine geçenlerle sınırlı olmak üzere, okuyucu, genelde kamu mali yönetimini düzenleyen mevzuat gereklerine tam anlamıyla aşına olmaya özellikle çalışmalıdır.

- **Mali İdare ve Denetim Yasası**

Bu Yasanın amacı; yıllık bütçenin sunumu ile ilgili olarak kamu fonlarının toplanmasını, dağıtımını ve kaydını yöneten yönlendirici prensipleri ve dolayısıyla da gereken paranın tahsisi ile ilgili prosedürleri belirlemektir.

- **Genel Mali Yönetmelikler**

Bu Yönetmeliklerin amacı:

- (a) bütün kamu fonlarının toplanmasını, tesellümünü, muhafazasını, dağıtımını, harcanmasını, muhasebeleştirilmesini, gerekli özenle idaresini ve yönetimini ve konuyla ilgili bütün personelin yönlendirilmesini,
- (b) bütün tesellüm ve harcamaların daha etkin biçimde kaydedilmesini, incelenmesini, teftiş edilmesini ve kurumsal kontrolden geçirilmesini ve gerekli bütün defterlerin ve hesapların tutulmasını;
- (c) Malî İdare ve Denetim Yasasının amaçları bakımından tutulacak defterlerin ve kullanılacak hesapların ve bunların tutulma ve kullanılma biçimlerinin belirlenmesini;

(d) Kamu ayrıntısının ve diğer kamu varlıklarının satın alınmasını, güvenli şekilde muhafazasını, dağıtımını, satımını, elden çıkarılmasını ya da silinmesini ve bu ayrıntı ve varlıkların düzgün şekilde muhasebeleştirilmesini ve sayımının yapılmasını sağlamaktır.

- **İhale Yönetmelikleri**

Bu Yönetmeliklerin amacı kamu sektörüyle ilgili iş ve hizmetlerin ihalelerini düzenlemektir.

- **Yerel Meclislerin Denetimine İlişkin Kurallar ve Yönetmelikler**

Bu kuralların ve yönetmeliklerin amacı:

1. Yerel Meclislerin hesapları ve mali tabloları ile ilgili defterlerin tutulmasına;
2. Harcama metotlarına ve Yerel Meclisleri düzenleyen diğer konulara ilişkin kural, düzenleme ve prosedürleri belirlemek Yerel Meclislerin hesaplarının verilmesi ve diğer meseleler ile ilgili prosedürleri oluşturmaktır.

- **Başbakanlık Ofisi, Maliye ve Hazine Sirküleri**

Ayrıca, zaman zaman Merkezî Hükümet Ofisleri tarafından çıkarılan ve Devletin muhasebe siyasalarını ve yönlendirici ilkelerini belirleyen sirküleri başvurmalıdır.

1350. Meslekî Davranışlarla İlgili Ahlak Kuralları

Okuyucu kuralların tam metninin yer aldığı Ek-4'e başvurmalıdır.

1400. Bilgilerin Yayımı

Kendi personeli arasında uzmanlık bilgisinin geniş biçimde yayılmasının ve bilginin paylaşımının teşviki politikasına yardımcı olmak üzere Sayıştay, denetim metodolojilerinin, dokümanların (örneğin, henüz basılmamış çizelgeler, çalışma kağıtları ve tartışma tebliğleri) ve kurumca edinilen ya da üretilen diğer kaynak materyalin (bu elkitabı dahil olmak üzere, diğer elkitaplarının, rehberlerin ve çeklistlerin) denetimde görevli bütün personelin yararlanmasına hazır olmasını sağlayacaktır. Bu tür materyal kağıt kopya olarak Intranette ve Sayıştay web sitesinde kullanıma hazır olacaktır.

Referanslar

- INTOSAI Denetim Standartlarý
- Avrupa Birlięi INTOSAI Denetim Standartlarý Uygulama Rehberleri

Bu elkitabýnýn derlenmesi sırasında bu kaynaklardan temel referans olarak yararlanýlmýřtır.

İKİNCİ BÖLÜM: KAMU SEKTÖRÜ DENETİMLERİNİN TÜRLERİ

2000 Düzenlilik Denetimleri

**2050 Paranın Değerinin Karşılığı/Performans
Denetimleri**

2100 Merkezi Hükümet Dışı Kuruluşların Denetimi

2150 Yerel Yönetimlerin Denetimi

2200 Hükümet Mali Raporunun Denetimi

2250 Yatırım Projelerinin Denetimi ve Teknik Denetim

**2300 Kamu kesimini Kapsayan Sorunlarla İlgili
Denetim**

2350 Soruşturmalar ve Özel Denetimler

2000. Düzenlilik Denetimi

Yasal Dayanak

Düzenlilik Denetimi Anayasanın 108'inci maddesinin 5 numaralı fıkrasına ve 1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanununun Birinci Tablosunun 1 numaralı paragrafına göre yürütülür.

Amaçlar

Düzenlilik denetiminin amaçları aşağıdaki hususlar hakkında denetçiye bir görüş bildirme imkânı vermektir:

- Bir kuruluşun belli bir tarih itibariyle mali durumunun ve o tarihte son bulan periyot içindeki işlemlerinin finansal (malî) tablolarda doğru ve dürüst bir şekilde sunumu (malî hesap verme sorumluluğu);
- Bir bütün olarak Devlet teşkilatının malî hesap verme sorumluluğu;
- İç denetim fonksiyonları dahil olmak üzere idarî ve iç kontrol sistemleri;
- Kuruluşun, yasalara, yönetmeliklere ve kendini ilgilendiren diğer direktiflere uygunluğu (uygunluk);
- Kuruluş bünyesinde alınan idarî kararların doğruluğu ve toplumsal ve ahlakî ölçülere uygunluğu.

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanununun Birinci Tablosunun 6 numaralı bölümü bu amaçlarla ilgilidir ve Sayıştay Başkanının denetimleri sırasında bulunduğu ciddi ve önemli aykırılık olaylarını Millet Meclisine raporlayacağını belirtmektedir.

Yönetimin Sorumluluğu ve Sayıştayın Rolü

Malî hesap verme sorumluluğu, kurallara ve yönetmeliklere uygunluk ve kuruluşun bütün işlemleri kuruluşun (başkanının) baş muhasebe görevlisinin sorumluluğundadır. Sayıştay Başkanının sorumluluğu kuruluşun malî tabloları ve işlemleri hakkında bir görüş bildirmektir.

Standartlar

Düzenlilik denetimleri INTOSAI Standartlarına ve Avrupa Birliği INTOSAI Denetim Standartları Uygulama Rehberlerine göre yürütülür.

Düzenlilik Denetimi; planlama, uygulama ve raporlama evrelerinden oluşan yapılandırılmış bir yaklaşıma göre yerine getirilir. Denetimin icrasında denetçi denetim çabalarının riskin daha yüksek ve önemli karakterde görüldüğü alanlara yoğunlaşmasını sağlar. Denetimler esas itibariyle sistem temelli olmalıdır.

2050. Paranın Değerinin Karşılığı/ Performans Denetimleri

Bir piyasa ekonomisinde ancak ekonomik olarak (en düşük maliyetle) yapılandırılan ve verimli (optimal çıktı) ve etkin şekilde işleyen faaliyetler varlığını sürdürür. Bu kamu sektörü faaliyetleri söz konusu olduğunda da rekabetçi ortam yoktur.

Paranın değerinin karşılığı denetimleri, Devletin içinde faaliyetlerini yürüttüğü ortamdaki rekabet boşluğunu doldurmaya çalışmaktadır.

Öte yandan paranın değerinin karşılığı denetimleri siyasaların uygulanmakta bulunduğu, denetlenen kuruluşlarca yayımlanan performans tablolarının güvenilir olduğu, yetersiz performansın ortaya çıkarıldığı ve en iyi uygulama örneklerinin yaygınlaştırıldığı hususlarında yetkili makamlara güvence vermeye gayret eder.

Paranın değerinin karşılığı denetimi bakanlıklarca yürütülen faaliyetlerin performansını ölçer ve çıktının kısıtlı ya da arzulanandan daha az olduğu durumlar veya süreçler hakkında yorum getirir.

Uygunluk denetimi doğru ücretin doğru kişiye ödenip ödenmediğini denetlediği halde, paranın değerinin karşılığı denetimi o kişinin kurumunun amaçlarının gerçekleşmesi için gerektiği ve planladığı gibi üretimde bulunup bulunmadığını denetler.

Paranın değerinin karşılığı denetimi şunları irdeler:

Denetlenen kuruluşun temelini oluşturan ekonomiklik- bu, girdiler/kaynaklar bakımından en düşük maliyet birleşiminin denetlenen faaliyete uygulanıp uygulanmadığının sağlanmasıyla ilgilidir.

Denetlenen kuruluşun faaliyetlerini yürütmedeki verimliliği- bu, mallar ve hizmetler şeklindeki çıktılar ile bunları üretmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişkiler (ya da rasyolar) hakkındadır. Denetim, kullanılan kaynakların düşük getirilerinin tespiti ile ilgilenmektedir.

Denetlenen kuruluşça kabul edilen eylem planının etkinliği- bu, denetlenen kuruluşun nihaî hedeflerinin fiilî çıktılar aracılığıyla gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesiyle ilgilidir.

Denetim sonuçları olumsuzsa, denetim, kurum tarafından uygulanan ve gerektiği gibi çalışmayan yapıyı, stratejiyi, siyasaları ve prosedürleri sorgu konusu yapar.

Netice itibariyle, paranın değerinin karşılığı denetiminin bir diğer sonucu, benzeri durumlarda kıyasen uygulanabilmesi amacıyla en başarılı yapı, siyasalar ve prosedürlerin belirlendiği en iyi uygulama örneklerinin tespitidir.

2100. Merkezî Hükümet Dışı Kuruluşların Denetimi

Sayıştay Merkezî Hükümet Dışı Kuruluşlar üzerinde bir uygunluk ve sınırlı finansal denetim yapar. Bu tür denetimlerin amacı, bu kuruluşlara verilen bağış biçimindeki yardımların bağışta gösterilen spesifik amaca uygun kullanılmasını sağlamaktır.

Merkezî Hükümet Dışı Kuruluşların kurulmasını yöneten ve faaliyetlerini düzenleyen “özel amaçlı” bir mevzuat bulunmamaktadır. Bu organlar; vakıf, kilise, özel kuruluşlar ya da birimler, gönüllü dernekler, hayır kurumları ve dernekleri gibi değişik adlar altında kurulmaktadır.

Bu Merkezî Hükümet Dışı Kuruluşların kendi muhasebe sistemleri vardır. Bunlar, ya doğrudan ya da potansiyel olarak hükümet (devlet) tarafından yardımlar, hibeler ya da sübvansiyonlar aracılığıyla finanse edilmekte iseler de, Devlete özgü kurallara uymakla yükümlü değildirler.

Bu kuruluşların malî tablolarının Sayıştay Başkanı'nca incelenmesinin kriterleri, kapsamı ve genişliği kendilerine yıllık olarak verilen sübvansiyon ya da yardımın miktarına bağlıdır. Ancak denetim, Merkezî Hükümet Dışı Kuruluşların muhasebe kayıtlarını ve defterlerini gerektiği gibi tutmaları ve harcamalarını kontrol etmeleri bakımından bu kuruluşların genel resmî mevzuata ve özel Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi, Lisanslar vb. konuları ilgilendiren yönetmeliklere uymalarını sağlar.

Uygunsuzluk söz konusu olduğu ahvalde, Sayıştay Başkanı, bu durumu Kamu Hesapları Komitesinin dikkatine sunmak üzere yıllık denetim raporuna alabilir. Sayıştay Başkanı, ayrıca, aksaklık düzeltilinceye kadar belli bir kuruluşa verilen sübvansiyonun ya da yardımın durdurulmasını hükümete tavsiye edebilir.

2150. Yerel Yönetimin Denetimi

Yerel Yönetimin denetimi, 1993 tarih ve XV sayılı Yerel Meclisler Yasasının 65 (1)'inci maddesi uyarınca, Yerel Yönetim Denetçileri olarak adlandırılan özel sektör denetçileri tarafından yürütülür. Yasa, daha sonra, 1996 yılında yayımlanan ve en önemlileri maliyeyi ve denetimi ilgilendiren (YMP 1/96 ve YMP 2/96) prosedürleri olmak üzere, Yerel Meclisler Prosedürleri olarak adlandırılan düzenlemelerle (yönetmeliklerle) bütünlenmiştir.

Yasa bakımından Sayıştay Başkanı'nın iki önemli rolü söz konusudur. Birincisi bir idarî rol olup Yerel Yönetim Denetçilerinin atanmalarıyla ilgilidir. İkinci rol ise teknik karakterde olup denetçilere destek sağlamayı ve onların gözlemlerine ve tavsiyelerine dikkatle eğilinilmesini temin etmeyi amaçlamaktadır.

Yürütüle gelen birkaç tür denetim söz konusudur. En önemlisi, Yerel Meclisin performans göstergeleri ile ilgili bir rapor da dahil olmak üzere bir denetim raporunun ekli bulunduğu malî işlemlerin doğrulanması (certification) denetimidir.

Yerel Meclislerin malî yılı 1 Nisan-31 Mart arasındaki süredir. Denetim 30 Haziran'a kadar sonuçlanmalıdır. Yasa, malî tabloların ve denetim raporunun yedi nüshası 30 Haziran tarihine kadar Sayıştay Başkanı'na sunulmalıdır. Sayıştay Başkanı, bu nüshaları şu şekilde dağıtır:

- Bir nüshası Yerel Meclisler Bakanlığı aracılığıyla Bakan'a gönderilir.
- Bir nüshası Sayıştay Başkanınca alıkonur.
- Bir nüsha Yerel Meclise yollanır.
- Dört nüshası Maliye Bakanına sunulur ki bunun üç nüshası Millet Meclisine arz edilir.

Her bir denetim neticelendikten sonra Yerel Yönetim Denetçisi, denetçilerin Meclisin muhasebe ve finans işlemleriyle ilgili bulgularını ve tavsiyelerini de içeren bir yönetim mektubunu Yerel Yönetim Başkanına (Mayor) sunar. Yerel Yönetim Başkanı yönetim mektubunun bir suretini ve meclisin cevabını Bakan'a ve Sayıştay Başkanı'na takdim eder.

Paranın değerinin karşılığı denetimleri faaliyetlerinde ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği sağlamak bakımından Meclisin gereken düzenlemeleri yapıp yapmadığını belirler ve iki ayrı ve farklı çalışmaya ayrılır:

- Meclislerin performansı ölçen göstergelerinin analizinin ve mukayesesinin ardından hazırlanan Yıllık denetim raporu. Bu rapor, yasal malî yıl sonu denetim ile birlikte sunulmalıdır.
- Üç yılda bir Sayıştay Başkanı tarafından seçilmiş bir konu üzerinde yürütülen tam bir denetim. Yerel Yönetim Denetçileri, görevlendirildikleri tarihten itibaren altı ay içinde Sayıştay Başkanına bir rapor sunmak durumundadırlar.

Yıllık performans (paranın karşılığı) denetim raporları Yerel Meclisler henüz performans göstergelerine sahip olmadıkları için hiç sunulmamıştır.

2200. Devletin (Government) Malî Raporunun Denetimi

Nakit esasına dayalı olarak hazırlanan Devlet Mali Rapor tabloları ve hesapları 1962 tarihli Malî İdare ve Denetim Yasasının 67'nci maddesine göre Genel Sayman tarafından Sayıştaya sunulur ve 1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu'na ekli Birinci Tablonun 1/e fıkrasına göre Sayıştay Başkanı tarafından incelenir. Malî Rapor Haziran'da yayımlanır.

Bu Raporun denetimi Devlet Malî Tablolarının ve hesaplarının bir analizini yapmayı, Tabloların ve hesapların Devletin malî faaliyetlerini gerektirdiği gibi yansıtmıyıp yansıtmadığını kontrol etmeyi ve önemli eksiklikleri belirlemeyi amaçlar.

Malî Raporun denetimi tek tek Bakanlıkların ve kurumların denetiminin tamamlayıcısıdır. Malî Rapordaki rakamların doğruluğu usulüne uygun

muhasebeleştirmeyle ve tek tek Bakanlıklarca ve Kurumlarca hazırlanan malî kurallara ve yönetmeliklere uyumla yakından ilgilidir.

Malî Rapor hakkındaki denetim raporunun yorumları genellikle şunları içerir:

- Yıllık Gelirdeki Konsolide Fon açıkları hakkında açıklamalar,
- Revize Edilmiş Bütçe Tahminlerini aşan harcamalarla ilgili açıklamalar,
- Bazı Malî Rapor Tabloları, Yatırımlardan Elde Edilen Kârlar, Avanslar, Tahsis Edilmemiş Aynîyat, Banka ve Kasa Yıl Sonu Muvazeneleri, Kamu Borcu, Kamu Açığı, Yabancı Krediler ve Bağışlar, Vazgeçilen Haklar ile İlgili Bildirim, Kasa Açıkları ve Silinen Aynîyat hakkındaki düşünceler.

Malî Raporun denetimi ve analizi; rakamların mukayeseli analizi, destekleyici dokümanlardan (örneğin, Bakanlık ve Kurum dosyaları, PTL/DAS kayıtlarından) elde edilen Bakanlıkların/Kurumların inceleme elemanlarından, görüşmelerden, analitik prosedürler ve diğer araçlar ve teknikler yoluyla sağlanan bilgilerin çözümlenmesi vasıtasıyla yürütülür.

2250. Yatırım Projelerinin Denetimi ve Teknik Denetim

Yatırım karakterli harcama genellikle şunlarla ilgilidir:

- **Altyapısal** – okulların, hastanelerin yapımını ve yol ağının genişletilmesini içeren bayındırlık işleri.
- **Sosyal** – genel olarak, toplumun refahına yönelik harcamalar. İmar çalışmaları, tarihi sit alanlarının restorasyonu ve çevrenin temizlenmesi ve bakımı ile ilgili girişimler.
- **Endüstriyel** – bu harcamalar ekonomik faaliyeti güçlendirmeyi ve kilit konumdaki endüstri sektörleri yatırımlarını geliştirmeyi amaçlayan malî destek programlarını kapsar.

Yukarıdaki kategoriler farklı faaliyetler olmakla birlikte, bu kategorilerin amaçları zaman zaman birbirleriyle ilişkili olduğu için örneğin altyapısal ve sosyal harcamaların bir karmasıyla karşılaşılabilir. Yatırım harcamalarının gerekleri değişik koşullara göre ortaya çıktığından ve farklı amaçları gerçekleştirmek durumunda olduklarından yatırım faaliyetlerinden projeler olarak söz edilecektir. Büyüklük ve

kurum olarak değişiklik göstermesine rağmen, bütün projelerin, projeden elde edilen kâr, icrada veya uygulamada vaktindelik, maliyet, kalite, projenin kârla doğrudan ilgilendirilen kapsamı gibi aynı yönetsel veçheleri bulunmaktadır.

Yukarıda sözü geçen harcama kategorilerinin denetimi uygunluk ve performans değerlendirmesinin dengeli bir karmasından oluşur. Bu nedenle, projenin bütün yönlerini inceleyecek bütüncül bir yaklaşım benimsenmelidir. Stratejik düzeyde (yönetim tarafından) performans göstergelerinin oluşturulması son derece önemlidir. Bu göstergeler, projenin planlanmasını, icrasını ya da uygulanmasını ve muhtemel getirisini kavramalıdır. Bu tür göstergelerin bulunmaması halinde, inceleme elemanı yönetim araçları olarak bu tür değerlendirmelerden yararlanılmasının önemine işaret etmelidir. İnceleme elemanı tarafından kabul edilen göstergeler denetlenene iletilmelidir.

Geçerli prosedürlere ve düzenlemelere uygunluk testi yapılmalıdır. Projenin büyüklüğü ve yönetim modelleri bir %100 uygunluk incelemesinin mi yoksa bir temsili örnekleme mi benimsenmesi gerektiğini gösterecektir. Bu aşamada inceleme elemanı tarafından potansiyel yüksek risk alanlarını gösteren bir risk değerlendirme çalışması yapılmalıdır.

Yatırım harcamalarının denetimi, ayrıca, son ürüne yön veren süreçlerin incelenmesini gerekli kılmaktadır. Bu tür bir inceleme, gereken spesifikasyonların ve ilgili test çerçevesinin denetimine imkân veren yüksek düzeyde bir detayı içermektedir. İncelemenin bu aşaması teknik yönelimlidir ve inceleme elemanı sofistike konular söz konusu olduğunda dış bağımsız danışmanlara başvurulmalıdır. Kuşkusuz bu durum, projenin nihaî kalitesine yansır. Sunulan ürünün ya da hizmetin gerçek anlamda tahsis edilen fonları yansıtmasını temin bakımından her proje yönetim ekibi için kalite güvencesi en ön sırada olmalıdır.

Yatırım harcamaları ile doğrudan ilişkili bir başka etken “zaman”dır. Harcamanın uygun zamanda planlanıp planlanmadığı ve ödenip ödenmediği konusunda gereken önem verilmelidir. Bu, ancak, projenin kavramsal aşamasında hazırlanması gereken fizibilite çalışmaları vasıtasıyla tesis edilebilir. Karar alıcı ve uygulayıcı personelin belirlenmiş zaman parametreleri çerçevesinde faaliyet göstermelerini sağlamak bakımından, mevcutsa, bu çalışmalara başvurulmalıdır.

Vurgulamak gerekir ki, zaman sınırlayıcı ana bir etkidir ve nihaî olarak malî cepheyi ve harcamadan elde edilecek getiriyi ya da kârı etkileyecektir.

Bitmiş proje, harcamanın planlanmış amaçlarının kavramsal aşamada arzulanıldığı gibi, fiilen tamamlanıp tamamlanmadığını gösteren en iyi ve en eksiksiz performans göstergesidir. Yukarıda söz edilen aşamalar ayrı ayrı ele alınmış olsalar da, hepsi malî cepheyle bağlantılıdır.

2300. Kamu Kesimini Kapsayan Sorunlarla İlgili Denetim

Kamu Kesimini Kapsayan Sorunlarla ilgili Denetim, Devletin çeşitli Birimleri (Divisions), Kurumları (Departments) ve Ofisleri için ortak meselelerin incelenmesini kapsar. Seyahat, ulaşım, personel aylıkları, ödenekler bu tür meselelerin bir kaçıdır. Geçerli kurallardan ve düzenlemelerden sapmalara, mevzuata aykırılıklara ve diğer yönlerle ilişkin düşünceler dahil olmak üzere kamu kesimini kapsayan sorunlar genellikle düzeltici önlemler ile birlikte Sayıştay Başkanı tarafından Yıllık Raporunda Parlamente'nin dikkatine sunulur.

2350. Soruşturmalar ve Özel Denetimler

Sayıştay'ın tam anlamıyla denetim olarak tanımlanmayan başka hizmetler ve faaliyetler üretmesi de söz konusu olabilir.

Bu hizmetler ve faaliyetler kapsamına şunlar girer:

- Oturumlarda ve toplantılarda yararlanılmak üzere sorular hazırlayarak Kamu Hesapları Komitesine yardımcı olunması,
- Yeni bir programın ya da program önerisinin değerlendirilmesinde kullanılacak metotlar ve yaklaşımlar geliştirmek,
- Halihazır işlemleri değerlendirmeksizin çeşitli varsayımlara göre potansiyel program sonuçlarının tahmin edilmesi,
- Soruşturma görevi yürütülmesi.

Esas itibariyle bilgi derleme karakterinde olan bu faaliyetleri bir kanaati gerektiren olağan denetim fonksiyonlarından ayırmak amacıyla bunlar bu Elkitabında genellikle “Özel İncelemeler” olarak adlandırılmaktadır.

Özel incelemeler ya Denetim Planı'nın bir parçası olarak Sayıştay Başkanı'nın inisiyatifıyla ya da Kamu Hesapları Komitesi'nin özel talebi üzerine yapılmaktadır. Özel incelemeler yapmaya ilişkin yasal yetki, raporlamanın tarzı ve formatı (memorandum, raporlardan farklı olarak belli bir yasal deyim kullanılması) 1997 tarih ve XVI sayılı Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu'nda yer almaktadır.

Sayıştay Başkanı, bu tür denetim dışı çalışmaların yürütülmesine uygulanabilecek standartlar ve kriterler için, genellikle, siyasalar, rehberler ve prosedürler oluşturarak Sayıştay görevlilerine gönderir.

2500. Denetim Terminolojisi

1992 tarihli INTOSAI Denetim Standartlarından seçilip oluşturulan sözlükçe 5. Ek olarak ilişikte yer almaktadır.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM: MALTA SAYIşTAYI GENEL DENETİM STANDARTLARI

3000 Devlet Denetiminde Temel Önergeler (Postulates)

3050 Bağımsızlık

3100 Uzmanlık

3200 Gerekli Özen

3250 Gizlilik (Confidentiality)

3300 Avrupa Sayıştayı İle İlişkiler

3400 Özel Sektör Denetçileri ve Uzmanlarıyla İlişkiler

3500 Uygun Nitelikleri Taşıyan Personelin İstihdamı

3600 Sayıştay Personelinin Geliştirilmesi ve Eğitimi

**3700 Denetim Elkitapları ve Diğer Yazılı Rehber ve
Talimatlar**

**3800 Denetim Görevine Uygun Becerilere Sahip
Personelin Tahsisi**

**3850 Yetki Devri, Yönlendirme, Gözetim ve Gözden
Geçirme**

3900 Denetim Çalışmasının İzlenmesi

3950 Yolsuzluktan ve Kötü Davranıştan Şüphelenme

Yüksek Denetim Kurumlarının¹ (Sayıştayların) başta gelen sorumluluğu denetim görev ve yetkileri ilgili olarak uygun gördükleri denetim standartlarını oluşturmak ve uygulamaktır.

Genel Denetçi (Sayıştay Başkanı) ve Malta Ulusal Denetim Ofisi (Sayıştay) önemli sayılan bütün meselelerde INTOSAI Denetim Standartlarına uygunluğu bir zorunluluk olarak değerlendirmektedir. Bazı standartların uygun olmadığı (Sayıştayın yürüttüğü denetim dışı görevlerde olduğu gibi) ürünün kesintisiz biçimde yüksek kalitede olmasını sağlamak bakımından Sayıştay Başkanı uygun standartları ve kriterleri belirler.

Sayıştay Genel Denetim Standartlarının tasarımı açıklayıcı Temel Önergeler'i kapsama dahil eder. Genel Standartlara önemli bir vurgu yapar ve Lima Deklarasyonunun resmen ilanının ardından INTOSAI tarafından 1984 yılında kurulan Denetim Standartları Komitesince kabul edilen ilkeleri yansıtır.

3000. Devlet Denetiminde Temel Önergeler (Postulates)

Temel Önergeler Denetim Standartlarının genel çatısını ifade etmektedir. Temel Önergeler kamusal hesapverme sorumluluğu ile denetim görev ve yetkisini betimler ve standartların dayanağını teşkil eden varsayımların, hipotezlerin ve mantıksal prensiplerin ana noktalarını belirtir. Bu önergeler, ayrıca, özellikle uygulanacak spesifik standartların bulunmadığı durumlarda denetim personelinin kanaat oluşturmasında ölçme işaretleri olarak hizmet görür.

Temel Önergeler şunlardır:

- a. Sayıştay Başkanı devlet denetiminin icrası sırasında ortaya çıkan değişik durumlara kendi değer yargısını uygular.
- b. Komisyonunun artan bilinçlenmesi ve kamu kaynaklarını yöneten kişilerin ve kuruluşların kamuoyuna hesapvermeleri yolundaki talep açıkça ortaya çıkmış olduğundan bir hesapverme sorumluluk sürecinin yürürlüğe konulmasına ve etkili bir şekilde işletilmesine ihtiyaç bulunmaktadır.

¹ Yüksek Denetim Kurumu terimi, yasa gereğince, bir ülkedeki yüksek kamu denetim fonksiyonunu icra eden kamu kurumunu ifade etmektedir.

- c. Devletteki yeterli bilgi kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemleri hesapverme sorumluluk sürecini kolaylaştırır. Üst yönetim finansal raporların ve diğer bilgilerin biçiminin ve içeriğinin doğruluğundan ve yeterliliğinden sorumludur.
- d. İlgili makamların; devlet ihtiyaçlarına uygun finansal raporlama ve bildirim ile ilgili kabul gören muhasebe standartlarının ilanını ve denetlenen kurumların spesifik ve ölçülebilir amaçlar ve performans hedefleri oluşturmalarını sağlaması gerekir.
- e. Kabul gören muhasebe standartlarının istikrarlı biçimde uygulanması mali durumun ve faaliyet sonuçlarının dürüst bir biçimde sunumuna yol açmalıdır.
- f. Yeterli iç kontrol sisteminin varlığı hata ve aykırılık riskini en aza indirir.
- g. Yasal düzenlemeler, denetime tabi faaliyetlerin kapsamlı bir değerlendirmesi için gerekli olan ilgili bütün verilere erişimde denetlenen kurumlarla işbirliğini kolaylaştırır.
- h. Bütün Sayıştay faaliyetleri Sayıştay Başkanının görev ve yetkisi içinde olmalıdır.
- i. Sayıştay performans ölçülerinin sağlam bir temele dayandığının denetimine yönelik tekniklerin geliştirilmesini hedefleyen çalışmalarda bulunmalıdır.
- j. Sayıştay, denetimi ile denetlenen kuruluş arasındaki çıkar çatışmasından kaçınmalıdır.

3050. Bağımsızlık

Sayıştay ve Sayıştay Başkanı bağımsız olmalıdır.

Denetimde bağımsızlığa ve tarafsızlığa olan ihtiyaç yaşamsaldır. Dolayısıyla, hem yasamadan hem de yürütmeden yeterli derecede bağımsız olma denetimin icrası ve sonuçlarının inandırıcılığı bakımından gereklidir.

Denetçi bağımsızlığının teorisi ve sürdürülmesi için kriterler:

Yasama organı Sayıştay'ın hizmetlerinin başlıca kullanıcılarından birisidir. Sayıştay Başkanı görev ve yetkisini Malta Anayasası'ndan almaktadır ve Sayıştay Başkanı'nın fonksiyonunun sık rastlanan bir özelliği Parlamento'ya olan raporlamadır. Sayıştay'dan Sayıştay Başkanı'nın raporlarını incelemek için Parlamento tarafından yetkili kılınan komiteler dahil olmak üzere, Parlamento ile yakın ilişki içinde çalışması istenebilir. Bu tür bir ilişki Sayıştay'ın yaptığı işin etkili biçimde izlenmesine katkıda bulunabilir.

Keza, Devlet bütçesi ve idare üzerinde icra edilen denetimlerin önemli sonuçları ve denetlenen idarelerle olan uyumsuzluklar ve anlaşmazlıklar raporlar, memorandumlar ve diğer özel iletiler yoluyla Parlamento'nun dikkatine sunulmalıdır.

Parlamento'nun bünyesinde Özel (Daimi) bir Komite kurulmuş olduğundan, Kamu Hesapları Komitesi, Bakanların, denetlenen kuruluşların temsilcilerinin ve diğer temsilcilerin huzurunda Sayıştay Başkanı'nın raporlarındaki görüşleri incelemekle görevlidir. Parlamento ile Sayıştay Başkanı arasındaki yakın ilişki parlamento komitelerinin ve özellikle Kamu Hesapları komitesinin çalışmalarına teknik yardımda bulunmak yoluyla hayata geçirilebilir.

Sayıştay Başkanı, Kamu Hesapları Komitesi üyelerine Denetim Raporları, Memorandumlar ya da Özel İletimler hakkında olgulara dayalı brifingler verebilirse de, kendi denetim sorumluluklarına yönelik tarafsız yaklaşımı korumak bakımından politik etki karşında bağımsızlığını sürdürmesi gerekir. Bu, Sayıştay'ın belli politik çıkar arzularını karşılamaya istemli olmaması ve istekli gibi görünmemesi anlamına gelmektedir.

Sayıştay Başkanı'nın ve Sayıştay'ın Parlamento tarafından kabul edilen yasalara uyması gerekmektedir de, yeterli bağımsızlık, denetimlerin programlanmasında, planlanmasında ve icrasında yasama organının herhangi bir kişinin ya da makamın yönlendirmesine bir şekilde bağlı olmamayı gerektirmektedir. Sayıştay öncelikleri belirlemede, çalışmasını Sayıştay Başkanı'nın görev ve yetkisine uygun olarak programlamada ve üstlenilecek denetimler için uygun metodolojileri seçmede özgürlüğe gereksinme duyar.

Sayıştay Başkanı'nın ve Sayıştay'ın Kamu Hesapları Komitesi'nin spesifik soruşturma taleplerini dikkate alması uygunsa da, kendisinin ve Sayıştay'ın icra edeceği bütün denetim çalışmalarının tarzını belirlemede Sayıştay Başkanı'nın özgür olması gerekir.

Mevcut mevzuatın, minimum raporlama gereklerini (bir denetim kanaatine (opinion) tabi olacak meseleler ve bu tür raporların hazırlanacağı zaman dilimi dahil) gerektiği şekilde belirttiği durumlar hariç, raporların içeriği ya da zamanlaması konusunda herhangi bir sınırlama olmaksızın, Sayıştay Başkanı'nın Parlamento'ya ve onun meşru temsilcilerine raporlar sunmasıyla ilgili esnek düzenlemeler bağımsızlığın muhafazasına destek verir.

Parlamentonun, Sayıştay Başkanı'na ve Sayıştay'a, kendisinin görev ve yetkisini etkili şekilde yürütmesi için Sayıştay Başkanı'nın hesapverme sorumluluğunun bulunduğu yeteri miktarda kaynağı sağlaması gerekir.

Yürütme organının ve Sayıştay Başkanı'nın kamusal hesapverme sorumluluğunu geliştirmede bazı ortak çıkarları vardır. Ancak Yürütme'nin asıl ilişkisi dış denetçi ile olanıdır. Aslında, Sayıştay Başkanı'nın raporları, idaredeki eksikliklere dikkat çekmek ve iyileşmelerle ilgili tavsiyelerde bulunmak suretiyle, Yürütme'ye yardımcı olur. Ne var ki, Sayıştay Başkanı'nın görevinin icrasındaki bağımsızlığı zaafa uğratabilecek türden Yürütme fonksiyonlarına katılmaktan kaçınmaya özen gösterilmelidir.

Yürütme'nin, Sayıştay Başkanı'nın ya da Sayıştay'ın denetim görev ve yetkisini yerine getirmesi ile ilgili olarak herhangi bir yönlendirme yetkisinin bulunmaması Sayıştay Başkanı'nın bağımsızlığı açısından önemlidir. Denetçi, bir denetimi yapmaya, değiştirmeye ya da bu denetimi yapmaktan kaçınmaya, denetim bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini örtbas etmeye veya değiştirmeye zorlanmamalıdır.

Bazı alanlarda, Sayıştay ile Yürütme arasında belli bir ölçüde işbirliği bulunması arzulanan bir şeydir. Sayıştay Başkanı, Muhasebe Standartları ve Politikaları ile Mali Tabloların biçimi gibi konularda Yürütme'ye tavsiyelerde bulunmaya istekli olmalıdır. Bu tür tavsiyelerde bulunulmasında Denetçi, denetim görevinin bağımsız şekilde icrasına zarar verecek açık ya da örtülü bir taahhütten kaçındığından emin olmalıdır.

Sayıştay Başkanı'nın ve Sayıştay'ın bağımsızlığının muhafazası Yürütme'nin Sayıştay Başkanı'na denetim ile ilgili meseleler hakkında öneride bulunmasına engel değildir. Ancak eğer Sayıştay Başkanı yeterince bağımsızsa, bu tür talepleri reddetme yetkisine sahip olmalıdır. Program da dahil olmak üzere denetim işleriyle ilgili kararların nihai olarak kendisine ait olduğu Sayıştay Başkanı'nın bağımsızlığı konsepti açısından son derece önemlidir.

Kamusal hesapverme sorumluluğunun etkin şekilde geliştirilmesi, Sayıştaya, denetim sorumluluklarını makul bir tarzda yerine getirmesine imkan verecek kaynakların sağlanmasını gerektirmektedir. Yürütme tarafından konulan ve Sayıştay Başkanı'nın görevini yerine getirmesini tahdit eden kaynak kayıtlamaları ve diğer sınırlandırmalar Sayıştay Başkanı tarafından Yasama Organı'na raporlanacak önemde bir meseledir.

Yasal görev ve yetki, denetlenen kurumlar ve onların faaliyetleriyle ilgili bütün mekanlara ve kayıtlara Sayıştay Başkanı tarafından doğrudan doğruya ve özgürce ulaşma imkânını sağlamalı ve kişilerin ya da kuruluşların ellerindeki gerekli bilgilere erişmek için Denetçi'ye gereken yetkileri vermelidir. Ayrıca, yasal düzenleme ya da teamül gereğince, üst yönetim (executive) Sayıştay'ın görevlerini yerine getirmesi için gerekli ve uygun gizlilik dereceli bilgilere Denetçi tarafından erişilmesine müsaade etmelidir.

Tepe yönetici konumundaki Denetçi'nin (Head of Auditor) görev süresi ile ilgili koşullar, örneğin sabit, uzun süreli ya da belli emeklilik yaşına kadar kaydıyla atama, Sayıştay'ın Yürütmeden bağımsızlığına katkıda bulunmalıdır. Buna karşılık, Denetçi'yi Yürütmeyi memnun etme baskısı altına sokan görev süresi koşulları bağımsızlığı aşındırıcı bir etkiye sahip olacaktır. Bu nedenle, ilke olarak atamanın sona ermesiyle ya da işten çıkarmayla ilgili hükümlerin ancak yargıçlara ya da benzerlerine uygulanana benzer bir süreçten geçirilerek uygulanması arzu edilir.

Sayıştay Başkanı'nın fonksiyonlarını Yürütmeden bağımsız olarak yerine getirmesi yeterli olmayıp bu şekilde görünmesi ve dolayısıyla, kendi görev ve yetkisinin ve bağımsız statüsünün toplum tarafından çok iyi anlaşılması gerekir. Denetçi, fırsatlar çıktıkça, bir anlamda eğitici bir rol üstlenmelidir.

Yürütme içinde yer alan kuruluşlar her ne kadar, Sayıştay'ın görevini yerine getirmesindeki bağımsızlığını tehlikeye düşürecek konumda değillerse de, Sayıştay'ın fonksiyonel bağımsızlığı Sayıştay idaresinin yürütmeye dahil kuruluşlarla, endüstriyel ilişkiler, personel yönetimi, varlık yönetim ya da olağan ekipman ve mal alımı gibi konularda anlaşmalar yapmasını yasaklamayı gerektirmez.

Sayıştay, denetlenen kuruluşlardan bağımsız olmalıdır. Ancak Sayıştay, onlarla dostça ilişkilerini sürdürmek amacıyla, denetlenen kuruluşlar arasında rolü ve fonksiyonu hakkında anlayış oluşturulmasına çaba göstermelidir. İyi ilişkiler Sayıştayca bilgilerin serbestçe ve doğrudan elde edilmesine ve müzakerelerin karşılıklı anlayış ve saygı ortamında cereyan etmesine yardımcı olabilir. Bu düşünce içinde Sayıştay, bağımsızlığını korurken, kamu muhasebesi ya da mevzuat gibi alanlarda idare tarafından planlanan reformlara katılmayı kabul edebileceği gibi, kendi yetkisini ve uzmanlığını etkileyen yasa ve yönetmelik taslaklarının hazırlığı ile ilgili olarak kendisine danışılmasına muvafakat gösterebilir. Ne var ki, bu tür durumlarda, Sayıştay Başkanı açısından mesele idari işleyişe müdahale etmekten ziyade, Sayıştay'ın mali yönetim deneyimini onların yararlanmasına sunarak ve teknik yardım sağlayarak bazı birimlerle işbirliğinde bulunmaktır.

Denetçi'nin kabul ettiği görevin bir taahhüt mektubunda belirtildiği özel sektör denetiminin aksine denetlenen kuruluş Sayıştay Başkanı ya da Sayıştay'la bir müşteri ilişkisi içinde değildir. Sayıştay Başkanı denetim kanaatlerini (opinions), sonuçlarını ve tavsiyelerini oluştururken yönetimin görüşlerini alarak görevini özgürce ve tarafsız biçimde yerine getirmek durumundadır. Ancak, üstlenilen denetimin kapsamı ve niteliği bakımından denetlenen kurum yönetimine karşı bir sorumluluğu bulunmamaktadır.

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay denetlenen kuruluşun yönetimine ve çalışmalarına katılmamalıdır. Denetim personeli yönetim komitelerinin üyeleri olmamalı ve istişari görüş vermek söz konusu ise, denetim görüşü ya da tavsiyesi olarak iletilmeli ve tereddütsüz bir şekilde kabul görmelidir.

Denetlenen kurum yönetimi ile tarafsızlığın zayıflamasına yol açan sosyal hısımlık ya da diğer ilişkiler türünden yakın bağlantıları olan herhangi bir denetim personeli o kuruluşun denetimi için görevlendirilmemelidir.

Denetim personeli, denetlenen kuruluş personeline işleri ile ilgili olarak talimat vermeye girişmemelidir. Denetçinin, denetlenen kuruluşun çalışma programlarının ve faaliyetlerinin süregelen incelemesini kolaylaştırmak amacıyla, denetlenen kuruluş bünyesinde kalıcı ofis kurmaya karar verdiği durumlarda, denetim personeli denetlenenin yönetiminin sorumluluğunda sayılan herhangi bir karar alma ya da onay sürecine müdahil olmamalıdır.

3100. Uzmanlık

Sayıştay, bir bütün olarak, gereken uzmanlığa sahip olmalıdır.

Aşağıdaki paragraflar uzmanlığı bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Sayıştay Başkanı'nın görev ve yetkisi denetim kanaatleri, sonuçları ve tavsiyeleri oluşturma ve raporlama sorumluluğu yüklemektedir.

Sayıştay içindeki tartışmalar tarafsızlığı ve görüşlerin ve kararların güvenilirliğini artırmaktadır. Ancak, Sayıştay Başkanı, biricik tepe yönetici olduğundan, bütün görüşler ve kararlar O'nun tarafından veya O'nun adına belirlenir ya da alınır.

Sayıştay Başkanı tarafından üstlenilen görevler ve sorumluluklar kamusal hesapverme sorumluluğu konsepti bakımından son derece önemli olduğundan, Sayıştay, denetimlerine en yüksek kalitede metodolojileri ve prosedürleri uygulamalıdır. Bu nedenle, Sayıştay standartlarına, planlama prosedürlerine, metodolojilere ve denetim personeli ya da dış uzmanlar tarafından yapılan gözetime tam bir uyum sağlamak suretiyle kalitesi zedelenmemiş denetim raporları ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmek üzere prosedürler formüle etmek Sayıştay Başkanına düşen bir görevdir.

Sayıştay, denetim görevinin etkili bir şekilde yerine getirilmesi için gerekli becerilere ve deneyime bir bütün olarak sahip olmalıdır. Görev çerçevesinde, üstlenilecek denetimlerin niteliği ne olursa olsun, denetim çelişmesi eğilimleri, deneyimleri denetim işinin niteliğine, kapsamına ve karmaşıklığına uygun kişiler tarafından icra edilmelidir. Sayıştay kendisini sistem temelli teknikler, analitik inceleme metotları, istatistiksel örnekleme ve bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerinin

denetimi dahil olmak üzere, eksiksiz ve güncel bir denetim metodolojisi ile teçhiz etmelidir.

Sayıştay Başkanı'nın görev ve yetkisi ne kadar geniş ve takdire dayalı olursa, bütün görev çerçevesinde performansın kalitesinin sağlanması işi o kadar karmaşık hale gelir. Yürütülecek denetimlerin sıklığı ve sunulacak raporların niteliği konularında Sayıştay Başkanı'na takdir alanı bırakan bir yetki, Sayıştay içinde yüksek standartta bir yönetime ihtiyaç gösterir.

3200. Gerekli Özen

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay, resmen kabul edilmiş Denetim Standartlarına uyma konusunda gereken özeni ve ilgiyi göstermelidir. Bu kanıtların belirlenmesinde, toplanmasında ve değerlendirilmesinde; bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin raporlanmasında gösterilecek özeni kapsar.

Aşağıdaki paragraflar gerekli özeni bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay kuruluşların ve kamu teşebbüslerinin denetiminde tarafsız olmalı ve bu şekilde görülmeli; bunların değerlendirilmesinde ve denetim sonuçlarının raporlanmasında objektif (fair) olmalıdır.

Teknik becerilerin kullanılması ve uygulamaya konulması belli bir denetimin karmaşıklığına uygun kalitede olmalıdır. Sayıştay'ın kontrol yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya yolsuzluğun, usulsüz ya da yasalara aykırı harcamanın, yetkisiz işlemlerin, savurganlığın, verimsizliğin ya da dürüstlükten uzaklığın göstergesi olabilecek sonuçlarla ilgili olaylara karşı uyanık olması gerekir.

Yetkili ve kabul görmüş organın kamu teşebbüsleri tarafından uygulanacak muhasebe ve raporlama için standartlar ya da rehberler oluşturduğu durumlarda, Sayıştay incelemesi sırasında bu tür rehberlerden yararlanabilir.

Eğer Sayıştay Başkanı; dış uzmanları danışmanlar olarak istihdam ediyorsa, bunların uzmanlıklarının ve yeteneklerinin söz konusu özel görevlere uygun olduğundan kendinin güven duyması için gerekli özeni

göstermelidir. Ayrıca, denetim sözleşmelerinin planlama, denetim kapsamı, denetimin icrası ve raporlaması konularını belirlemede Sayıştay Başkanı açısından yeterli düzenlemeyi içermesinin temine gerekli dikkat sarf edilmelidir.

Eğer Sayıştay Başkanı fonksiyonların icrası sırasında Sayıştay dışındaki uzmanlardan tavsiye isteme yoluna giderse, bu tür düzenlemelerde gerekli özenin gösterilmesi ile ilgili standartlar performans kalitesinin muhafazası üzerinde de bir etkide bulunur. Dış uzmanlardan tavsiye alınması Sayıştay Başkanı'nın kanaatler oluşturulmasındaki veyahut denetim görevleriyle ilgili olarak ulaşılan sonuçlardaki sorumluluğunu azaltmaz.

Sayıştay başka denetçinin/denetçilerin çalışmalarından yararlandığında, diğer denetçinin/denetçilerin gerekli özeni gösterdiği ve ilgili Denetim Standartlarına uygunluğun güvencesini sağlayacak yeterli prosedürler uygulamalıdır. Çalışmanın kalitesi konusunda tatmin olmak için Sayıştay diğer denetçilerin çalışmalarını gözden geçirebilir.

Sayıştay'ın çalışmaları sırasında denetlenen kuruluş hakkında edinilen bilgiler, denetimin amacı ve Sayıştay Başkanı'nın sorumluluklarına uygun olarak kanaat oluşturma ve raporlamada bulunma amaçları dışında kullanılmamalıdır. Sayıştay'ın denetim konuları ve denetimi sırasında edinilen bilgilerle ilgili olarak gizliliği sürdürmesi esastır. Ancak, Sayıştay Başkanı, yasaya karşı işlenen suçları ilgili kovuşturma makamlarına bildirmeye yetkili olmalıdır.

3250. Gizlilik (Confidentiality)

Denetlenen organdan ya da bu organ hakkında edinilen bilgiler organın bilgisi ve rızası olmaksızın üçüncü kişilere açıklanmamalıdır. Resmi izin alınmadıkça ya da bilgiler zaten kamuoyuna resmen açıklanmış olmadıkça, resmi bilgiler yetkisiz kişilere açıklanamaz. Sayıştay personeli yükledikleri işi ve üstlendikleri diğer denetimleri kurumdaki meslektaşlarıyla ve daha önemlisi arkadaşlarla, akrabalarla ve kurum dışındaki diğer kişilerle görüşürken dikkatli ve ketum olmalıdırlar. Hangi biçimde muhafaza ediliyor olursa olsun, bütün bilgilerin gereken güvenliği ve gizliliği her zaman için sağlanmalıdır.

3300. Avrupa Sayıştayı İle İlişkiler

Avrupa Topluluğu'nu kuran Antlaşma, Avrupa Birliği Sayıştayı'nın ulusal denetim organları ya da bu organlar gerekli yetkilere sahip değilse, uzman ulusal kurumlarla ilişkide bulunarak denetimlerini icra etmesini öngörmektedir. Bu hükmün amacı Avrupa Birliği Sayıştayı ile Üye Devletlerin Ulusal Denetim Kurumları arasında fonksiyonel bir bağ kurmaktır. Avrupa Birliği Sayıştayı'nın denetimlerine katılma yetkisine sahip Ulusal Denetim Kurumları kendi denetim çalışmalarından kazanılan bilgiler ve mevzuat ve kendi ülke idarelerinin çalışmaları hakkındaki birikimleri -ki bu birikimler herhangi bir denetçi açısından vazgeçilmez önemdedir- temel bir kaynak teşkil etmektedir. Avrupa Birliği Sayıştayı'nın Üye devletlerdeki denetimi sırasındaki işbirliğine ilaveten, birkaç ulusal denetim kurumu Avrupa Birliği Sayıştayı ile ortak denetimler yürütmektedir.

Malta Avrupa Birliği'nin üyesi olursa, bu, Sayıştay'ın Avrupa Birliği Sayıştayı ile ilişkisi olacaktır. Avrupa Birliği'ne aday bir ülke olarak, halihazırda, Sayıştay ile Avrupa Birliği Sayıştayı arasındaki ilişkiler bilgi alışverişi ve iki organ karşılıklı tanıma ziyaretleri temelinde yürütmektedir. Sayıştay ile Avrupa Birliği Sayıştayı arasında temas Avrupa Birliği Aday Ülkeleri Çalışma Grubu Komitesi aracılığıyla gerçekleşmektedir. Bu komitenin çalışmaları, Sayıştayları katılım sürecine daha çok müdahil olmaları yolunda teşvik etmek, Avrupa Birliği'ne aday ülkelerde denetim alanında en iyi Avrupa uygulamalarını desteklemek ve katılım öncesindeki ve katılım sonrası olası fonları denetimler açısından daha iyi bir konumda olmaları için bu ülkelerdeki Sayıştayların rolünü arttırmak ve güçlendirmektir.

Avrupa Birliği Sayıştayı, ayrıca, katılımcıların, Avrupa Birliği Sayıştayı'nın rolü, fonksiyonları hakkında pratik deneyim kazanmaları için aday ülke personeline stajyerlik imkanı sağlamaktadır.

3500. Uygun Nitelikleri Taşıyan Personelin İstihdamı

Sayıştay, uygun nitelikleri taşıyan personeli istihdam etmeye yönelik siyasetleri ve prosedürleri resmen kabul etmelidir.

Aşağıdaki paragraf istihdamı bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Denetim personeli uygun akademik niteliklere sahip olmalı ve gerekli eğitim ve deneyimle donatılmalıdır. Sayıştay Başkanı, denetçilerin atanmaları için gerekli asgari eğitim koşullarını belirler ve düzenli olarak gözden geçirir.

3600. Sayıştay Personelinin Geliştirilmesi ve Eğitimi

Sayıştay görevlerini etkin bir şekilde yerine getirebilmeleri için Sayıştay personelinin yükselme esaslarının tanımlanmasına yönelik siyasetleri ve prosedürleri kabul etmelidir.

Aşağıdaki paragraflar eğitimi ve gelişmeyi bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Sayıştay Başkanı, Sayıştay içinde gerektiğinde, kurum içi eğitim sağlanması ve dış kurslara katılımın teşvik edilmesi dahil olmak üzere, denetim personelinin sürekli mesleki gelişimini sağlama yönünde gerekli girişimlerde bulunmalıdır.

Sayıştay, denetimlerin planlanmasına yardımcı olmak ve mesleki gelişim ihtiyaçlarını belirlemek üzere denetim personelinin beceri envanterini tutmalıdır.

Sayıştay Başkanı, denetçilerin ve diğer Sayıştay görevlilerinin yükselmeleri için eğitim koşulları dahil olmak üzere, kriterler belirlemeli ve bu kriterleri düzenli olarak gözden geçirmelidir.

Ayrıca Sayıştay Başkanı üstlenilen denetimlere özgü denetim teknikleri konusunda denetim personelinin mesleki gelişiminin sağlanması için siyasetleri ve prosedürleri belirlemeli ve sürdürmelidir.

Sayıştay personeli, yasama organının rolü, Yürütmenin çalışmalarını yöneten yasal ve kurumsal düzenlemeler ve kamu teşebbüslerinin tüzükleri gibi hususlar dahil olmak üzere, devlet ortamını yeterli şekilde kavramalıdır. Ayrıca, eğitilmiş denetim personeli, Sayıştay'ın Denetim Standartları, siyasetleri, prosedürleri ve uygulamaları hakkında gerekli bilgiye sahip olmalıdır.

Mali sistemlerin, muhasebe kayıtlarının ve finansal tabloların denetimi, muhasebe alanında ve ilişkili bilim dallarında eğitimi ve denetlenen kuruluşun hesap verme sorumluluğunu etkileyen yürürlükteki mevzuat

ve Başkanlık Kararnameleri dahil olmak üzere Devletin faaliyet ortamı hakkında yeterli bilgi sahibi olmayı gerektirmektedir. Bunun yanı sıra, yukarıdakilere ilaveten idare (administration), yönetim, ekonomi ve sosyal bilimler gibi alanlarda eğitimi gerekli kılabilir.

Sayıştay Başkanı, Sayıştay içinde, denetim personelini bir meslek örgütünün üyeleri olmaya ve bu örgütün faaliyetlerine katılmayı teşvik etmelidir.

3700. Denetim Elkitapları ve Diğer Yazılı Rehber ve Talimatlar

Sayıştay denetimlerin icrası hakkında elkitapları ve diğer yazılı rehber ve talimatlar hazırlanmasına yönelik siyasaları ve prosedürleri resmen kabul etmelidir.

Aşağıdaki paragraf yazılı rehberi bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Sayıştay Başkanı'nın personeline sirkülerler aracılığıyla rehberin ulaştırılması ve Sayıştay'ın siyasalarını, standartlarını ve uygulamalarını belirleyen güncel Denetim Elkitabı'nın bulunması denetimlerin kalitesinin muhafazası bakımından önemlidir.

3800. Denetim Görevine Uygun Becerilere Sahip Personelin Tahsisi

Sayıştay, bünyesinde mevcut becerileri ve deneyimi destekleyecek; mevcut olmayan becerileri belirleyecek; becerileri denetim arasında uygun şekilde dağıtacak ve denetime yeteri sayıda personel ayıracak ve gerekli özenini ve ilginin ihtiyaç gösterdiği seviyede hedeflerini gerçekleştirmek üzere yeterli planlamaya ve gözetime sahip olmasına imkan verecek siyasaları ve prosedürleri resmen kabul etmelidir.

Aşağıdaki paragraf becerilerin kullanımını bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Uygun becerilere sahip personelin işe tahsisini ve denetimde kullanılacak insan kaynakları üzerinde kontrolü sağlamak üzere her bir denetim için gereken kaynaklar değerlendirilmelidir.

Yüksek öğrenim birikimlerinin spesifik olarak ne ölçüde denetim göreviyle ilişkili olduğu üstlenilen denetimin türüne göre değişmektedir. Her bir denetçinin denetim görevinin bütün yönleri üzerinde uzmanlığının bulunması gerekli değildir. Ancak, personelin denetim görevlerine tahsisini düzenleyen siyasalar ve prosedürler, ilgili ekibin belli bir denetim üzerinde toplu olarak gerekli becerilere ve uzmanlığa sahip olmasını sağlamak üzere, denetim görevinin niteliğinin gerektirdiği denetim becerilerine sahip personelin kullanıma hazır olmasını amaçlamalıdır. Denetim bulgularının, sonuçlarının çabuk anlaşılabilir ve sağlam temele dayalı olmasını ve denetim konusunun yeterli biçimde anlaşıldığını göstermesini sağlamak amacıyla denetimin başarılı şekilde yürütülmesini gerektirmesi halinde Sayıştay Başkanı'nın dışarıdaki kaynaklardan uzmanlık gerektiren becerileri sağlaması yolu açık olmalıdır. Sayıştay'ın ihtiyaçlarının ne kadarının kurum içi uzmanlıkla ne kadarının da dış uzmanların istihdamıyla en iyi şekilde karşılanacağını değerlendirmesi yapmak Sayıştay Başkanı'na düşmektedir.

Denetimlerin gözetimini (supervision) düzenleyen siyasalar ve prosedürler Sayıştay'ın misyonunun yeterli uzmanlık düzeyinde hayata geçirilmesinde önemli faktörlerdir. Sayıştay Başkanı denetimlerin uzman, Sayıştay'ın denetim standartları ve metodolojileri hakkında bilgiyle teçhiz edilmiş denetçiler tarafından planlanması ve gözetime tabi tutulmasını sağlamalıdır.

Sayıştay Başkanı'nın görev ve yetkisinin Yürütme organının bütününe kavrayan finansal tabloların denetimini kapsamaması durumunda, görevlendirilen denetim ekipleri hem kurumsal muhasebe sistemlerinin hem de merkezi kuruluşun koordinasyon düzenlemelerini ve kontrol mekanizmalarının koordineli bir değerlendirmesini üstlenecek şekilde teçhiz edilmelidir. Ekiplerin ilgili Devlet muhasebesini ve kontrol sistemlerini bilmesi ve bu tür denetime Sayıştay tarafından uygulanan denetim tekniklerinde yeterli uzmanlığının bulunması gerekir.

Eğer Sayıştay, her denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin bütününe kavrayan, performans denetimleri dahil, bütün denetimleri yapacak şekilde teçhiz edilmemişse, her bir denetlenen kuruluşun kamusal

hesapverme sorumluluklarının hayata geçirilmesi hakkında uygulanabilir maksimum güvenceyi, denetim periyodu ya da döneminde, verecek denetim faaliyet setinin belirlenmesi için kriterlere ihtiyaç duyulur.

Sayıştay kaynaklarının farklı denetim faaliyetleri arasında dağılımını belirlerken, öncelik yasa gereğince belli bir zaman dilimi içinde tamamlanması gereken denetim işlerine verilmelidir. Üstlenilecek takdire dayalı denetimlerin uygun öncelik sırasını belirlemek amacıyla stratejik planlamaya özel bir dikkat gösterilmelidir.

Görev ve yetki genişliğinde işin kalitesinin korunması ile uyumlu olarak önceliklerin saptanması, Sayıştay Başkanı'nın mevcut bilgiler ışığında takdir hakkını kullanmasını gerektirmektedir. Denetlenen kuruluşların yapı, fonksiyon ve faaliyetleri ile ilgili veri portföyünün (veya veri tabanlarının) varlığını koruması, önemli ve hassas alanları ve idarede genişleme potansiyeli bulunan sahaları belirlemede Sayıştay Başkanı'na ve Sayıştay'a yardımcı olur.

Her bir denetim üstlenilmeden önce, bu denetimin başlaması için gereken izin, Sayıştay içinde bu iş için belirlenmiş kişi tarafından verilmelidir. Bu izin; denetimin amaçlarının açık ve seçik anlatımını, beceriler anlamında denetimde kullanılacak ana kaynakları, uygun noktalarda gelişmeyi gözden geçirmeye yönelik sabit miktar düzenlemelerini ve alan çalışmasının tamamlanacağı ve denetim raporunun sunulacağı tarihleri kapsamalıdır.

3850. Yetki Devri, Yönlendirme, Gözetim ve Gözden Geçirme

Her seviyedeki ve denetim aşamasındaki denetim personelinin çalışması denetim sırasında gerektiği şekilde gözetime tabi tutulmalı ve belgelendirilen çalışma üst seviyedeki bir denetim personeli tarafından gözden geçirilmelidir.

Aşağıdaki paragraflar gözetimi ve gözden geçirmeyi bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Gözetim denetim amaçlarının gerçekleşmesini ve denetim çalışmasında kalitenin muhafazasını sağlamak bakımından yaşamsaldır. Bu nedenle, gerektiği şekilde gözetim ve kontrol tek tek denetçilerin uzmanlıklarına bakılmaksızın bütün olaylarda gereklidir.

Gözetim denetimin hem özünü hem de metodunu hedef almalıdır. Gözetim:

- a. denetim planının denetim ekibi üyeleri tarafından açık-seçik ve tutarlı şekilde anlaşılmasını;
- b. denetimin Sayıştay'ın Denetim Standartlarına ve uygulamalarına uygun olarak yürütülmesini;
- c. bir değişiklik için izin verilmedikçe denetim planına ve bu plandaki faaliyet adımlarına uyulmasını;
- d. çalışma kağıtlarının bütün sonuçları, tavsiyeleri ve kanaatleri yeterli şekilde destekleyen kanıtları içermesini;
- e. denetçilerin belirlenen denetim amaçlarını gerçekleştirmesini;
- f. denetim raporunun sonuçları, tavsiyeleri ve gerektiğinde kanaatleri içermesini

sağlar.

Bütün denetim çalışmaları, denetim kanaatlerinin ya da raporlarına son şekli verilmeden önce, üst düzey bir denetim personeli tarafından gözden geçirilmelidir. Gözden geçirme denetimin her bölümü yerine getirildikçe uygulanmalıdır. Gözden geçirme denetim çalışmasına birden çok düzeyde deneyim ve değerlendirme kazandırır ve

- a. bütün değerlendirmelerin ve sonuçların sağlam şekilde inşa edilmesini ve nihai denetim kanaatinin ya da raporunun temelini oluşturan kafi miktarda ve güvenilir, uygun ve makul denetim kanıtları tarafından desteklenmesini;
- b. bütün hataların ve olağandışı konuların gerektiği şekilde belirlenmesini, belgelendirilmesini ve ya tatmin edici bir şekilde çözüme kavuşturulması yada daha üst düzeyde bir Sayıştay görevlisinin dikkatine sunulmasını; ve
- c. ilerideki denetimlerin yürütülmesi için gerekli değişikliklerin ve iyileştirmelerin belirlenmesini, bunların kaydedilmesini ve sonraki denetim planlarında ve personel geliştirme faaliyetlerinde dikkate alınmasını

sağlamalıdır.

3900. Denetim Çalışmasının İzlenmesi

Sayıştay iç standartlarının ve prosedürlerinin verimliliğini ve etkinliğini gözden geçirecek siyasetleri ve prosedürleri resmen kabul etmelidir.

Aşağıdaki paragraflar kalite güvence gözden geçirmelerini bir Denetim Standardı olarak açıklamaktadır.

Yüksek standartta çalışma sağlamanın önemi nedeniyle, Sayıştay, denetim performansını ve sonuçlarını geliştirmek üzere, kalite güvence programlarına özel bir dikkat göstermelidir.

Bu tür programlardan sağlanan yararlar, yeterli kaynakların bu amaç için kullanıma hazır olmasını yaşamsal kılmaktadır. Bu kaynakların kullanımının elde edilecek yararlarla denk olmasını gerektirir.

Sayıştay Başkanı, Sayıştay içinde:

- a. bütüncü kalite süreçlerinin tatmin edici şekilde işlediğini teyid etmek;
 - b. denetim raporlarının kalitesini sağlamak;
 - c. iyileştirmeleri gerçekleştirmek ve kusurların tekrarından kaçınmak;
- amacıyla sistemler ve prosedürler oluşturmalıdır.

İlgili denetimler üzerinde hiyerarşik sorumluluğu bulunan personel tarafından denetim faaliyetinin gözden geçirilmesine ilaveten, iç kalitesini sağlamanın bir başka aracı olarak, Sayıştay'ın kendi kalite güvence düzenlemelerini oluşturması arzulanan bir husustur. Denetimlerden seçilen bir örnek üzerinde denetimin planlanması, icrası ve raporlanması; uygun kalitede ama o denetimlere katılmamış denetim personeli tarafından, iç kalite güvence düzenlemelerinin ve Sayıştay üst yönetimine yapılan periyodik raporlamanın sonuçları hakkında ilgili hiyerarşik denetim yönetimine danışmak suretiyle derinlemesine gözden geçirilebilir.

Sayıştay'ın kendi İç Denetim Fonksiyonunu, bu fonksiyonun kendi çalışmalarını etkin bir şekilde yönetmesine yardımcı olması ve performans kalitesini sürdürmesi için kapsamlı bir Tüzükle teçhiz edilerek tesis etmesi yararlıdır.

Sayıştay'ın çalışmalarının kalitesi kurum içi gözden geçirmenin güçlendirilmesi ve büyük olasılıkla çalışmalarının bağımsız değerlendirilmesi yoluyla artırılabilir.

Eğer uygulanmasına yetki verilmişse, önleyici denetim, genellikle, denetim kurumuna, düzensiz olarak değerlendirilen fiili önlemeye imkan verecek bir zamanda denetimin icra edilmesi olarak anlaşılmalıdır.

Sonradan (a posteriori) denetim, düzensizlikleri bunlar vuku bulmuş olduktan ve onları düzeltmek daha zorlaştıktan sonra ortaya çıkabilir. Buna karşılık önceden (a priori) denetim, Sayıştay Başkanı tarafından ortaya çıkarılan hukuki ya da muhasebeyle ilgili bir düzensizlik durumunda izin kararının reddedilmesi örneğinde olduğu gibi, anında yaptırım gerektirir.

Sayıştay, yürürlükteki standartların hem ön denetimlere (eğer uygulamasına yetki verilmişse) hem de sonradan denetimlere (post audits) uyulmasını bu standartlardan gerektiği şekilde belirlenmiş sapmaların belgelendirilmesini sağlamalıdır.

3950. Yolsuzluktan ve Kötü Davranıştan Şüphelenme

YOLSUZLUK (FRAUD)

Yolsuzluk kasıtlı yanlış beyan yoluyla değer taşıyan bir şeyi elde etmeyi içeren yasadışı bir eylem türüdür.

Denetçiler, yolsuzluğu vuku bulmuş olabileceğinin göstergelerini belirleyebilmek amacıyla denetlenmekte olan alanla bağlantılı yolsuzluk eğilimlerinin farkında olmakla yükümlüdürler. Aşağıdaki örneklerde olduğu gibi, bazı durumlar ve şartlar yüksek yolsuzluk riskine işaret edebilir:

- Denetlenenlerin denetçilerin sorguları karşısında mantıksız açıklamalarda bulunmaları,
- Denetlenenlerin denetçilerin mantıki sorularından rahatsız olmaları,
- Denetlenenlerin kayıtları vermeyi reddetmeleri.

KÖTÜ DAVRANIŞLAR (ERRORS)

Kötü davranışlar; Düzensizlikler (Irregularities), Yasaya Aykırı Fiiller (Illegal Act) (Doğrudan ve Dolaylı), Riayetsizlikler (Noncompliance) ve

Kötüye Kullanma (Abuse) olmak üzere beş belirgin başlık altında tasnif edilebilir:

- Düzensizlikler finansal tablolardaki kasıtlı beyanlar veyahut miktar ya da açıklama yanlışlıklarıdır.
- Doğrudan ve önemli yasaya aykırı fiiller finansal tablolar tutarlarının belirlenmesi üzerinde doğrudan ve önemli bir etki yapan yasa ve yönetmelik ihlalleridir.
- Dolaylı yasaya aykırı fiiller finansal tablolar üzerinde önemli, ama dolaylı etkileri bulunan yasa ve yönetmelik ihlalleridir.
- Riayetsizliğin yasaya aykırı fiillerden daha geniş bir anlamı vardır. Riayetsizlik yalnızca yasaya aykırı fiilleri içermekle kalmaz, aynı zamanda sözleşme ya da bağış anlaşması hükümlerinin ihlalini de kapsar. Yasaya aykırı fiillerde olduğu gibi, diğer tür riayetsizlikler denetim açısından anlamlı olabilir. Denetçilerin sözleşme ya da bağış anlaşması hükümlerine uygunluk testlerinin planlanmasındaki ve icrasındaki göz önünde tutacağı hususlar önceki paragraflarda tartışılanlara benzerdir.
- Kötüye kullanma yasaya aykırı fiillerden ve diğer riayetsizliklerden farklıdır. Kötüye kullanma vuku bulduğunda ne yasa, ne yönetmelik ne de sözleşme ya da bağış anlaşması hükmünün ihlali söz konusudur. Daha doğrusu, hükümet programının icrası toplumun ihtiyatlı davranış beklentilerinin çok gerisinde kalmaktadır. Denetçiler kötüye kullanmanın işareti olabilecek durumlar ve işlemler karşısında uyanık olmalıdırlar. Kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğunu gösteren bilgiler denetçilerin dikkatini çektiğinde; (denetim prosedürleri ve ya uyarılar aracılığıyla ya da diğer yollarla) denetçiler olası kötüye kullanımın denetim sonuçlarını anlamlı şekilde etkileyip etkilemeyeceğini göz önünde bulundurmalıdırlar. Eğer etkilemesi mümkünse, denetçiler, gereklikçe, kötüye kullanımın vuku bulup bulmadığını ve vuku bulmuşsa denetim sonuçları üzerindeki etkilerini belirlemek için denetim aşamalarını ve prosedürlerini çoğaltmalıdır. Ancak, kötüye kullanımın belirlenmesi çok öznel olması nedeniyle, denetçilerden onu ortaya çıkarma konusunda makul güvence sağlamaları istenmemektedir.

DÜZENSİZLİKLER VE YASAYA AYKIRI FİİLLER

Denetçilerin eğitimleri, deneyimleri ve denetlenmekte olan programı kavrayışları dikkatlerini çeken bazı fiillerin yasaya aykırı olabileceğini teşhiste temel oluşturabilir. Aslında, bir fiilin yasaya aykırı olup olmadığının belirlenmesi genellikle denetçilerin mesleki kapasitesinin ötesindedir.

Aşağıdaki uygunluk standartları gerekli görülmektedir:

- Denetimler, finansal tablolar açısından önemli düzensizlikleri ortaya çıkarmada makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.
- Denetimler, doğrudan ve önemli yasaya aykırı fiillerden kaynaklanan önemli yanlış beyanları ortaya çıkarma konusunda makul güvence sağlayacak şekilde biçimlendirilmelidir.
- Denetçiler, dolaylı yasaya aykırı fiillerin vuku bulmuş olabileceği konusunda uyanık olmalıdırlar. Eğer denetçilere ulaşan spesifik bilgiler finansal tablolar üzerinde dolaylı ve önemli bir etki yapan yasaya aykırı fiillerin varlığına işaret eden kanıtları ortaya koyuyorsa, denetçiler, özellikle, yasaya aykırı fiilin vuku bulup bulmadığını araştırmaya yönelik denetim prosedürlerini uygulamaya koymalıdırlar.
- Yasalar, yönetmelikler ve ilgili diğer yükümlülükler hakkında bilgi edinilmelidir.

Finansal denetimler bakımından ekstra uygunluk standardı şudur:

Denetçiler, denetimi, sözleşme ya da bağış anlaşması hükümlerine doğrudan ve önemli etkisi bulunan riayetsizliklerden kaynaklanan önemli yanlış beyanların ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde planlamalıdırlar. Denetçilere ulaşan spesifik bilgiler finansal tablolar üzerinde dolaylı ama önemli etki yapan riayetsizliklerin varlığına işaret ediyorsa, denetçiler, özellikle, riayetsizliğin vuku bulup bulmadığını araştırmaya yönelik denetim prosedürlerini uygulamaya koymalıdırlar.

Önemli yasalara ve yönetmeliklere uygunluk testlerinin planlanmasında denetçiler yasaya aykırı fiillerin oluşma riskini değerlendirir. Bu risk, yasa ve yönetmeliklerin karmaşık ya da yeni olmaları gibi faktörlerden etkilenir. Kuruluşun yasaya aykırı fiilleri önleyecek ya da ortaya

çıkarmak için kontrolere sahip olup olmadığının dikkate alınması denetçilerin risk değerlendirmeleri kapsamındadır. Kuruluş yönetimi yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu sağlayacak etkin kontrollerin tesisinden sorumludur. Eğer denetçiler, bu kontrollerin etkinliği ile ilgili kafi miktarda kanıt elde ederlerse, uygunluk testlerinin sayısını azaltabilirler.

Denetçiler yasaya aykırı fiillerin göstergesi olabilecek durumlar ya da işlemler karşısında uyanık olmalıdırlar. Yasaya aykırı fiillerin vuku bulmuş olduğunu gösteren bilgiler denetçilere ulaştığında (denetim prosedürleri veya uyarılar aracılığıyla ya da diğer yollarla), denetçiler olası yasaya aykırı fiilin denetim sonuçlarını anlamlı şekilde etkileyip etkilemeyeceğini göz önünde bulundurmalıdırlar. Eğer etkilemesi mümkünse denetçiler, gerektiğinde, yasaya aykırı fiillerin vuku bulup bulmadığını veya vuku bulma olasılığının bulunup bulunmadığını ve vuku bulmuşsa denetim sonuçları üzerindeki etkilerini belirlemek için denetim aşamalarını ve prosedürlerini çoğaltmalıdırlar.

Denetçiler, soruşturmalara ve/veya yasal kovuşturmalara engel olmamak için yasaya aykırı fiillerin emarelerini izlemede gereken mesleki özeni göstermelidirler. Bazı durumlarda, yasalar, yönetmelikler ya da siyasalar (policies) denetçilerin bazı tür yasaya aykırı fiilleri denetim aşamalarını ve prosedürlerini çoğaltmadan önce, infaz ya da soruşturma makamlarına bildirmelerini öngörmektedir. Bir soruşturmaya engel olmamak için denetçilerden denetimin tamamından ya da bir kısmından çekilmeleri veyahut daha ayrıntılı çalışma yapmayı ertelemeleri istenebilir.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM: DENETİMİN PLANLANMASI

4000 Denetim Planlamasının Yararları ve Hedefleri

4100 Denetim Riski

4200 Denetimde Önemlilik

4250 Malta Sayıştayını Kurumsal Planı

4300 Planlamanın Farklı Aşamaları

4301 Ön Planlama Aşaması

4302 Planlama Aşaması

4303 Denetim İş Planının Genellikle İçerdiği Hususlar

4400 Denetçinin İletişimi

4500 Denetim Planının Revize Edilmesi

Planlama, amaçların tanımlanması, siyasarların oluşturulması ve amaçların gerçekleştirilmesi için ihtiyaç duyulan prosedürlerin ve testlerin türünün, kapsamının, boyutunun ve takviminin belirlenmesi anlamına gelmektedir. (INTOSAI Denetim Standartları)

Denetçi; yüksek kalitede bir denetimin ekonomik, verimli, etkin ve takvime uygun biçimde yürütülmesini sağlayacak bir tarzda denetimi planlamalıdır.

4000. Denetim Planlamasının Yararları ve Amaçları

Denetim çalışmasının planlanması, önemli denetim alanlarına gereken dikkatin gösterilmesinin, problemlerin belirlenmesinin ve çalışmanın zamanında tamamlanmasının sağlanmasına yardımcı olur.

Yararlar

Planlamanın Sayıştaya yarar sağlayan üç özelliği söz konusudur:

Rasyonalite: planlama, görevlerin mantıksal değerlendirmesinin ve açık seçik amaçlar belirlenmesini teşvik eder;

İleriye kapsama: görevler zaman boyutları içine yerleştirilir ve bunun sonucu olarak da öncelikler konusunda net bir fikir edinilebilir.

Koordinasyon: Sayıştay siyasarlarının ve denetim görevlendirmelerinin koordinasyonu.

Değişik denetim birimlerinin planlanması süreci denetlenen kuruluşların bütün önemli faaliyetlerinin periyodik olarak incelenmesini hedefler ve bu hedef bağlamında her yıl:

- a) temel görevler belirlenir,
- b) arzulanan bütün işler tespit edilir ve öncelikler kendi aralarında gerektiği şekilde değerlendirilir,
- c) denetim çalışmasının zamanında ve istenen standartlara göre tamamlanması için gerekli insan kaynakları saptanır,
- d) iş, mevcut kaynakların en verimli ve en etkin kullanılmasını gerçekleştirecek şekilde tahsis edilir; ve
- e) çalışma denetim birimlerinin kendi içlerinde ve aralarında koordine edilir.

INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Birliği Uygulama Rehberlerinde denetim işi (audit task), “denetim çalışmasının, genellikle, Sayıştay tarafından yayımlanan kanaat bildirimini ile sonuçlanan veyahut Sayıştayın yıllık raporuna anlamlı bir katkıda bulunan ayırdedilebilen ve tanımlanabilen parçası” olarak tarif edilmektedir.

Zamana yayılan denetim iş planları global ve uzun vadeli bir bakış açısı vermek amacıyla birleştirilmelidir. Her bir denetim görev planı Sayıştay’ın uzun vadeli genel kaynak planlamasına ve yönetimine katkıda bulunan pek çok plandan bir tanesidir.

Amaçlar

Denetim planlamasının amaçları:

- (a) yasal yükümlülüklerin ve diğer denetim önceliklerinin gerçekleşmesine imkân veren yöntemi belirlemek,
- (b) denetimlerin kapsamlarını, amaçlarını ve öngörülen çıktılarını saptamak,
- (c) amaçların gerçekleşmesi için gerekli denetim kanıtlarının nasıl elde edileceğini ve analize tabi tutulacağını tespit etmek,
- (d) ihtiyaç duyulacak ve fiilen denetimlerde kullanılacak kaynakları belirlemek ve masraf ve zaman bütçelerini saptamak,
- (e) yönetime, tek tek denetimleri ve bütün olarak Sayıştay’ı izlemek ve kontrol etmek imkânını vermektedir.

4100. Denetim Riski

Denetim riski, denetçinin, incelenen finansal tablolar hakkında yanlış sonuca varma riskidir. Denetçinin gerçekte önemli ölçüde yanlış beyanda bulunan finansal tablolar hakkında çekince bildirmede başarısızlığa uğraması anlamına gelmektedir.

Denetim riski üç öğeden meydana gelmektedir:

Bünyesel risk: İlk önce oluşan önemli düzensizlik ya da yanlış beyan riskidir. Bünyesel risk:

- incelenen kalemin niteliğine,
- incelenen organizasyonun karakterine; ve

- kalemin hataya elverişlilik derecesine

bağlıdır.

Kontrol riski: denetlenen kuruluş bünyesindeki iç kontrollerin bir önemli düzensizliği ya da yanlış beyanı önlemede veya ortaya çıkarmada başarısızlığa uğrama riskidir.

Ortaya çıkarma riski: organizasyonun iç kontrolleri tarafından düzeltilmemiş önemli bir düzensizliğin ya da yanlış beyanın denetçi tarafından ortaya çıkarılmaması riskidir.

Bünyesel risk ile kontrol riski denetlenen kuruluş bünyesinde belirlenir. Diğer taraftan, ortaya çıkarma riski denetçi tarafından belirlenir ve denetçinin uyguladığı prosedürlerin niteliğinin, boyutunun ve zamanlamasının bir fonksiyonudur. Denetçi, bu ortaya çıkarma risk belirleyicilerinin kontrolü aracılığıyla kabul edilebilir derecede düşük bir denetim riskine ulaşabilir.

Denetçi; bünyesel riskleri ve kontrol risklerini değerlendirir ve bu değerlendirmelere dayanarak, ortaya çıkarma riskini kanaatine göre, genel denetim riskinin yeterince düşük seviyeye getirilmesiyle sonuçlanacak bir düzeye indirmek amacıyla uygun maddi doğruluk prosedürleri tasarlar. Risk seviyesi ne kadar yüksekse, arzulanan denetim risk seviyesine ulaşılmasına yetecek kadar düşük seviyede ortaya çıkarma riski için gereken denetim çalışması da o kadar fazladır.

Risk değerlendirmesi denetimin hazırlık aşamasında yapılır. Bu değerlendirmenin denetçi açısından amacı, denetim çalışmasının türünü, zamanlamasını ve büyüklüğünü planlayabilmek amacıyla denetlenen kuruluş ve kalemler hakkında bir ön fikir oluşturmaktır.

Başlangıçtaki risk değerlendirmesi, ayrıca, kontrol ortamının genel kalitesi hakkında bir ön kanaat oluşturulması imkân verir. Kontrol riskinin düşük olabildiği durumlarda, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmek üzere tasarlanan kontrol testlerinden denetçinin elde edebileceği güvence düşük olur. O zaman denetçi diğer kaynaklardan güvence elde etmenin daha ekonomik olduğuna karar verebilir.

Denetçi ne kadar fazla maddi doğruluk test prosedürü uygularsa, denetlenen finansal tablolardaki herhangi bir önemli hatayı ya da

düzensizliği ortaya çıkarma olasılığı o kadar yüksek olur ve dolayısıyla ortaya çıkarma riski düşer. Maddi doğruluk testinin uygun miktarı hakkında kanaate varmak suretiyle denetçi ortaya çıkarma riskinin seviyesini Sayıştayca belirlenen en düşük genel denetim risk düzeyine çekecek şekilde azaltmaya çalışır.

Ortaya çıkarma riskinin karşıtı, denetçinin, yürüttüğü maddi doğruluk test prosedürlerinin bütününden elde ettiğı güvencedir. Test prosedürleri arasında; yüksek risk taşıyan ya da nitelikleri gereğı önemli olan kalemlerin ana kalem itibarıyla test edilmesi, yüksek değer taşıyan kalemlerin testten geçirilmesi, diğerkalemlerin örnekleme suretiyle teste tabi tutulması ve bazı durumlarda, analitik inceleme prosedürleri yer almaktadır.

4200. Denetimde Önemlilik

Üstlenilen denetim riski denetimin kalitesini gölgelememelidir. Denetimi planlarken denetçi önemlilik eşiğı, yani finansal tabloların kullanıcılarını etkileme olasılığı bulunan genel hata yada yanlış beyan seviyesi hakkında bir kanaate ulaşmalıdır. Önemlilik eşiğı kafi miktarda denetim kanıtı elde etmek için gereken testin büyüklüğünü belirlemeye yardımcı olur.

Eğer bir konu hakkındaki bilginin finansal tabloların ya da performans denetim raporunun kullanıcılarını etkilemesi olası ise, bu konu önemli sayılır. Finansal denetimde denetçinin amacı, genellikle, genel hata, yanlış beyan ya da düzensizlik seviyesini tahmin etmek ve bu önemli görülürse, meseleye finansal tabloların kullanıcılarının dikkatini çekmektir.

Planlama aşamasındaki denetim riski değerlendirmesine bağılı olarak denetçi önemlilik seviyesini belirlemelidir. Neyin önemli olduğunun değerlendirilmesi bir meslekî değer yargısı meselesidir. Dikkate alınacak temel öge finansal tabloların kapsadığı alanın politik yönden duyarlılığıdır. Tam bir finansal tablolar setine ya da geniş bir denetim alanına uygulanabilir genel önemlilik eşiğini daha çok politik duyarlılığı bulunan alanları/konuları hedefleyen spesifik önemlilik eşikleri tamamlayabilir. Denetim planını hazırlarken denetçi kabul edilebilir önemlilik seviyesini belirler. Ancak, hem miktarın hem de niteliğın (sayı

ve kalite) göz önünde bulundurulması gerekir. Denetçi küçük miktarların kümülatif olarak önemli olabilme olasılığını dikkate almalıdır.

Hem önemlilik seviyesi hem de kabul edilebilir denetim riski denetim çalışmasının çeşidi ve büyüklüğü ve dolayısıyla denetimin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği üzerinde etki yapar. Denetçi, önemlilik eşiğinin ne kadar olduğunu, yani yanlış finansal beyanların yanlış ama kabul edilebilir beyanlar olduğunu gösteren tolere edilebilir maksimum miktarı kararlaştırmalıdır. Diğer hususlar aynı olduğunda, eşik ne kadar yüksekse, gerekli denetim testinin miktarı o kadar düşüktür.

Önemlilik eşiği ya doğrudan (mutlak bir para tutarı saptamak suretiyle) ya da oran kullanmak suretiyle dolaylı olarak belirlenebilir. Değer itibariyle önemlilik konseptinin yanı sıra bazı hesap ya da işlem kategorileri nitelikleri itibariyle önemli (açıklamanın özellikle önemli olduğu durumlarda) veyahut kontekst itibariyle önemli (örneğin, anlamlı olamayacak kadar küçük bir yanlış beyanın bir açığı bir fazlaya dönüştürdüğü durumda) sayılabilir.

Bir denetim için planlanmış önemlilik eşiğinin revize edilmesi gerekebilir. Bu, politik duyarlılıktaki bir değişiklik dolayısıyla veyahut finansal tabloların genel toplam değerinin planlama aşamasında varsayılandan önemli ölçüde farklı olması nedeniyle gerekebilir.

4250. Sayıştayın Kurumsal Planı

Düzenlilik Denetimleri ve Soruşturmalar/Yatırım Projeleri için denetim yöneticilerinin her yılın 14 Aralık tarihine kadar gelecek yıl için bir taslak denetim planı sunmaları gerekir. Bu planlar her denetim için işleri, işlerin hedeflerini, istihdam edilecek kaynakları (personeli) ve zaman dilimini göstermelidir. Denetim planları, planları onaylama ya da değiştirme yetkisine sahip üst yönetim tarafından ilgili denetim yöneticileri ile tartışılıp gözden geçirildikten sonra 8 Ocak tarihine kadar tamamlanmalıdır. Denetim yöneticileri, yıllık planlarındaki gelişmeleri kendisinin takdirine bağlı olarak Sayıştay Başkan Yardımcısı ile periyodik olarak gözden geçirmeli ve müzakere etmelidirler.

Sayıştay yasayla öngörülen denetim görevlerine öncelik vermeli ve Sayıştayın görev ve yetki kapsamındaki takdire bağlı alanlarla ilgili öncelikleri saptamalıdır. Kurumsal meselelerin denetlenmesine olduğu

kadar Bakanlıklarda ve kamu kurumlarında belirlenmiş zayıf ve riskli alanların denetimine gereken önem verilmelidir. Bu tür denetimlerin rutin finansal ve uygunluk denetimlerine göre (bunların yerine geçmesi de) önceliği bulunmalıdır.

Denetim raporuna alınan konuların zorunlu olarak ertesi yılı izlenmesi gerekmemektedir. Aşağıdaki hususlar bunun istisnasıdır:

- Söz konusu mesele tekrarlanan karakterde ise (örneğin, Hazine ile Banka arasında mutabakatın sağlanması),
- Mesele çok ciddi bir düzensizlikle ilgili ise,
- Kamu Hesapları Komitesi adım atılmasını talep etmişse ya da herhangi bir denetim konusu hakkında denetlenene tavsiyelerde bulunmuşsa.

4300. Planlamanın Farklı Aşamaları

4301. Ön Planlama Aşaması

- bilgilerin toplanması ve başlangıç değerlendirilmesi,
- sistemlerin ve kontrollerin ön değerlendirilmesi,
- detaylı denetim amaçlarının tanımlanması,
- kaynak ihtiyaçlarının ve takviminin ilk değerlendirilmesi.

4302. Planlama Aşaması

- denetim planının hazırlanması ve gözden geçirilmesi,
- denetlenen kuruluşla bağlantı kurulması,
- denetim programlarının hazırlanması,
- planın onaylanması.

4303. Denetim İş Planının Genellikle İçerdiği Hususlar

Denetim iş planı zamanında hazırlanmalıdır. Plan eksiksiz, açık ve özlü olmalıdır. Amaçların finansal, uygunluk, performans veyahut bunların bir kombinezonu olup olmadığına bakılmaksızın denetim iş planı genellikle aşağıdaki hususları içerir:

1. Denetimin yasal çerçevesi.

2. Denetlenecek faaliyetin, programın ya da organın özlü biçimde açıklanması (buna önceki denetimlerin sonuçlarının ve etkilerinin bir özeti dahildir.)
3. Denetimin gerekçeleri.
4. Dikkate alınacak meselelerin önemliliğini belirleyen faktörler de dahil olmak üzere denetimi etkileyen faktörler.
5. Risk değerlendirmesi.
6. Denetim amaçları.
7. Denetim kapsamı ve yaklaşımı: denetim amaçlarını gerçekleştirmek üzere hangi kanıtların elde edileceği; nerede, ne zaman; nasıl?
 - Önemlilik eşikleri,
 - Değerlendirilecek ve test edilecek sistemler,
 - Örneklem stratejileri,
 - Öngörülen örnek büyüklükleri,
 - Diğer denetçilere/uzmanlara dayanma,
 - Önceden sezilen problemler
8. Hangi kaynaklara ne zaman ihtiyaç duyulduğu,
 - Denetim personeli (detaylı olarak), sorumlulukları,
 - Uzman personel (kim ve ne zaman),
 - Dış uzmanlar,
 - Seyahat ihtiyaçları,
 - Zaman ve masraf bütçeleri.
9. Denetlenen kuruluş bünyesinde ilişkiden sorumlu olanların listesi,
10. Denetimin takvimi ve taslak raporun kurum içi değerlendirmeye hazır olacağı tarih,
11. Nihai çıktının biçimi, içeriği ve kullanıcıları.

4400. Denetçinin İletişimi

Denetçiler, belli bir denetim işi ile ilgili alan çalışması başlamadan önce kuruluşun, organizasyonun ya da bakanlığın sorumlu görevlisi/görevlilerini bilgilendirmelidirler. Bu bilgilendirme sözlü ya da yazılı olarak yapılabilir.

Hangi türde denetim olursa olsun, denetim ilk defa gerçekleştiriliyorsa, üst yönetimle bir hazırlık toplantısı yapılması gerekir. Daha sonra üst yönetim denetçiye ilişki kurulacak kişileri bildirir. Daha önceki denetimleri izlenmesi bağlamında gerçekleştirilen düzenlilik denetimlerinde denetçi sadece sorumlu görevliyi sözlü ya da yazılı olarak bilgilendirebilir.

4500. Denetim Planının Revize Edilmesi

Denetim planı denetimin icrası sırasında gerektiğinde revize edilmelidir. Koşullardaki değişimler ya da denetim prosedürlerinin beklenmeyen sonuçları nedeniyle planlama denetim süresince aralıksız devam eder. Anlamlı değişikliklerin gerçeklerinin kaydedilmesi gerekir.

Kaynaklar

- INTOSAI Denetim Standartları Planlama s.43-46
- INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberleri, s.8-27

BEŞİNCİ BÖLÜM: DENETİMİN İCRASI

5000 Denetim Programları

5050 Denetim Yaklaşımı

- **Sistem Temelli Yaklaşım**
- **Doğrudan Maddi Doğruluk Testi**

5100 Uygunluk Denetim Prosedürleri

5200 Maddi Doğruluk Test Prosedürleri

5250 Performans Göstergelerinin Denetimi

5300 İç Kontrollar

5350 Denetim Kanıtları

5400 İç Denetçiler ve Özel Sektör Denetçileriyle İlişkiler

5460 Uzmanların Çalışmalarından Yararlanılması

5480 Bilgiye Erişim

5485 Güvenlik ve Gizlilik

5488 Sunum Mektupları

5498 Kamuoyunu Bilgilendirmeler

5500 Önemlilik ve Risk Değerlendirmeleri

5600 Denetimin Belgelenmesi

5750 Zaman Bütçesi

5800 Denetim Bulguları, Sonuçları ve Gözlemleri

5850 İdare İle Yapılan Çıkış Toplantısı

5900 Denetim Kalite İncelemesi

5000. Denetim Programları

Denetim amaçlarını gerçekleştirecek ve kafi miktarda uygun denetim kanıtları elde edecek şekilde detaylı denetim prosedürlerini düzenleyen denetim programları hazırlanmalıdır. Denetim programları ve bu programlardaki anlamlı değişiklikler uygulanmalarına geçilmeden önce Denetim Yöneticisi tarafından onaylanmalıdır. Denetim programlarının hazırlığı denetim çalışmasının layığıyla planlanmasını, denetim personelinin çalışmalarına ve değerlendirmelerine gerektiği şekilde nezaret edilmesini ve çalışmanın özenle yürütülmesini sağlar.

Denetim programları inceleme aşamasının icrasının kılavuzlarıdır. Bu programlar denetim kanıtlarının toplanmasında ve analizinde uygulanması gereken denetim testlerini ve prosedürlerini gösterir. Denetim amaçları belirlenmiş olduktan sonra bir denetimin verimliliği ve kalitesi büyük ölçüde denetim programlarının ne kadar iyi tasarlandığına ve hayata geçirildiğine bağlıdır.

İyi tasarlanmış denetim programlarının sağladığı pek çok avantaj vardır. Bu avantajlar arasında:

- Kanıtları toplamanın verimliliği ve tutarlılığı,
 - Denetim personelinin yönlendirilmesi,
 - Alan çalışmasının izlenmesi, gözetimi, kontrolü ve hesap verilebilirliğinin sağlanması,
 - İleride iş yapacak denetim ekiplerinin mükerrer çabalardan korunması için gelecek denetimler için bir başlangıç noktası oluşturulması,
 - Denetim çalışmasının meslekî kalitesinin sergilenmesi
- yer almaktadır.

Denetim programının hazırlanması şunları kapsar:

- Gerektiğinde spesifik alt amaçların öngörülmesi,
- Denetim sırasında belirlenen spesifik koşullar için denetim kriterlerinin yetkinleştirilmesi veyahut alt kriterler hazırlanması,
- Yetkinleştirilen kriterlerin denetlenen kuruluş yönetimi ile birlikte gözden geçirilmesi,

- Toplanacak kanıtların belirlenmesi,
- Kanıt toplama ve analiz prosedürlerinin saptanması,
- Gerekliğinde denetim bütçesinin revize edilmesi,
- Denetim programlarının, eğer gerektiği şekilde uygulanırlarsa, denetim amaçlarının gerçekleşmesinde etkili olabileceği ve denetimi yürütmenin verimli bir yolunu temsil edeceği anlamına gelmek üzere Denetim Yöneticisinin onayının alınması.

Format ile İlgili Hususlar

Programların formatı, düzeni ve kesinlik derecesi çeşitlilik arz etmektedir. Denetim programında belirlenmiş prosedürler, gerektiğinde, değişikliklere ve ayrılmalara imkân verecek kadar esnek olmalıdır. Ancak, orijinal denetim programındaki değişiklikler bunların gerekçeleri ile birlikte dokümante edilmelidir. Denetim programlarının tasarımı etkileyebilecek önemli noktalar arasında şunlar bulunmaktadır:

- Programların yardımcı olmayı hedeflediği denetim aşaması.

Genel denetim stratejisini belirleyen üst düzey programdan, finansal denetimin belli bir ögesi hakkında denetçinin vardığı sonucu kapsayan spesifik programa kadar çeşitli düzeylerde programlar vardır. Denetimin başlangıç aşamaları ile ilgili programlar genellikle nihaî aşamalara ilişkin olanlardan daha az detaylı ve daha az belirlidir.

- Uygulanan denetimin türü

Tekrarlanan ve akışı oldukça kesin bir şekilde tahmin edilebilen denetimler bir defaya mahsus olanlardan daha kesin biçimde programlanabilir. Tekrarlanan denetimler, çoğu kez, önemli ölçüde daha önce kazanılmış ama diğer olaylarda bulunmayan bilgilere dayanır. İleride basit bir tarzda güncellenebilmesi ve tekrar kullanılabilmesi amacıyla tekrarlanan denetimlerin formatını yetkinleştirmek için gereken ekstra zamanı ayırmak akıllıca bir davranıştır.

- Programı uygulayan personelin düzeyi

İstihdam edilen genç ve deneyimsiz personel ne kadar fazlaysa, detaylı ve aşamalı programların uygulanması o kadar akılcıdır.

Denetim programlarının hazırlanmasında ya da onaylanmasında Denetim Yöneticisi, her zaman, kanıt toplamanın maliyetini ve bunun denetim amaçlarının gerçekleşmesine katması beklenen değeri dikkate almalıdır.

5050 Denetim Yaklaşımı

Denetim yaklaşımı, bir denetimin amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekecek kanıtları elde etmek için yürütülen farklı türdeki denetim testlerinin sentezidir.

Genel bir ifadeyle, finansal denetimin amaçları:

- Denetlenen kuruluşun finansal tablolarının doğruluğunu ve eksiksizliğini değerlendirmek ve/veya
- Finansal tabloların dayanağı olan işlemlerin yasal ve düzenli olup olmadığını doğrulamaktır.

Sistem Temelli Yaklaşım (STY)

İç kontrol sistemleri, finansal tabloların doğruluğunu ve eksiksizliğini ve bunların dayanağı olan işlemlerin yasallığını ve düzenliliğini temin etmek üzere tasarlanmaktadır. Eğer denetçi bu kontrollerin yeterliliğinden tatmin olursa, buna uygun olarak finansal tabloların ve işlemlerin maddi doğruluk testi azaltılabilir. (Ek 6: İç Kontroller Hakkında Güvence Düzeyi)

Sistem Temelli Yaklaşım, aşağıdaki spesifik aşamalardan oluşmaktadır:

- a) İlgili kilit kontrollerin belirlenmesi ve derinliğine bir değerlendirmesinin yapılması ve varsa, etkili bir şekilde işlediklerinin saptanması şartıyla denetçinin bu kontrollara ne ölçüde güvenebileceğinin değerlendirilmesi,
- b) İncelemeye tabi dönem boyunca etkili bir şekilde işleyip işlemediklerini belirlemek amacıyla bu kilit kontrollerin işleyişinin test edilmesi,

- c) Öngörülen güven derecesinin bu kontrollerin incelenmesinden elde edilip edilmeyeceğini saptamak amacıyla kontrol test sonuçlarının değerlendirilmesi,
- d) Finansal tabloların doğru ve eksiksiz ve bunların dayanağı olan işlemlerin yasal ve düzenli olup olmadığını belirlemek için bir miktar işlemin, hesap bakiyeleri vb. maddi doğruluk testinden geçirilmesi.

Doğrudan Maddi Doğruluk Test Yaklaşımı (DMDTY)

Denetim amaçlarına iç kontrol sistemine dayanmaksızın ulaşılabilir. Bu durumda maddi doğruluk testi için gereken miktar Sistem Temelli Yaklaşımında olduğundan daha büyüktür. Denetim amaçlarını gerçekleştirmek için gerekli kanıtları elde etmenin en maliyet-etkin metodunun hangisi olduğunu kararlaştırmak denetçinin değer yargısına kalmıştır.

INTOSAI Denetim Standartlarının 141 numaralı paragrafında:

“Denetimin büyüklüğünü ve kapsamını belirlerken denetçi iç kontrolün güvenilirliğini incelemeli ve değerlendirmelidir” ifadesi yer almaktadır.

Bu; Doğrudan Maddi Doğruluk Test Yaklaşımının benimsendiği ahvalde bile, hazırlık karakterinde olsa da denetçinin önemli sistemleri incelemesi gerektiği anlamına gelmektedir. Bu nedenle, Maddi Doğruluk Test Yaklaşımı, aslında, iç kontrol incelemesinin en aza indirildiği bir Sistem Temelli Yaklaşım tarzıdır.

Hangi Yaklaşımın Benimseneceği Kararlaştırılırken Göz Önüne Alınacak Hususlar

Denetçiden herhangi bir spesifik yaklaşımı benimsemesi talep edilmemişse, STY ya da DMDTY'dan birinin tercihi, genellikle, denetim kaynaklarının bir değerlendirmesine ve dolayısıyla yeterli ve güvenilir kanıtlar elde etmenin maliyetine dayandırılır. Bu karara varmada aşağıdaki faktörler önemlidir:

- Kontroller değişik mahallere dağılmış veyahut kontrollerin işleyişlerini test etmek bir suretle zor olduğunda, elde mevcut kaynaklara göre STY fizibl olmayabilir. Aynı şekilde, iç kontrollerin güvenilirliğinin bir ön değerlendirmesinin sonuçları bunların

zayıflığına işaret ediyorsa, denetçi kontrollara dayanmayabilir. Bu nedenle, göreceli maliyetine bakılmaksızın DMDTY benimsenebilir.

- Finansal denetimler için DMDTY benimsemek mümkün ise de, bu tür denetim özellikle STY'a çok uygundur.
- STY, denetçiye, çoğu kez, kontrol sistemindeki tekil hatalar ve yetersizlikler arasında bağ kurma ve dolayısıyla bu yetersizlikler üzerine yoğunlaşma imkânı verme gibi bir özel avantaja sahiptir. Bu tür yetersizlikleri kuruluşun idaresine göstermek suretiyle denetçi ileride kontrollarda iyileştirmeler sağlamada kuruluşa yardımcı olabilir.

5100. Uygunluk Denetim Prosedürleri (Compliance Audit Procedure)

Kontrol testleri, fiilî olarak:

- a) muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin, yani bu sistemlerin önemli yanlış beyanları önlemeye veya ortaya çıkarmaya ve denetlemeye elverecek şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı,
- b) dönem boyunca iç kontrollerin işleyip işlemediği hakkında denetim kanıtları elde etmek amacıyla uygulanır.

Denetçi, kontrol testi aracılığıyla, yüksekten daha aşağı derecedeki kontrol risk değerlendirmesini destekleyecek denetim kanıtları elde etmelidir. Kontrol risk değerlendirmesi ne kadar düşük ise, denetçi muhasebe ve kontrol sistemlerinin uygun şekilde tasarlandığı ve etkili olarak işlediği konusunda o kadar çok destek (kanıt) elde etmelidir.

Eğer denetçi, belli bir beyan için kontrol riskini yüksekten daha aşağı derecede değerlendirmeyi planlamışsa, kontrol testleri yapılır. Kendisinin muhasebe ve iç kontrol sistemlerini kavrayışına dayalı olarak denetçi, bir kontrolün işleyişini ve mümkünse tatmin edici işleyişten sapmaların koşullarını gösteren nitelikleri ve özellikleri belirler. Özelliklerin var olup olmadığı denetçi tarafından test edilebilir. Kontrol uygulaması işleyiş kanıtlarından hareket ettiği zaman kontrol testleri amaçlı denetim örnekleme genellikle isabetlidir (örneğin, kredi yöneticisinin satış faturaları üzerindeki paraflarının kredinin onaylandığına işaret etmesi).

Kontrol test sonuçlarına dayanarak denetçi, iç kontrollerin kontrol risk ön değerlendirmesinde izlendiği gibi tasarlanıp tasarlanmadığını ve işleyip işlemediğini değerlendirir. Sapmaların değerlendirmesi denetçinin değerlendirilen kontrol risk seviyesini revize etmesi gerektiği sonucuna yol açabilir. Bu gibi durumlarda denetçi planlanmış maddi doğruluk prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve büyüklüğünü değiştirebilir.

5200. Maddi Doğruluk Test Prosedürleri

İki çeşit maddi doğruluk prosedürü vardır:

1. Analitik prosedürler

Bu prosedürler; dalgalanmaların ve diğer ilgili bilgilerle tutarlı olmayan ilişkilerin veyahut tahmin edilen miktarlardan sapmaların araştırılması dahil olmak üzere önemli rasyoların ve trendlerin analizine dayanır.

2. İşlemlerin ve bakiyelerin detaylarının testleri (Maddi doğruluk testleri)

Maddi doğruluk prosedürlerinin hedefi, önemli yanlış beyanları ortaya çıkarmak üzere denetim kanıtları elde etmektir. Detayların maddi doğruluk testleri uygulanırken, denetim örnekleme ve test etme ve kanıt toplama amacıyla kalemlerin seçiminde kullanılacak diğer araçlar bir finansal tablo miktarı hakkındaki bir ya da daha fazla bildirim doğrulamak veyahut bir miktarın bağımsız tahminini yapmak için kullanılabilir.

5250. Performans Göstergelerinin Denetimi

Performans göstergelerinin denetimi, bu göstergelerin hedefleri dikkate alınarak bunların uygun ve yeterli olup olmadıklarının kanıtlarının elde edilmesi amacıyla icra edilir. Denetim amacı, performans göstergelerinin raporlamasını ve kullanımı incelemek ve rapor etmek; göstergelerin eksiksiz, uygun ve güvenilir olup olmadıklarını belirlemek ve verimlilik ve etkinlik alanlarını ele almaktır.

Performans göstergelerinin denetimi, performans göstergelerinin üretilmiş olduğu, bunları yeterli kaliteye sahip bulduğu ve çıktılarını

ve göstergelerin üretiminin maliyet etkin olduğu hakkında bağımsız bir güvence verir. Kamu sektörü performans göstergeleri hükümet (government) programlarının verimliliği ve etkinliği hakkında bilgiler sağlamalıdır.

Genel bir kural olarak performans göstergeleri şu özellikleri taşımalıdır:

Uygun

Göstergeler, kullanıcıların ihtiyaçları ve neyin ölçüleceğini bildiren açıkça tanımlanmış amaçlar arasında mantıksal bir ilişki bulunmalıdır. Ayrıca kullanıcılara genel performans değerlendirmelerine imkân veren ve ama gereğinden fazla detayı içermeyen yeteri kadar kapsamlı bilgi verilmelidir.

Yeterli

Bilgiler, kuruluşun belirlenmiş amaçların gerçekleştirilmesi bağlamındaki performansını değerlendirmede kullanıcıya yardımcı olacak bir formatta olmalıdır. Göstergeler kullanıcılara:

- önceden belirlenmiş hedef ya da gayeye ne ölçüde ulaştığını,
- performansın zaman zarfındaki seyrini; ve/veya
- benzer kuruluşların performansına kıyasen performans değerlendirmeye yetecek bilgileri vermelidir.

Öte yandan denetçinin, denetlenen performans göstergeleri bakımından aşağıdaki nitel özelliklerin bulunup bulunmadığını değerlendirmesi gerekir.

Test edilebilir

Bağımsız olarak çalışan gerekli niteliklere sahip kişiler performans göstergeleri hakkında esas itibarıyla benzer vargılara ya da sonuçlara ulaşabilmelidir. Bu, göstergelerin dayandığı bilgiler bunlardan çıkarılan sonuçların test edilebileceği tarzda toplanmalı, kaydedilmeli ve analize tabi tutulmalıdır.

Tarafsız

Performansı gösteren bilgiler tarafsız şekilde toplanmalı, taraflılıktan uzak teknikler kullanılarak analiz edilmeli ve objektif olarak

raporlanmalıdır. Bilgilerin seçici biçimde raporlanmasından ve çarpıtılmış şekilde sunumundan kaçınılmalıdır.

Rakamlarla belirtilebilir

Performans göstergeleri amaçların gerçekleşme derecesini rakamlandırılmış bir şekilde göstermelidir. Derece görelidir ve mukayesesine esas olacak bir referans noktasına ihtiyaç vardır. Performans hakkında öznel ya da değer yargısına dayalı beyanlar rakamlandırılmış göstergeler değildir. Ancak, gerektiği şekilde yapılan nitel değerlendirmelere dayalı bir anket yeterli objektif göstergeyi üretebilir.

Keza, performans göstergelerinin denetiminde denetçi:

1. göstergelerin kuruluşun çıktılarına veyahut açıklanmış siyasa amaçlarına/sonuçla yoğunlaşmış yoğunlaşmadığını,
2. yayımlanmış performans göstergelerinin kullanıcılar için yararlı olup olmadığını,
3. göstergelerin bütün önemli harcama alanlarını kapsayıp kapsamadığını,
4. göstergelerin sayısının yeterli olup olmadığını,
5. göstergelerin hem verimliliği ve hem de etkinliği kapsayıp kapsamadığını,
6. göstergelerin kuruluşun amaçlarıyla uyumlu olup olmadığını,
7. göstergelerin kurum ya da işletme planına dahil edilip edilmediğini,
8. göstergelerin yönetsel amaçlarla kullanılıp kullanılmadığını,
9. göstergelerin mukayese için bir temel oluşturup oluşturmadığını,
10. göstergelerin önemli bilgileri ölçüp ölçmediğini,
11. kuruluş faaliyetleri ile ölçülen sonuç arasındaki ilişkinin karşılıklı ilişki olup olmadığını,
12. performans göstergeleri ile ilgili olarak nitel bir değerlendirme bulunup bulunmadığını ve eğer varsa, yeterli olup olmadığını,
13. somut hedefler belirlenip belirlenmediğini,

14. göstergelerin anlamının ve yorumlu açıklamalı anlatımının ve mevcut hedeflerden sapmaların gerekçelerinin bulunup bulunmadığını

dikkate almalıdır.

5300. İç Kontrollar

İç kontrol denetlenen kuruluşun idaresinin (management) sorumluluğudur. İç kontrol kuruluş idaresi tarafından:

- kuruluşun amaçlarının ekonomik, verimli ve etkili şekilde gerçekleşmesini,
- dışsal kurallara (yasalar, yönetmelikler vb.) ve idarenin siyasalara uyulmasını,
- varlıkların ve bilgilerin korunmasını,
- yolsuzluğun ve kötü davranışın önlenmesini ve ortaya çıkarılmasını, ve
- muhasebe kayıtlarının kaliteli olmasını ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında üretilmesini,

sağlamak üzere tasarlanan ve uygulamaya konulan bütün siyasalar ve prosedürler olarak tanımlanmaktadır.

İç kontrol konsepti sadece muhasebeyle ve finansla ilgili olan mülahazaların ötesine geçmekte ve iki ögeyi içermektedir:

- a. **kontrol ortamı**, üst yönetimin ve hat yönetiminin iç kontrole ilişkin tavrı, bilinçliliği ve adımları ve iç kontrolün kuruluş içindeki önemi anlamına gelmektedir.
- b. **İç kontrol prosedürleri**, kontrol ortamına ek olarak kuruluşun idaresi tarafından uygulamaya konan ve kuruluşun amaçlarının gerçekleşmesine katkıda bulunan prosedürler.

Kontrol ortamının anlamının anlaşılması sırasında denetçi idarenin iç kontrolün önemi konusundaki bilinçliliğini ve idarenin faaliyetlerin gerektiği gibi kontrolünü sağlamaya yönelik bağlılığını değerlendirmeye çalışır. Öte yandan, kontrol prosedürlerinin anlamını kavrarken denetçi gerekli prosedürlerin uygulamaya konup konmadığını ve etkili, sürekli

ve tutarlı bir şekilde işleyip işlemediğini değerlendirir. Her bir denetim görevi bağlamında, genel sistem içindeki denetim amaçlarına uygun olan bu iç kontrol prosedürlerini belirlemek denetçiye düşmektedir.

- **İç Kontrol Türleri**

Denetçinin belli ölçüde dayanabileceği bazı kontrollerla ilgili açıklamalar aşağıdadır:

Organizasyonel

Denetlenen kuruluşların kontroller dahil olmak üzere kuruluş faaliyetlerinin bütün yönleri bakımından sorumlulukları belirleyen ve tahsis eden ve raporlama hatlarını gösteren bir organizasyon planı bulunmalıdır. Yetki ve sorumluluk devri açık seçik belirtilmelidir.

Görevlerin ayrılması

Kontrolün temel araçlarından birisi, eğer birleştirilirse bir kişiye tam bir işlemi kaydetme ve işleme imkânı veren sorumluluklarını ya da görevlerin ayrılmasıdır. Görevlerin ayrılması kasıtlı manipülasyon ya da hata riskini azaltır ve kontrol unsurunu güçlendirir. Yetki, uygulama, muhafaza, kaydetme ve bilgisayara dayalı bir muhasebe sisteminde sistem oluşturma ve günlük işlemler gibi fonksiyonlar ayrılması gereken fonksiyonlar kapsamındadır.

Fiziksel

Bunlar, esas itibariyle, varlıkların muhafazası ile ilgili olup varlıklara erişimin yetkili personelle sınırlı olmasını sağlamak için tasarlanmış prosedürleri ve güvenlik önlemlerini içermektedir. Buna hem dolaysız erişim hem de dokümantasyon üzerinde dolaylı erişim dahildir. Bu kontroller değerli, taşınabilir, değiştirilebilir ya da çekiciliği bulunan varlıklarla ilgili olaylarda önem taşımaktadır.

İzin ve onay

Uygulamayla ilgili bütün kararların ve işlemlerin yetkili sorumlu kişilerin iznine tabi olması veya bu kişiler tarafından onaylanması gerekir. Bu izinlerin limitleri belirtilmelidir.

Aritmetiksel ve Muhasebe ile ilgili

Bunlar, kaydedilecek ve işlemde geçirilecek işlemlerin izine bağlanmış olmasının, işlemlerden hiç birinin dışta bırakılmaksızın ve işlemlerin doğru şekilde kaydedilmesinin ve eksiksiz biçimde işlemde geçirilmesinin doğruluğunu araştıran kaydetme fonksiyonu içindeki kontrollardır. Kayıtların aritmetiksel doğruluğunun kontrol edilmesi, toplamlarda, muvazenelerde, düzeltme kayıtlarında ve geçici mizanlarda devamlılığın sağlanması ve bunların kontrolden geçirilmesi bu tür kontroller kapsamına girmektedir.

Personel

Personelin sorumluluklarına uygun yeteneklere sahip olmasını sağlayacak prosedürler bulunmalıdır. Herhangi bir sistemin gerçekten iyi işlemesi kaçınılmaz bir şekilde bu sistemi işleten kişilerin uzmanlıklarına ve dürüstlüklerine bağlıdır. İlgili personelin nitelikleri, seçimi, eğitimi ve doğuştan gelen kişisel özellikleri herhangi bir kontrol sisteminin kurulmasında göz önünde bulundurulacak önemli unsurlardır.

Gözetim (Supervision)

Herhangi bir iç kontrol sistemi günlük işlemlerin ve bunların kaydının sorumlu görevliler tarafından gözetime tabi tutulmasını içermelidir.

Yönetmelik

Bunlar, sistemin günlük rutini dışında yönetim (idare) tarafından uygulanan kontrollardır. Bu kontrollerin kapsamına idare tarafından uygulanan genel gözetim kontrolleri, idare hesaplarının gözden geçirilmesi ve bu hesapların bütçelerle karşılaştırılması iç denetim fonksiyonu ve diğer özel amaçlı gözden geçirme prosedürleri girmektedir.

• İç Kontrolün Bir Değerlendirmesinin Yapılması

(1) Bir sistem değerlendirmesi yapılırken aşağıdaki adımların izlenmesi yararlı olabilir. Hazırlık mahiyetinde ya da derinlemesine yapılan bu değerlendirmede:

- (a) etkili bir kontrol sisteminin kendilerine karşı koruma sağlayacağı denetim amaçlarıyla bağlantılı riskler belirlenir,
- (b) prosedür elkitapları, personele yönelik yazılı talimatlar incelenmek ve görüşmeler vb. yapılmak suretiyle belirlenmiş risklere karşı koruma sağlamak amacıyla uygulamaya konmuş kontroller saptanır. (Sistem Temelli Yaklaşım açısından bu kontrollardan hangilerinin kilit nitelikte olduğunun belirlenmesi de gerekir),
- (c) bu incelemenin sonuçları belgelendirilir (akış diyagramları, yazılı betimlemeler...),
- (d) sistem içinde fazla olmayan sayıda işlem takip edilmek suretiyle denetçi sistem hakkındaki kavrayışını yararlı bir şekilde test edebilir (bir uçtan öbürüne-yürüyüş testleri),
- (e) belirlenmiş kontroller temelinde ilgili faaliyetlerin bünyesinde var olan riskler bakımından bu kontrollerin olası etkinliği hesaplanır.

Bu değerlendirmenin yapılmasında denetçiye yardımcı olmak üzere anket formlarından yararlanılabilir.

- (2) Sistem Temelli Yaklaşımında denetçi, eğer sistemin verimli bir şekilde işlediği saptanırsa sisteme ne ölçüde güvenebileceğini belirleyerek derinlemesine değerlendirmeyi tamamlamalıdır. Genel bir kural olarak, sistem hakkında şu şekilde yargıya varılır:

Mükemmel- eğer bütün riskler, etkili bir şekilde işlemesi muhtemel kontroller tarafından gerektiği şekilde karşılanıyorsa,

İyi- eğer bütün riskler, küçük istisnalar dışında etkili bir şekilde işlemesi muhtemel kontroller tarafından gerektiği şekilde karşılanıyorsa,

Fena değil- eğer bütün riskler, zaman zaman aksayabilen kontroller tarafından belli ölçüde karşılanıyorsa,

Yetersiz- bütün riskler kontroller tarafından karşılanmıyorsa ve/veya sık sık kontrol aksamaları olabiliyorsa.

- **Kontrol Testleri**

Kontrol testlerinin yürütülmesi

Sistem Temelli Yaklaşımı izlerken sadece iç kontrollerin derinlemesine değerlendirmesini yapmak yeterli değildir. Bunun yanı sıra denetçi, denetime tabi dönem boyunca kontrollerin gerçekten etkili ve istikrarlı bir şekilde işleyip işlemediğini belirlemelidir. Bu nedenle kontrol testlerine girişmek gereklidir. Belirlenmiş kilit kontroller, genellikle, bu kontrollara tabi işlemlerin ya da faaliyetlerin bir örneği incelenmek suretiyle test edilmelidir. Denetçi kontrollerin pratikteki etkinliğini değerlendirmeye çalıştığı için örnek seçim metodu ve uygulanan testlerin niteliği:

- (a) kanıtların kontrol zaman zarfındaki istikrarlı olarak işleyişinden elde edilmesini (Not: kilit personelin görevde bulunmadığı dönemler vb.)
- (b) kanıtların sistem aracılığıyla gerçekleştirilen her tür işlem üzerindeki kontrolün istikrarlı olarak işleyişinden elde edilmesini (Not: yüksek hacimli ve düşük değerli işlemler, olağandışı işlemler, yeniden yapılmakta olan ve müteakiben sistem tarafından kabul edilmeyen işlemler vb.)

sağlamalıdır.

Kontrolün tatmin edici şekilde işlediği hakkında kâfi miktarda kanıt elde etmek için ne kadar işlemin incelenmesinin gerektiğine karar vermek denetçiye düşen bir görevdir. Genellikle minimum örnek büyüklüğü 30'dur ve bazı durumlarda 100'den fazla işlem gerekebilir. Bu karar alınırken aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulması gerekir:

- (a) genel sistem içinde kontrolün önemi (significance of the control)
- (b) denetçinin kontrolün tatmin edici şekilde işleyişine ne kadar güven duymak istediği ve söz konusu zaman uzunluğu,
- (c) sistem aracılığıyla işlenen işlemlerin dizilişi ve niteliği,
- (d) Kontrol testlerin çoğunun kontrolün işlediği hakkında değil ve fakat işlemediği hakkında kanıt sağlaması ("negatif kanıt").

Kontrol testlerinin çoğu “negatif” kayıt sağlamasına rağmen, denetçi kontrollerin etkili bir şekilde işlediği hakkında pozitif kanıtlar elde etme olasılıkları karşısında uyanık olmalıdır. Bu, kontrollerin hataları ya da istisnaları ortaya çıkardığı örnekler araştırılarak gerçekleştirilebilir.

Kontrol testlerinin zamanlaması belirli problemlere neden olabilir: denetçi kontrollara güvenmek istediği dönem boyunca kontrollerin etkili şekilde işleyişinin kanıtlarını araştırmalıdır. Uygunluk testlerinin tasarımında ve icrasında bu husus dikkate alınmalıdır.

- **Kontrol Test Sonuçlarının Değerlendirilmesi**

Kontrol testleri tamamlandıktan sonra, denetçi kontrol sistemine ne ölçüde güvenebileceği ve dolayısıyla gereken genel güvence seviyesine ulaşmak için ne kadar miktarda maddi doğruluk testi yapmasının gerekli olduğu hakkında nihai bir karara varmalıdır. (Bkz. INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Birliği Uygulama Rehberi, No: 12 “Önemlilik ve Denetim Riski”)

Sistem Temelli Yaklaşım çerçevesinde elde edilebilecek güvence seviyesi her şeyden önce denetçinin sistemle ilgili ön değerlendirmeye bağlıdır. Kontrol testleri sonuçları denetçiye söz konusu sistemin işleyişi hakkında ek kanıtlar sağlar ve bu da kendisine ilk kararı teyid etme ya da yeniden değerlendirme imkânı verir. Elde edilebilecek güvence seviyesi ile ilgili genel yönlendirme Ek 6’da yer almaktadır.

5350. Denetim Kanıtları

INTOSAI Denetim Standartlarınının 152 numaralı paragrafında:

“Denetime tabi organizasyon, program, faaliyet ya da fonksiyon hakkında denetçinin vardığı kanaati ve sonuçları desteklemek üzere yeterli, uygun ve makul denetim kanıtları elde edilmelidir.”

Yeterli Denetim Kanıtları

Yeterli denetim kanıtları:

- denetim sonuçlarının gerçekleşmesi bakımından nicel olarak **kâfi** ve yerinde,

- nitel olarak, örneğin itimat ve **güvenilirlik** uyandıracak şekilde, tarafsız

bilgilerdir.

Kâfi miktarda denetim kanıtları, testlerin (hem uygunluk hem de maddi doğruluk testleri) miktarı yeterli ise, elde edilir.

Güvenilir denetim kanıtı tarafsız olan kanıttır. Denetim kanıtlarının güvenilirliği kanıtların niteliğine, kaynağına ve onların elde edilmesinde kullanılan yöntemle bağlıdır. Denetçi, çoğu kez, kanıt, kaynak ve yöntemlerin alternatif türleri arasından bir seçim yapmakla karşılaşmaktadır. Denetçi, denetim üzerinde kendini hissettiren zaman ve maliyet kısıtlamaları çerçevesinde en güvenilir kaynaklardan ve yöntemlerden yararlanmayı araştırmalıdır.

Uygun denetim kanıtları

Uygun denetim kanıtları denetim amaçlarına uygun düşen bilgilerdir. Denetim kanıtlarının uygun olmasını temin etmek için, denetimin amaçlarının planlama aşamasında açık seçik belirlenmesi gerekir. (Denetçi, daha ayrıntılı yönlendirme için bu Elkitabının 4 numaralı Bölümüne başvurmalıdır)

Denetimin amaçları açık ve seçik olarak belirlenir belirlenmez, uygunluk sorusu (makullük sorusu ile bağlantılı olarak) denetçiyi benimsenecek denetim yaklaşımı üzerinde düşünmeye sevkemelidir.

Makul denetim kanıtları

Makul denetim kanıtları, denetçinin ya da Sayıştay'ın gerçekleştirmeye çalıştığı sonuçla orantılı toplama maliyeti anlamında ekonomik olan bilgilerdir.

Denetim amaçlarının mümkün olan en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi amacıyla kâfi miktarda, uygun ve güvenilir kanıtlar elde edilmesinin sağlanması denetçinin denetim sürecinin erken aşamasında alternatif denetim yaklaşımlarını değerlendirmesini ve bunlardan hangisinin arzulanan sonuçları en ekonomik şekilde gerçekleştireceğini kararlaştırmasını gerektirmektedir.

Planlama aşamasında yöneticinin, denetim planının denetim amaçlarını destekleyecek yeterli, uygun ve makul kanıtlar elde edilmesine bir temel

oluşturmasını sağlaması gerekir. Denetimin nihaî aşamalarında yönetici, denetim planının yeterli, uygun ve makul kanıtlar elde edilebilecek derecede yürütülmüş olmasını, denetim sonuçlarının bu kanıtlarla desteklenmesini ve nihaî raporun bu sonuçları yansıtmasını sağlamakla ilgilidir.

Denetçi denetim kanıtlarının elde edilmesi ile ilgili yönlendiriciler bakımından 7-14 no'lu Eklere başvurmalıdır.

5400. İç Denetçiler ve Özel Sektör Denetçileri ile İlişkiler

Sayıştay diğer denetçilerin çalışmalarına dayanabilir ve dolayısıyla yapması gereken testlerin miktarını azaltabilir. Bu, kaynakları diğer denetim işleri için serbest bırakarak iş mükerrerliğini azaltır. Bunu gerçekleştirmek için denetçinin herhangi bir sınırlama olmaksızın iç denetçinin raporlarına ve çalışma kağıtlarına ulaşabilmesine ihtiyaç vardır.

İç denetimin bir ön değerlendirmesi genellikle şunları kapsamalıdır:

- iç denetçinin faaliyet statüsü: iç denetçi raporların verildiği kademe; iç denetçi raporları üzerine idare tarafından atılan adımlar; iç denetçiyi rahatsız eden kısıtlamalar ya da sınırlamalar (özellikle iç denetçinin dış denetçi ile iletişimi)
- iç denetçinin çalışmasının kapsamı,
- iç denetim personelinin atanması, eğitimi, deneyimi ve meslekî nitelikleri dahil olmak üzere iç denetçinin teknik bakımdan uzmanlığı,
- iç denetçinin çalışmasının yürütülmesi: iç denetimin planlamasının, gözetiminin, gözden geçirilmesinin ve dokümantasyonun gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığı ve yeterli denetim elkitaplarının, çalışma programlarının ve çalışma kağıtlarının mevcut olup olmadığı.

İç denetim yapısının genel bir açıklaması Ek 16'da yer almaktadır.

İç denetimin çalışmalarından yararlanırken Sayıştay denetçisi tarafından:

- amaçların farklı olabileceği dikkate alınarak iç denetim aracılığıyla elde edilen kanıtların Sayıştayın spesifik ihtiyaçlarına kalite ve kantite bakımından uygun olup olmadığı. Bu meselenin Sayıştay denetçisi tarafından incelenmesi normal olarak iç denetim çalışmasının niteliği, zamanlaması ve genişliği gibi hususları kapsar.

- elde edilmiş olan denetim kanıtları dikkate alındığında iç denetimce varılan sonuçların yeterli olup olmadığı,
- iç denetim tarafından ortaya çıkarılan istisnaî ve olağandışı meselelerin çözümü bağlanıp bağlanmadığı

göz önünde tutulmalıdır.

Sayıştayın inceleme elemanları, görevlerin yürütülmesi için gerekli gördükleri bütün bilgileri iç denetimden istemeye yasa gereğince yetkili iseler de, şu an için isteklerini, tercihan, iç denetçilerin benzer bir denetim görevi (paranın değerinin karşılığı ilgili ya da kurumsal karakterli meseleler hakkında) yapmamış olmalarının sağlanmasıyla sınırlı tutulmalıdırlar.

5460. Uzmanların Çalışmalarından Yararlanılması

Diğer uzmanlardan yararlanılmasının amacı, denetim amaçlarının gerçekleşmesi bakımından son derece önem taşıyan ve bir başka şekilde sağlanamayan teknik bilgileri ya da becerileri denetim ekibinin kullanımına hazır hale getirmektir. Uzmanlardan en iyi şekilde yararlanmak için aşağıdaki koşullar karşılanmalıdır:

- uzmanın çalışmasının kapsamı ile niteliğinin ve raporunu hangi biçimde vereceğinin mümkün olan en erken aşamada açık ve seçik olarak belirlenmesi gerekir: Bu, teknik bilgilere ve becerilere sahip bir uzmanın belirlenmesi bakımından son derece önemlidir,
- uzmanın denetlenen kuruluştan bağımsız olduğuna Sayıştayın güven duyması gerekir. Sayıştay, ayrıca, uzman tarafından üstlenilen çalışmanın niteliğinin ve kapsamının uzmanın bağımsızlığını zedeleyecek cinsten olup olmadığını dikkate almalıdır. (Örneğin, uzmanın sözleşmelerle büyük ölçüde bağımlı olduğu bir üçüncü tarafın çıkarlarının Sayıştay adına uzman tarafından incelenen alanla örtüştüğü zaman)
- denetçi, uzmanın meslekî uzmanlığı, uzman tarafından yapılan çalışmanın tarafsızlığı, kullanılan çalışma metotlarının iş olan elverişliliği ve uzmanın elde ettiği denetim kanıtlarının yeterliliği, makullüğü ve uygunluğu hususlarında güven duymalıdır.

Gerektiğinde denetçi bu güveni elde etmek için ek test çalışması yapmalıdır.

Uzmanın içinde yer aldığı bir denetim çalışmasının sonucu olarak yayımlanan rapor Sayıştay'ın bir raporudur. Uzmanın rolü, bir denetim kanaati oluşturmak ve bunu Sayıştaya bildirmek sorumluluğunu taşıyan denetim ekibine yardımcı olmaktır. Denetimden kaynaklanan raporda uzmanın herhangi bir görüşüne spesifik olarak atıfta bulunmak uygun değildir.

Diğer Denetçilerin Çalışmalarından Denetim Kanıtı Olarak Yararlanılmasının Koşulları

Başka bir denetçinin ya da uzmanın çalışmasından yararlanırken:

- başka bir denetçinin ya da uzmanın çalışmasının etkisinin bilgilenmiş bir şekilde değerlendirmesini yapabilmeye yetecek bilgiye sahip olunup olunmadığının,
- spesifik görevlendirme bağlamında başka denetçinin ya da uzmanın gereken meslekî uzmanlığının bulunup bulunmadığının,
- söz konusu denetim görevinin amaçları bağlamında Sayıştay'ın hedefleri açısından diğer denetçinin ya da uzmanın çalışmalarının yeterli olup olmadığının ve çalışma metotlarının elverişli bulunup bulunmadığının,

dikkatli bir şekilde değerlendirilmesi Sayıştay açısından önemlidir.

Öte yandan, başka bir denetçinin ya da uzmanın çalışmasından denetim kanıtları olarak yararlanan denetçi o çalışmanın sonuçlarını analiz ederken ve yorumlarken bunları yeniden değerlendirmelidir. Denetçinin, ayrıca, diğer denetçinin ya da uzmanın bulguları ile ilgili olarak ifade edilmesi gereken kanaat üzerindeki etkiyi değerlendirmesi gerekir. Bu bulguların kanaat (opinion) açısından anlamlı (significant) olduğu durumlarda, Sayıştay, normal olarak, Sayıştay denetçisi bu bulguları diğer denetçi ya da uzman ile tartışmalı ve kendisinin ek denetim testi yapmasının gerekip gerekmediğini değerlendirmelidir.

5480. Bilgiye Erişim

1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu, görevlerini gerektiği şekilde yerine getirmeleri için Sayıştay Başkanı ve Sayıştay'ın yetkili bütün üst düzey görevlileri tarafından ihtiyaç duyulan bilgilere erişime imkân vermektedir. Bu kişiler, denetime tabi kamu kurumlarının, ofislerinin ya da organlarının üst düzey görevlilerinden ve diğer personelden bu tür bilgileri makul olan bütün zamanlarda hiçbir kısıtlama almazsınız almaya yetkilidirler.

Sayıştay Başkanı ve Sayıştay'ın yetkili üst düzey görevlileri, gerekli gördükçe, üst düzey görevlilerden ve diğer personelden aynı türden raporları ve açıklamaları sağlamaya da yetkilidir. Sayıştay Başkanı, denetime tabi kamu kurumlarının ya da ofislerinin veya organlarının binalarında araştırma yaptırabilir veyahut buralardaki kitaplardan, dokümanlardan ya da kayıtlardan alıntılar yaptırabilir.

5485. Güvenlik ve Gizlilik

Meslekî Davranış Kuralları, bütün personelin denetlenen kuruluşlardan edinilen bilgilerin gizliliğine uymasını ve resmî bilgileri izinsiz açıklamamasını emretmektedir.

1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu'nda herhangi bir kurumun, ofisin ya da organın hesaplarını inceleyen her görevlinin:

- kurum, ofis ya da organ açısından geçerli güvenlik gereklerine uyması, ve
- o kurumda, ofiste ya da organda istihdam edilen herhangi bir kişinin yasa gereğince etmesi gereken gizlilik yeminini etmesi

gerektiği belirtilmektedir.

5488. Sunum Mektupları

Kâfi miktarda uygun başka denetim kanıtlarının elde edilmesi makul olarak mümkün görülüyorsa, denetçi, finansal tablolar açısından önemli meseleler hakkında idareden yazılı bir teyit almalıdır. Bu tür bir mektuba olan ihtiyaç erken bir aşamada belirlenmeli ve layıkıyla değerlendirme yapmaya yetecek zamanı sağlamak bakımından geçici bir imza tarihi üzerinde denetlenen organla mutabık kalınmalıdır.

İlk defa bir sunum mektubu talep etmeden önce, mektubun amacı denetlenen organa açıklanmalıdır. Denetçi, mektubun kapsamı ve içeriği hakkında idare ile eksiksiz bir şekilde görüş alış verişinde bulunmalı ve idareyi, her yıl, taslak hazırlamaya katılmaya ya da denetçi taslağında uygun değişiklikler yapmaya teşvik etmelidir.

Denetlenen organdan amaca uygun bir mektup sağlamada zorluk varsa, bu tür bir mektuba dahil edilecek hususları denetimin tamamlanma aşamasında idare ile müzakere etmek bir seçenektir. Müzakere tutanakları onay için denetlenen organa gönderilmeli ve Kurum Başkanı tarafından imzalanmalıdır.

Sunum mektubu Sayıştay Başkanı'na hitaben kuruluşun antetli kağıdına yazılmalı ve Kurum Başkanı tarafından imzalanmalıdır. Denetlenen organın koşullarına uygun olarak değiştirilmesi gereken bir örnek sunum mektubu Ek 15'te yer almaktadır. Eğer idare denetçinin gerekli gördüğü bir sunum vermeyi reddederse, bu, bir kapsam sınırlaması oluşturur ve denetçi bu durumu raporuna ithal etmelidir.

5498. Kamuoyunu Bilgilendirmeler

Sayıştay'ın Parlamenteoya karşı önemli sorumluluğu O'nu bilgileri açıklamaktan alıkoymaktadır. Bu nedenle, Sayıştay kaynaklı hiçbir bilgi ya da haber Sayıştay Başkanı'nın önceden izni olmaksızın medyanın ya da diğer kişilerin kullanımına sunulmamalıdır.

5500. Önemlilik ve Risk Değerlendirmeleri

Denetçinin, planlama aşamasındaki önemlilik ve denetim riski değerlendirmesi, denetim prosedürleri sonuçlarının değerlendirildiği zamankinden farklı olabilir. Bu, koşullardaki değişiklik nedeniyle vuku bulabileceği gibi, denetimin bir sonucu olarak denetçinin bilgisindeki değişiklik dolayısıyla oluşabilir.

Denetçi, denetim sırasında belirlenmiş düzensizliklerin toplamının önemli olup olmadığını değerlendirmelidir. Eğer denetçi bunların önemli olduğu sonucuna varırsa, denetim prosedürlerinin kapsamını genişletmek suretiyle denetim riskini azaltmayı düşünmelidir.

5600. Denetimin Belgelemesi (Audit Documentation)

INTOSAI Denetim Standartlarının 156 numaralı paragrafında:

“Denetçiler, planlamanın ve yürütülen çalışmanın temeli ve kapsamı ve denetim bulguları dahil olmak üzere, denetim kanıtlarını çalışma kağıtlarında gerektiği şekilde belgelemelidirler” ifadesi yer almaktadır.

Yeterli Şekilde Belgelemenin Yararları

Yeterli şekilde belgeleme Sayıştayın verimliliğini ve etkililiğini artırmasına yardımcı olur. Çünkü yeterli şekilde belgeleme:

- (a) planlamayı kolaylaştırır,
- (b) denetim tarafından ortaya çıkarılan yetersizliklerin, hataların ve düzensizliklerin kaydedilmesini sağlar,
- (c) denetçinin kararlarını (judgements), görüşlerini ve raporlarını teyit eder ve destekler,
- (d) raporların hazırlanmasında ya da denetlenen kuruluştan veya diğer herhangi bir kişiden gelen soruları cevaplamada bir bilgi kaynağı olarak işlev görür ve gelecekteki başvuru için yapılmış çalışmanın bir kaydını sağlar,
- (e) iddiaları, davaları ve diğer yasal süreçleri destekler (ya da bunlara karşı bir savunma sağlar),
- (f) denetçinin meslekî gelişmesine yardımcı olur ve buna tanıklık eder,
- (g) gözden geçirmeyi, gözetimi ve kalite güvencesini kolaylaştırır.

Yeterli şekilde belgeleme, gözden geçirme, gözetim ve kalite güvencesi bakımından özellikle önemlidir. Çünkü yeterli şekilde belgeleme:

- (a) gözden geçiren kişinin:
 - denetim amaçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini belirlemesine,
 - yapılması istenen çalışmanın gerektiği şekilde yapıldığından güven duymasına,

- denetimin icrası sırasında denetçi tarafından alınan kararların değerlendirilmesine ve sonuçlara ulaşma ve tavsiyelerde bulunma için gerekli kanıtların elde edilmesi amacıyla ek çalışmayı gerektiren alanları belirlemesine,
- çalışma kağıtlarını gözden geçirme işini yürütmesine ve denetim personelini daha verimli ve etkili şekilde gözetime tabi tutmasına

yardımcı olur.

- (b) Bağımsız kalite güvence incelemeleri için temel oluşturur. (Bkz. INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberi, No: 51 “Kalite Güvencesi”.

Cari Dosyalar (Current Files)

Güncel dosyalar içinde her bir denetime ilişkin çalışma kağıtları bulunur. Bu dosyalar denetim çalışmasının planlaması ve sonraki uygulaması bakımından önemlidir.

Çalışma kağıtları yürütülen çalışma ve varılan sonuçlarla ilgili olarak denetçi tarafından tutulan temel kayıttır. Çalışma kağıtları denetçinin gerekli özeni gösterdiğine tanıklık eder ve denetimin icrasında ve gözetiminde denetçiye yardımcı olur. Bu nedenle, denetçiler her bir çalışma dokümanını imzalamalı ve üzerine tarih atmalıdırlar. Ayrıca, gözden geçirilmelerini kolaylaştırmak amacıyla çalışma kağıtları içinde atıflar bulunacak şekilde hazırlanmalıdır.

Çalışma kağıtları, açıklık, okunabilirlik, eksiksizlik, uygunluk, kesinlik, özlülük, netlik ve anlaşılabilirlik gibi bir dizi fiziksel niteliğe sahip olmalıdır. Çalışma kağıtlarında öze ilişkin bilgiler, örneğin şu bilgiler bulunmalıdır:

- İlk planlamadan raporun nihai taslağının hazırlanmasına kadar denetimin bütün evreleri,
- Yapılan gözlemler ve ulaşılan sonuçlar ile birlikte bütün denetimin adımları,
- Anlamlı meseleler hakkında denetlenen kuruluşla kurulan temaslara kaydı (örneğin, kontrol testleri sırasında tespit edilen yetersizlikler ve kuruluşun idaresinden sağlanan güvenceler),

- Bilgisayar kanıtlarından yararlanma söz konusu olduğunda, bunların orijinini, içeriğini ve yerini belirten yeterli kimlik tespiti yapılmalıdır.
- Çalışma kağıtlarının kim tarafından, ne zaman gözden geçirildiği ve gözden geçirme sonuçlarının neler olduğu. Gözden geçirmeyi yapanların mutabakatı ya da muhalefeti gösteren notlar muhafaza edilmelidir. Bu notlar daha üst düzey inceleycilerin yararlanması açısından elzemedir.

İyi hazırlanmış çalışma kağıtları kâfi derecede tam ve daha önceden denetimle bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçiye, çalışmanın, sonuçları destekleyecek tarzda yürütüldüğünün tespiti imkânı verecek kadar detaylıdır.

Sayıştay Dosyaları

E-postalar dahil olmak üzere gelen ve gönderilen bütün resmî yazışmalar Sayıştay dosyalarında saklanmalıdır. Bu dosyalar konu ya da kurum itibarıyla isimlendirilmelidir. Rutin raporların kopyaları ve Yıllık Denetim Raporu tanıtım özetleri bu dosyalarda muhafaza edilmelidir.

Sürekli Dosyalar

Bir süreklilik temelinde gerçekleştirilen denetim çalışmasını desteklemek için gerekli temel referans materyalini içeren sürekli dosyaların devamlılığı sağlanmalıdır. Bu dosyalar, yürürlükten kalkmış materyalin kapsamdan çıkarılmasını ve yeni materyalin kapsama alınmasını temin üzere düzenli aralıklarla güncelleştirilmelidir.

Sürekli dosyalar aşağıdaki bilgileri içermelidir:

- Güncelleştirilmiş organizasyon şeması, denetlenene bağlı bütün departmanların/şubelerin listesi ve her birimin fonksiyonlarının özet halinde açıklaması,
- Denetlenenle ilgili yasaların ve yönetmeliklerin bir listesi,
- Gelecek üç yılı kapsayan faaliyet ve finans planları,
- Carî yılla ilgili departman raporunun bir kopyası.

Denetim dokümanının saklanması

Carî ve sürekli dosyalar Denetim Birimleri tarafından en azından eldeki denetim meseleleri çözümleninceye kadar ve tercihan, ilgili denetimlerin sonucunu takiben üç yıldan az olmamak üzere saklanmalıdır. Bu tür carî ve sürekli dosyaların artık gerekli olmadığı düşünüldüğünde, bunlar Sayıştay'ın merkezî mahzenine gönderilmelidir.

“Sayıştay dosyaları” ilgili denetimin ya da buna bağlı diğer görevlerin yürütülmesinin gerektirdiği süre kadar ilgili inceleme elemanı tarafından saklanmalıdır. “Sayıştay dosyaları”na hemen ihtiyaç duyulmuyorsa, bunlar Evrak Bürosuna (Registry) gönderilmeli ve dosyaya ihtiyaç duyulduğu tarihte ilgili inceleme elemanı tarafından alınmalıdır. Artık işlem görmeyen ya da gerekli olmayan “Sayıştay dosyaları” Evrak Bürosundaki yerlerine kaldırılmalıdır.

“Yerine kaldırılan” dosyalar, Sayıştay binalarında, yerlerine kondukları tarihten başlayarak en az sekiz yıl saklanmalıdır. Sekiz yılın bitimini takiben Sayıştay dosyaları Sayıştay mahzenine kaldırılmalıdır.

Sayıştay mahzeni, burada depolanan bütün carî ve sürekli dosyalar ile “Sayıştay dosyaları” açısından, yeterli indeksleme ve geri alma prosedürlerine sahip olmalıdır.

5750. Zaman Bütçesi

Denetim yöneticisi bütçelendirilmiş saat miktarının her bir denetim işine (audit assignment) tahsisinden sorumludur. Ön araştırma ve hazırlık incelemesi yapıldıktan ve denetim prosedürlerinin taslağı hazırlandıktan sonra Şef konumundaki Denetçi (Principal Auditor) denetim işinin önemli aşamalarının tamamlanması için gereken saat miktarını tahmin etmeli ve zamanı bu aşamalara tahsis etmelidir.

Şef konumundaki Denetçi ön inceleme sonuçlarını ve taslak denetim prosedürlerini alan çalışması başlamadan önce onay için Denetim Yöneticisine (Audit Manager) sunmalıdır. Eğer şef konumundaki denetçi denetim işinin tamamlanması için ek zamana ihtiyaç olduğunu tahmin ediyorsa, işi ve denetim programı üzerindeki etkiyi Denetim Yöneticisi ile görüşmelidir. Daha sonra Denetim Yöneticisi atılacak uygun adımı belirler (ek kaynaklar tahsisi, denetimin kapsamının küçültülmesi vb.).

Denetim Yöneticileri kademesine kadar bütün personel günlük görevleri ve bu tür görevler için harcanan zamanı Excel çubuklu tablolarında gösteren zaman çizelgesini aylık olarak sunmalıdır. Her bir görev kategorisi bakımından bütün ekip için harcanan toplam zaman bu zaman çizelgelerinden hesaplanmalıdır.

5800. Denetim Bulguları, Sonuçları ve Gözlemleri

Denetçi işe bir kurum ve bir denetim amacı ile başlar. Daha sonra denetim programı kanıt toplamak ve denetim amacına ulaşmak için gerekli denetim prosedürlerini belirler. Denetimin sonunda, elde edilen kanıtların denetçinin denetim amacıyla bağlantılı sonuçlara ulaşması yönünden uygunluğunu sağlamak amacıyla tersine çevrilmesi gerekir.

Denetim kanıtlarının ve bulgularının değerlendirilmesi sırasında denetçi:

- Planlama kararlarını ve değerlendirmelerini teyit eder veya değiştirir,
- Denetim amaçları ile ilişkili sonuçları somutlaştırır; ve
- Sonuçlarını destekleyecek yeterli kanıtlara sahip olduğu konusunda ikna olduğuna kanaat getirir.

Bulguları Değerlendirme ve Sonuçlara Varma Sorumluluğu

Her ekip elemanı yaptığı çalışma ve ulaştığı sonuçlar hakkında yazılı bir nihaî kanaate varmalıdır. Sonuçlar hazırlayana göre daha kıdemli bir ekip elemanı tarafından gözden geçirilmeli ve bu kıdemli eleman incelemesini ve onayı kanıtlarıyla göstermelidir. Çelişkili durumlar ya da özellikle Sayıştay tarafından gerek görülmesi dışında aynı çalışmanın bir çok kere gözden geçirilmesinden kaçınılmalıdır.

Hep denetim prosedürünün sonunda elde edilen kanıtların yeterli, kâfi miktarda, uygun ve güvenilir olup olmadığını belirlemek üzere bir değerlendirme yapılmalıdır.

Ayrıca, kriterlerden sapmaların düzeyi ve niteliği dahil olmak üzere, elde edilen kanıtların etkilerinin ve bu etkilerin nedenlerinin ve potansiyel neticelerinin göz önünde bulundurulması gerekir.

Denetim Bulgularının Değerlendirilmesi

- Planlanmış denetim prosedürlerinin layık veçhile tamamlanmış olup olmadığını,
- denetim kanıtları toplamanın risk hakkındaki planlanan varsayımları ve güvence sağlamak için ihtiyaç duyulan kanıt miktarını teyit edip etmediğinin; ve
- denetim amaçlarını desteklemek ya da meseleleri derinliğine araştırmak için ek çalışma yapmanın gerekir gerekmediğinin

değerlendirilmesinin yapılması elzemdir.

Denetim kriterlerine uygun olmayışın niteliğinin de spesifik öge ve bir bütün olarak denetim bağlamında kabul edilebilir önemlilik seviyelerinde olup olmadığını belirlemek amacıyla göz önünde bulundurulması gerekir.

Bir Bütün Olarak Denetim Hakkındaki Sonuçlar

Bir bütün olarak denetim hakkındaki sonuçlara son şeklini vermeden aşağıdakilere benzer hususların dikkate alınması gerekir:

- Denetim amaçları ile ilişkili denetim planının etkililiğini ve özellikle tamamlanan çalışmanın kapsamının ve uygulanan kriterlerin genel sonuç(lar) hakkında kâfi miktarda güvence sağlaması,
- farklı ögelerle ilgili kanıtların ve sonuçların tutarlılığı,
- denetim bulgularının önemliliği ve anlamlılığı ve bunların denetim raporunun içeriği ve raporlama stratejisi üzerindeki etkisi.

Spesifik Denetim Amaçları Bakımından Özellik ve Anlam Taşıma Olasılığı Bulunan Meseleler

Denetimin icrası sırasında denetçinin dikkatine çarpan bilgiler Parlamento bakımından özellik ve anlam taşıma olasılığı bulunan bir meseleye işaret eder. Bu tür bilgiler, olasılıkların araştırılması yönünde ivedi ve uygun adımların atılmasını gerektirir.

Kriterlerden sapmaların nedenlerinin değerlendirilmesi ve elde edilen diğer bilgiler yolsuzluk ya da kötüye kullanma olasılığını çağrıştırabilir. Bu olasılık ortaya çıkınca, alandaki denetçi doğrulama yapmaksızın

bunun soyutlanmış bir durum olduğunu kabul edemez. Mesele hakkında hangi önlemin alınması gerektiği yönünde tavsiyelerde bulunabilmesi amacıyla mesele, etkilerini değerlendirmek üzere derhal Denetim Yöneticisine bildirilmelidir.

Tavsiyelerin Formüle Edilmesi

Olumsuz denetim gözlemleri için denetçi, gerekiyorsa, tavsiyeler kaleme alır. Tavsiyeler atılacak adımın yönlendiricileri olarak hazırlanır. Tavsiyelerin hedefi gerekli iyileştirmelerin nasıl yapılacağını değil, bu iyileştirmeler için neler yapmaya ihtiyaç bulunduğunu bildirmektir.

Tavsiyeleri formüle ederken denetçi şunları göz önünde bulundurmalıdır:

- Organizasyonun kriterleri karşılamaını kolaylaştıran ya da engelleyen koşullar,
- Benimsendiği takdirde tavsiyenin uygulanabilirliği ve maliyeti,
- Alternatif düzeltici hareket tarzları ve
- Tavsiyeler kabul görürse ortaya çıkabilecek olumlu ve olumsuz etkiler.

5850. İdare ile Yapılan Çıkış Toplantısı

Denetim çalışması tamamlanınca Sayıştay denetlenene bir taslak rapor sunar ve Denetim Birimi personeli tarafından denetlenenle bir çıkış toplantısı yapılması programlanır. Çıkış toplantısının amacı, taslak raporun içeriği hakkında karşılıklı anlayış birliğini oluşturmaktır. Daha sonra rapor kesinlik kazanır ve dağıtılır.

Çıkış toplantısı aşağıdaki hususların sağlanmasında önemli bir noktadır:

- (a) bütün önemli ve ilgili olguların kapsama alınması,
- (b) olguların ihtilafli olmaması,
- (c) olguların sunumunun ve onlardan çıkarılan sonuçların haktanır olması,
- (d) raporun kapsam, içerik ve üslup bakımından dengeli olması,

- (e) denetlenen organın Sayıştay'ın rapordaki görüşleri ya da sonuçları ile mutabık kalma imkânı bulunmaması durumlarında farklı yorumlar kapsama alınmalıdır. Rapor, ulaşılan sonuçların dayanaklarını ve kuruluşun farklı bakışa sahip olmasının gerekçelerini açık seçik göstermelidir.

5900. Denetim Kalite İncelemesi (Audit Quality Review)

Sayıştay:

- belirlenmiş siyasalara ve prosedürlere uyulup uyulmadığını,
- denetim çalışmasının arzulanan kalite düzeyinde yürütülüp yürütülmediğini,

belirlemek amacıyla denetim görevleriyle ilgili olarak kalite güvence incelemeleri gerçekleştirmelidir.

Bu incelemeler Sayıştay Başkan Yardımcısı, Sayıştay ya da dış danışmanlar (örneğin, üniversiteden ya da özel sektör denetim firmalarından) veyahut yabancı eksperler (örneğin, Avrupa Birliğine üye ülkelerin Sayıştaylarından) tarafından yapılabilir.

Referanslar

- INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Birliği Uygulama Rehberleri:

No: 21 İç Kontrolün Değerlendirmesi ve Kontrol Testleri

No:25 Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanılması

No:51 Kalite Güvencesi

- Kapsamlı Denetim Elkitabı (Kanada Sayıştayı)
4501'inci Bölüm: Denetim Bulguları, Sonuçlar ve Tavsiyeler, Genel Politika.

ALTINCI BÖLÜM: DENETİMİN RAPORLANMASI

- 6000 Biçim ve İçerik**
- 6100 Düzenlilik Denetimlerine İlişkin İç Raporlar**
- 6200 Düzenlilik Denetimlerine İlişkin Olarak
Denetlenenlere Sunulan Raporlar**
- 6300 Denetim Kanaat (Audit Opinion) Türleri**
- 6400 Yıllık Denetim Raporu**
- 6450 Özel Raporlar**
- 6500 Denetim Raporları Kalite Güvencesi**
- 6600 Kamu Hesapları Komitesi İle İlişkiler ve Bu
Komitenin Oturumlarına Hazırlanma**
- 6700 Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgiler**
- 6800 Raporun Dağıtımı**
- 6900 Denetim Raporlarının İzlenmesi**

6000. Biçim ve İçerik

INTOSAI Denetim Standartlarının 170 numaralı Paragrafında bütün denetim kanaatlerinin ve raporlarının biçim ve içeriklerinin aşağıdaki genel prensiplere dayanması gerektiği belirtilmektedir:

Başlık

Kanaat ya da rapor, okuyucunun başkaları tarafından yayımlanan bildirimlerden ya da bilgilerden O'nu ayırmasına yardımcı olması için uygun bir başlıkla ya da isimle başlamalıdır.

İmza ve tarih

Denetim raporları, iç kontrol ve hesapverme sorumluluğu açısından yazarlarının her biri tarafından imzalanmalıdır. Ancak dış paydaşlara dağıtılan raporların Sayıştay Başkanı ya da Sayıştay Başkan Vekili tarafından imzalanması gerekir.

Tarih konulması, okuyucuya, o tarihe kadarki işlemlerin ya da olayların etkisinden denetçinin haberdar olduğuna dikkat gösterildiği konusunda bilgilendirir.

Amaçlar ve kapsam

Kanaat ya da raporda denetimin amaçlarından ve kapsamından bahsedilmelidir.

Bütünlük

Denetçinin kanaatleri ve raporları denetçi tarafından hazırlandığı haliyle sunulmalıdır. Bağımsızlığından yararlanırken Sayıştay uygun gördüğü şeyleri kapsama dahil edebilmeli ise de ulusal çıkar bakımından zaman zaman özgürce açıklanamayacak bilgilere sahip olabilir. Bu durumda gizli ya da hassas materyali içeren ayrı ve yayımlanmayacak bir rapor hazırlama ihtiyacını değerlendirmek denetçinin sorumluluğundadır (6700 numaralı “Gizli ve Mahrem Bilgiler” kısmına bakınız).

(a) Muhatap

Denetim sözleşmesi, yerel düzenlemeler ya da uyulama gerektirdiği için kanaat ya da rapor gönderilecek kimseleri belirlemelidir. Kanaat ya da raporun dağıtımı için resmî prosedürlerin bulunduğu durumlarda bu, gereksiz olabilir.

(b) Ele alınan konunun belirtilmesi

Kanaat ya da rapor ilgili olduğu finansal tabloları belirtmelidir. Bunun kapsamına denetlenen kuruluşun adı, finansal tabloların kapsadığı tarih ve dönem ve denetlenen konu gibi bilgiler dahil edilmelidir.

(c) Yasal temel

Denetim kanaatleri ve raporları denetimi mümkün kılan mevzuatı ya da diğer yetkileri belirtmelidir.

(d) Standartlara uygunluk

Denetim kanaatleri ve raporları, denetimin icrasında uyulan denetim standartlarını ya da örnek hareket biçimlerini göstermeli ve böylelikle okuyucuya denetimin genel kabul görmüş prosedürlere uygun olarak yürütülmüş olduğu konusunda güvence vermelidir.

(e) Vaktindelik

Denetim kanaati ya da raporu, okuyuculara ve kullanıcılara ve özellikle gerekli önlemi alacak kişilere tam anlamıyla yararlı olabilmesi için hızlı bir şekilde istifadeye sunulmalıdır.

Denetim raporları aşağıdaki bölümler itibariyle düzenlenmelidir:

- Arkaplan
- Amaçlar
- Denetim Metodolojisi
- Bulgular ve Sonuçlar
- Tavsiyeler
- İdarenin Yorumları

6100. Düzenlilik Denetimlerine İlişkin İç Raporlar

İç denetim raporları, denetimi icra eden alandaki denetim personeli tarafından hazırlanmalıdır. İçerik ile ilgili olarak yapılan yorumlar denetlenen kuruluş personeli ile tartışılmalı ve daha sonra raporlar ilgili denetim yöneticisine sunulmalıdır.

6200. Düzenlilik Denetimlerine İlişkin Olarak Denetlenenlere Sunulan Raporlar

Denetim raporları ve postayla yapılan diğer yazışmalar denetim yöneticisi düzeyinden aşağıda olmayan bir görevli tarafından imzalanmalıdır.

Denetim raporları öngörülen bir zaman içinde (Bkz. 5850 Çıkış Toplantısı) görüşlerini ve onayını bildirmesi için Departman Yöneticisine (Head of Department) gönderilmelidir. Görüşler alınıp gerekli değişiklikler yapılır yapılmaz, nihaî raporun bir nüshasının Sayıştay Başkanı tarafından imzalanan ve ilgili Kurum Yöneticisi için sureti çıkarılan bir üst yazı ile birlikte Daimî Sekretere (Permanent Secretary) gönderilmesi gerekir.

Alınan herhangi bir yorum söz konusu değilse, rapor, Sayıştay Başkanı tarafından imzalanan ve Kurum Yöneticisi için sureti çıkarılan bir üst yazı ile birlikte Daimî Sekretere gönderilmelidir.

Kuruluşa sunulan rapora ithal edilecek detay bir meslekî değer yargısı meselesidir. Dış rapor önemli olan konuları içerir.

Denetçinin dikkatine çarpan bütün önemli (material) eksiklikler kuruluşa iletilmelidir. Daha az önem taşıyan gözlemler ya sözlü olarak ya da kuruluşa sunulan yazılı bir raporla bildirilebilir. Daha az önem taşıyan gözlemlerin sadece sözlü olarak bildirilmesi söz konusu olduğunda düzeltici önlemin alınabilmesi bakımından, ilgili prosedürden doğrudan sorumlu personel bilgilendirmelidir.

6300. Denetim Kanaat (Görüş) Türleri

Denetim raporu ilişkili (not clean) ise, raporun özel bir hususa vurguyu şartlı bir kanaati, olumsuz bir kanaati veya kanaat bildirmemeyi içerip içermediği açık seçik belirtilmelidir.

Olumlu Kanaat (Unqualified Opinion)

Denetçi:

- (a) finansal tabloların istikrarlı bir şekilde uygulanmış kabul gören muhasebe prensipleri ve politikaları kullanılarak hazırlanmış olduğunun,

- (b) tabloların yasal gerekliliklere ve ilgili düzenlemelere uygunluğunun,
- (c) finansal kayıtların ortaya koyduğu görünüm denetçinin denetlenen kuruluş hakkındaki bilgisiyle uyumlu olduğunun; ve
- (d) finansal tablolarla ilgili önemli meseleler hakkında yeterli açıklama bulunduğunun

bütün önemli yönleri üzerinde tatmin olursa olumlu kanaat ifade edilir.

Özel Bir Hususun Vurgulanması

Bazı koşullarda denetçi, olağandışı ya da önemli meselelere dikkat çekilmezse, okuyucunun finansal tabloları layıkıyla anlayamayacağını düşünebilir.

Genel bir kural olarak denetçi olumlu kanaat bildiriyorsa, yapılacak atfin bir şart olarak yanlış şekilde anlaşılması ihtimaline karşı finansal tabloların spesifik yönlerine atıfta bulunulmaz. Bu izlenimin verilmesinden kaçınmak amacıyla, “özel bir hususun vurgulanması” anlamına gelen atıflar kanaatten ayrı bir paragrafta belirtilir. Ancak, denetçi, özel bir hususun vurgulanmasını finansal tablolardaki bir açıklama eksikliğini gidermek veyahut şartlı bir kanaatin alternatifi olarak veya onun yerine geçmek üzere kullanılmamalıdır.

Şartlı Kanaat (Qualified Opinion)

Aşağıdaki koşullardan herhangi birinin bulunması ve denetçinin kanaatine göre, bunların finansal tablolara etkisi önemli olduğu veya olabildiği ahvalde denetçi olumlu kanaat bildiremez.

- (a) denetim kapsamı üzerinde sınırlama bulunması,
- (b) denetçinin, finansal tabloların eksik ya da yanıltıcı olduğunu ve bunlarda kabul gören muhasebe standartlarından mazur görülemez bir sapma bulunduğunu düşünmesi,
- (c) finansal tabloları etkileyen bir belirsizlik bulunması.

Denetçinin finansal tabloların önemli ama tabloların anlaşılması bakımından birincil özellikte olmayan bir ya da daha fazla kalemi hakkında mutabakatının bulunmaması veya şüphesinin olması durumunda şartlı kanaat bildirilmelidir. Kanaat genellikle, denetimin sonuçlarının tatmin edici olduğu şeklinde ve şartlı kanaate yol açan ve

mutabık kalınmayan ya da şüpheli görülen hususlar açık ve özlü olarak belirtilmek suretiyle ifade edilir. Şüpheli görülen ya da mutabık bulunmayan hususun mali etkisinin denetçi tarafından rakamlarla ifade edilmesi finansal tabloların kullanıcılarına yardımcı olmakla birlikte, bu, her zaman için mümkün ya da uygun olmaz.

Olumsuz Kanaat (Adverse Opinion)

Denetçinin mali tabloların bütünü hakkında bir kanaat oluşturması mümkün olmadığında, olumsuz kanaat bildirilir. Çünkü mutabakatsızlık o derecede derindir ki, gösterilen durumu bazı bakımlardan şartlı kanaat verilmesine uygun olmayacak derecede zedelemektedir.

Bu tür kanaat finansal tabloların durumu gerçeğe uygun olarak göstermediğini açıkça ifade etmeli ve mutabık kalınmayan bütün konuları açık ve özlü olarak belirtmelidir. Ayrıca, uygun ve mümkün olduğu ahvalde finansal tablolar üzerindeki mali etkinin rakamlarla ifade edilmesi yararlıdır.

Kanaat Bildirmeme (Disclaimer of Opinion)

Belirsizliğin ya da kapsam sınırlamasının bazı bakımlardan şartlı kanaat (görüş) verilmesinin uygun olmayacağı kadar derin olması nedeniyle denetçinin bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir kanaate ulaşmasının mümkün olmadığı ahvalde kanaat bildirmekten vazgeçilir. Bu tür rapor kanaat bildirmenin mümkün olmadığını açıkça ifade eder ve bütün belirsizlik konularını açık ve özlü olarak belirtir.

Sayıştay, olumlu kanaat bildirmenin mümkün olmadığı durumlarda kanaati derinliğine analiz eden detaylı bir rapor vermeyi düşünmelidir.

6400. Yıllık Denetim Raporu

1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu'nun raporlamaya ilişkin gereklerini yerine getirmek amacıyla Sayıştay Başkanı Sayıştay'ın çalışmaları ve faaliyetleri ile ihtiyaç duyulan bütün bilgilerin ve açıklamaların elde edilip edilmediği hakkında yıllık rapor verir. Ayrıca, Yıllık Denetim Raporu, Sayıştay Başkanının Millet Meclisi bakımından anlamlı olduğunu düşündüğü herhangi bir hususa ve özellikle şu konuların gözlemlendiği durumlara dikkat çeker:

- Hesapların ve kayıtların gerçeğe sadık ve gerektiği şekilde tutulmamış olması,
- Kamu parasının, yasanın öngördüğü şekilde, tam olarak hesaplanmaması veyahut Konsolide Fona ödenmemesi,
- Esas kayıtların tutulmamış olması,
- Uygulanan kuralların ve prosedürlerin:
 - Kamu varlığı korumada ve kontrol etmede,
 - Gelirlerin tahakkukunu, tahsilini ve gerektiği gibi tahsisini güvenilir ve etkili şekilde kontrol altına almada,
 - Harcamaların ancak izin verildiği şekilde yapılmasını sağlamada yetersiz kalması,
- Kamu parasının Parlamento tarafından tahsis edildiği amaçlardan başka amaçlar için harcanması veyahut bir şekilde Mali İdare ve Denetim Kanununa ve bu Kanunun ek ve değişikliklerine uygun olarak harcanmaması,
- Kamu parasının ekonomik olmayan bir şekilde veyahut etkililiğe ve verimliliğe gerekli özen göstermeksizin harcanması,
- Mantıken bu tür prosedürler tesisi gerekli olduğu halde, harcama programlarının etkililiğinin ölçülmesi ve raporlanması için tatmin edici prosedürlerin belirlenmemiş olması.

Yıllık Denetim Raporunda yer alacak kurumsal (departmental) denetim raporlarının tanıtım özetleri denetim alanından sorumlu Direktörden taslak raporda sözü geçen bulgular hakkında görüşlerini iletmesinin istendiğini belirten bir üst yazı ile birlikte ilgili Daimî Sekretere postayla gönderilmelidir.

Taslak raporun bir nüshası alındıktan itibaren belli bir zaman dilimi içinde denetim bulguları hakkındaki görüşlerinin bildirilmesi talebini içeren bir üst yazı ile birlikte ilgili Direktöre postalanır.

Kurumsal konular hakkında denetim raporları, denetim bulguları ilgi görüşlerinin bildirilmesi talebini içeren bir üst yazı ile birlikte Daimî Sekreterlere (Başbakan Ofisi ve/veya maliye) postayla gönderilir. Görüşler Sayıştaya belli bir zaman dilimi içinde ulaşmalıdır.

Daimî Sekreterler ilgili departman yöneticisi tarafından onaylandıktan ve/veya çıkış toplantısında tartışıldıktan ve Sayıştay Başkanı tarafından kontrol edildikten sonra denetim raporu nihaî versiyonunun bir nüshasını almaya yetkilidirler. Bu versiyon, yayımlanan Yıllık Denetim Raporunda ve paranın değerinin karşılığı, ister düzenlilik denetimlerine ve isterse diğer tür denetimlere ilişkin olsun diğer raporlarda önemli bir rol oynayan versiyondur.

6450. Özel Raporlar

1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu'na ekli Birinci Çizelge'de Sayıştay Başkanı'nın derhal ele alınması gereken önemde veya ivedi herhangi bir konu hakkında Millet Meclisinin özel rapor sunabilmesine imkân vermektedir. Bu tür rapor Millet Meclisi Başkanı tarafından Millet Meclisinin raporun alınmasından sonraki oturumuna getirilir.

6500. Denetim Raporları Kalite Güvencesi

Denetim raporlarının içeriği olgulara dayalı, kolay anlaşılır, vakitli ve müphemlikten ya da muğlaklıktan uzak olmalıdır. Raporlar sadece yeterli ve uygun denetim kanıtlarıyla desteklenen bilgileri içermeli ve bağımsız, tarafsız, gerçeğe uygun ve yapıcı olma özelliklerini taşımalıdır. Raporlar net ve özlü ama tarafsız okuyucuyu ikna etmeye yetecek kadar kanıtlara dayalı olmalıdır.

Denetim Yöneticileri denetim raporu tanıtım özetlerini ilgili oldukları Sayıştay Başkan Yardımcıları ile görüşürler. Değişikliklerden sonra, Yıllık Denetim Raporu tanıtım özetleri, ilgili Daimî Sekretere ve onay için Departman Yöneticisine gönderilmeden ve sonrasında Yıllık Denetim Raporuna ithal edilmeden önce, nihaî gözden geçirme ve onaylama için Sayıştay Başkanı'na sunulur.

6600. Kamu Hesapları Komitesi ile İlişkiler ve Bu Komitenin Oturumlarına Hazırlanma

Kamu Hesapları Komitesi aslında Millet Meclisinin denetim komitesidir. Sunulmasının hemen ardından Denetim Raporu gözden geçirilmek ve müzakere edilmek üzere otomatik olarak Kamu Hesapları Komitesine havale edilir.

Bütün özel denetim raporları Kamu Hesapları Komitesi toplantılarında müzakere edilir. Ancak bu kural Yıllık Denetim Raporu için uygulanmaz. Parlatentonun ilgisini çeken Rapor tanıtım özetleri Kamu Hesapları Komitesi oturumlarında detaylı olarak incelenir. Bunlar Kamu Hesapları Komitesi Başkanının takdirine göre seçilir.

Sayıştay Başkanı veya Sayıştay Başkan Vekili Kamu Hesapları Komitesi oturumlarında Sayıştayın resmî sözcüleridir. Ancak, Sayıştay Başkanı, ilave detayları sunması için denetim çalışmasını yürüten denetim yöneticisini davet etmesini Kamu Hesapları Komitesi Başkanından talep edebilir. İlgili daimî sekreterler ve departmanların yöneticileri de tanıklık etmek üzere hazır bulunurlar.

Belli denetimlerle ilgili oturum tarihi bildirildiğinde, denetim yöneticisi Sayıştay Başkan Yardımcısına danışarak spesifik sorular hazırlar. Bu sorular tartışmayı canlandırmak ve en önemli meselelerin üzerinde durulmasını sağlamak üzere hazırlanmaktadır. Kamu Hesapları Komitesi oturumundan önce konu hakkında ortaya çıkabilecek detayları görüşmek üzere Sayıştay Başkanı ile ilgili denetim yöneticisi arasında bir toplantı yapılır.

Kamu Hesapları Komitesi Sayıştay Başkanı'nın soruşturmalarının ve incelemelerinin icrasına müdahale edemez. Kamu Hesapları Komitesi kendi takdirine bağılı olarak bir denetim raporunu ya kabul etmeli ya da reddetmelidir. Kamu Hesapları Komitesi raporda arz edilmeyen ilave bilgiler talep ettiğinde, bu tür bilgiler daha sonraki bir tarihte sunulur. Sayıştay Başkanı ilave bilgiler için yapılan bir talebi ilave bir rapor talebi olarak değerlendirebilir.

6700. Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgiler

Sayıştay personeli Ahlak Kurallarında düzenlenen gizlilik talimatlarına uymalıdır. Bunun yanı sıra, taslak raporlar, bunların açıklanmalarına ilişkin olarak kabul edilip uygulamaya konmuş prosedürler tamamlanmıcaya kadar, gizli dokümanlar olarak işlem görürler.

Sayıştay, hassas bilgilerin kamuoyuna açıklanmasını önlemek amacıyla denetlenen kuruluşlarla mutabakatlara varabilir. Bu tür özel mutabakatlar, ancak geçerli nedenler (örneğin ulusal çıkarların korunması) söz konusu olduğı zaman gerçekleştirilir.

6800. Raporun Dağıtımı

Her Yıllık Denetim Raporu, hakkında raporlamada bulunulan mali yılın bitiminden itibaren 12 ay içinde Millet Meclisi Başkanına sunulur. Başkan bu tür bir raporu, daha sonra, Millet Meclisinin raporu aldığı tarihten sonraki oturumuna getirir.

Hem Yıllık Denetim Raporlarının hem de Özel Raporların, Sayıştay Başkanı'na, Sayıştay'ın Yöneticilerine Kamu Hesapları Komitesi Başkanına, Enformasyon Departmanı aracılığıyla Basına, Daimî Sekreterlere, Kamu Kütüphanelerine, Devlet Basımevine, Hazineye, Maliye Bakanlığına ve yabancı ülke Sayıştay Başkanlarına da dağıtımı yapılır.

6900. Denetim Raporlarının İzlenmesi

İzlemenin temel amacı, kuruluşun eksiklikleri düzeltme doğrultusunda kaydettiği gelişmeler hakkında Millet Meclisine zamanlı bilgi sağlamak ve adım atılmamasının Parlamente'ye raporlanacağını kuruluşlara hatırlatmaktır.

İzleme şunları kapsar:

- Sayıştay ya da Kamu Hesapları Komitesi tarafından yapılan denetim tavsiyelerine; ve
- Departman Yöneticisinin Kamu Hesapları Komitesi oturumlarında yerine getirmede/üstlenmede mutabık kaldığı taahhütlere dayalı idarenin eylemlerinin zamanlı ve sistematik bir incelemesi,
- Atılan adımın sorunları çözüp çözmediğinin veyahut çözme olasılığının bulunup bulunmadığının bir değerlendirmesi,
- İzleme sonuçlarını içeren bir rapor, ve
- Daha detaylı bir izleme veya müteakip denetim olarak ilave çalışma yapmanın gerekip gerekmediği hakkında dikkatli bir tespit.

Asgari olarak:

- Ele alınan konular tekrarlanan karakterde olduğunda (örneğin, banka mutabakatı),
- Konu çok ciddi bir düzensizlikle ilgili olduğunda; veya

- Kamu Hesapları Komitesi bir konuya yönelik olarak ilerleme talep ettiğinde veya tavsiyelerde bulunduğu,

denetim rapor konularının izlenmesine gerek duyulur.

Eksikliklerin nedenlerinin doyurucu bir şekilde ele alındığı konusunda Sayıştay tatmin olana kadar konular izlenir. Ancak, baştaki tavsiyelerin uygulanabilir devam edip etmediğinin değerlendirilmesi gerekir.

Soru mektubu, ilgili bakanlığın ya da departmanın Kurumsal Hizmetler Direktörüne, Genel Direktörüne ya da Direktörüne gönderilir. Cevap için maksimum dört haftalık bir süre verilir, buna uyulmazsa ilgili kişiye bir hatırlatma yazısı yazılır ve bir örneği de ilgili Daimî Sekretere gönderilir.

Hatırlatma yazısında cevap vermede düşülecek bir zaafın meselenin Başbakan Ofisi Daimî Sekreterine ve gerektiğinde Kamu Hesapları Komitesine raporla bildirilmesiyle sonuçlanacağı belirtilir. Ancak, Kamu Hesapları Komitesine raporla bildirilmeden önce mesele, Sayıştay Kanununa ekli 1'inci Çizelge'nin 10'uncu maddesi gereğince ilgili Bakan'a raporlanmalıdır. Hatırlatma yazılarının Sayıştay Başkan Yardımcısı tarafından imzalanması gerekir.

Cevaplanmayan soruları konu alan bir rapor her bakanlık hakkında Mart'tan başlayarak her altı ayda bir düzenlenmelidir. Bu rapor Başbakan Ofisi Daimî Sekreterine gönderilir ve eğer sorular hâlâ cevaplanmamış olarak duruyorsa, Kamu Hesapları Komitesine raporlanır.

Referanslar

- INTOSAI Denetim Standartları, IV. Bölüm: Kamu Denetiminde Raporlama Standartları.
- Kapsamlı Denetim Elkitabı (Kanada Sayıştay), 5001 Kısım: Genel Raporlama.

YEDİNCİ BÖLÜM: DENETİM ARAÇLARI VE TEKNİKLERİ

7000 Denetim Örneklemesi

7100 Analitik Prosedürler

**7200 Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden
Yararlanılması**

7300 İç Kontrol Soru Kağıtları

7400 Veri Toplama Teknikleri

7500 Akış Diyagramının Hazırlanması

7000. Denetim Örneklemesi

INTOSAI Denetim Standartlarının 153'üncü paragrafında:

“Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri kanıtlara dayanmalıdır. Denetçiler, denetlenen kuruluş hakkındaki bütün bilgileri değerlendirme fırsatına pek seyrek olarak sahip olduklarından, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin dikkatlice seçilmesi son derece önemlidir.” ifadesi yer almaktadır.

Örnekleme Kararını Etkileyen Faktörler

Denetim kanıtları çeşitli tekniklerden yararlanılarak elde edilebilir (Veri Toplama Teknikleri başlıklı 7500 no'lu kısma bkz.). Denetçi bu tür teknikleri bütün veri setine uygulayabilir (%100 test etme) veyahut popülasyondan seçilen temsili örnek kalemlerini test ederek bütün veri seti (popülasyon) hakkında sonuçlar çıkarmayı seçebilir.

Denetçi, örneklemenin gereken denetim kanıtlarını elde etmenin uygun bir yöntemi olup olmadığı hakkında bir karara varmalıdır. Dikkate alınması gereken faktörler şunlardır:

- Kalemlerin popülasyon içindeki sayısı ve göreceli büyüklükleri,
- İlgili kalemlerin önemliliği ve bu kalemlerdeki bünyesel hata riski,
- Alternatif test ve prosedürler yoluyla üretilen kanıtların uygunluğu ve güvenilirliği,
- Her birinin gerektirdiği göreceli maliyet ve zaman.

Hem kontrol testleri hem de maddi doğruluk testi yapıldığında örnekleme çoğu kez uygun olur. Ancak, bu tür testlerin amaçları farklı olduğu için, farklı örnekleme yaklaşımlarının kullanılması gerekebilir.

Temel Kavramlar ve Tanımlar

Denetçi, popülasyondan seçilen örnek kalemleri test ederek bütün popülasyon hakkında sonuçlar çıkarmayı aradığı için, örneğin alındığı popülasyonu temsil etmesi gerekir.

Denetçi örnekleme riskini dikkate almalıdır. Bu risk, bütün popülasyon test edilmiş olsaydı ulaşılmış olacak sonuçların bir örneğin testinden sonra ulaşılan sonuçlardan farklı olabilme riskidir. Denetçi, örnekleme

riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek amacıyla örnekleme çalışmasını planlarken, yürütürken ve sonuçlarını değerlendirirken sağduyusunu kullanmalıdır.

Bir örnek istatistiksel olabileceği gibi istatistiksel olmayabilir. Her ikisi de planlama, test etme ve değerlendirme aşamalarında meslekî sağduyunun kullanılmasını gerektirir. Ayrıca, istatistiksel örnekleme tesadüfi seçme metotlarının kullanılmasına ihtiyaç gösterir ve ihtimal teorisinden yararlanır. Bu, denetçiye:

- Örnek büyüklüğünü belirleme,
- Sonuçları nicel olarak değerlendirme; ve
- Örnekleme riskini tahmin etme ve dolayısıyla bütün popülasyon hakkında sonuçlar çıkarma

imkânı verir.

Denetçi istatistiksel olmayan örnek almaya karar verdiğinde bile, tesadüfi seçme metotlarının kullanılmasına dikkat gösterilmelidir. Bu, genellikle, örneğin popülasyonu temsil olasılığını artırır. Denetçi, her zaman için, istatistiksel olmayan örneğin alındığı popülasyon hakkında sonuçlar çıkarılması için makul bir temel oluşturup oluşturmadığını dikkatlice değerlendirmelidir.

Denetim Örneklemesinin Aşamaları

Örnekleme süreci, hem istatistiksel hem de istatistiksel olmayan örnekler açısından, işe yarayacak şekilde dört belirgin aşamaya ayrılabilir: örneğin planlanması, test edilecek kalemlerin seçimi, test etme, sonuçların değerlendirilmesi. Aşağıdaki paragraflarda bunlardan her biri kısaca ele alınmaktadır.

Örneğin planlanması

Örneğin planlanmasında ilk aşama popülasyonun tam olarak tanımlanmasıdır. İstatistiksel örnekler açısından popülasyonun homojen olması gerekir. Başka bir ifadeyle, popülasyon, genel olarak, benzer ya da ortak sistemler tarafından işlenen ve dolayısıyla benzer risklere maruz bulunan benzer kalemlerden oluşmalıdır. Örneklenecek kalemler de tanımlanmalıdır: bu, örneğin, bir işlem, bir hesap bakiyesi ya da parasal birim olabilir.

Denetçinin, örnek testinin gerçekleştirmeyi öngördüğü spesifik denetim amacını açık seçik tanımlaması gerekir. Bu süreç bir hatanın (maddi doğruluk testinde) veyahut bir ayrılığın (kontrol testlerinde) tanımlanmasını kapsamına almalıdır.

Örnek büyüklüğü de planlamayla ilgili bu aşamada belirlenmelidir. Daha geniş bir örneğin popülasyonu temsil etme olasılığının küçük olandan daha fazla olduğu önemli bir faktördür. Ancak, test edilen alan finansal tabloların bütünü bakımından göreceli olarak önemsiz görülürse, denetçi daha yüksek derecede bir örnekleme riskini kabul etmeyi düşünebilir.

Test edilecek kalemlerin seçimi

Seçme süreci boyunca denetçi seçilen örneğin popülasyonu gerektiği şekilde temsil edip etmediğini düzenli olarak gözden geçirmelidir. Bu, istatistiksel olmayan örnek alındığında ve özellikle seçme tesadüfi olmadığında bilhassa önem taşımaktadır.

Test etme

Test etme, mümkünse, önceden belirlenmiş bir soru listesine göre yapılmalıdır. İstisnaî durumlarda bu mümkün olmayabilir. Bu takdirde söz konusu kalemlerle ilgili denk kanıtlar elde etmek için alternatif prosedürler uygulanmalıdır.

Denetçi testin uygulanmasının uygun olacağı zamanı dikkate almalıdır. Bu, amacın genellikle kontrollerin zaman zarfında etkili bir şekilde işleyip işlemediğinin değerlendirmesi olduğu kontrol testleri uygulamasında bilhassa önem taşımaktadır.

Sonuçların değerlendirilmesi

Hatalar ya da ayrılıklar ortaya çıkarıldıkça, bunların nedenlerini ve niteliklerini değerlendirmek gerekir. Bu, denetçiye bunların hem denetlenen finansal tablolar hem de bizzat denetim üzerindeki potansiyel etkilerini değerlendirme imkânını verir. Örnekleme çalışmasının nihâî sonucu ile diğer denetim prosedürlerinden çıkan sonuçların bir araya getirilmesi denetçiye finansal tabloların kabul edilebilir olup olmadığı hakkında bir kanaate ulaşma ve buna göre raporlama imkânını sağlamalıdır.

Örnekleme ve ihtimal teorisi alanında daha ayrıntılı yönlendirme için “Örnekleme Giriş” ve “Denetçiler için Basit Örnekleme” isimli çalışmalara başvurulmalıdır.

7100. Analitik Prosedürler

Analitik prosedürler maddi doğruluk oluşturmak olup burada denetçi, denetlenen miktar ile diğer bağımsız veri arasındaki ilişki bilgisine dayanarak kayıtlı miktarı beklenen miktarla karşılaştırır. Hem mali hem de mali olmayan karakterdeki bu tür verilerin kaynağı denetlenen kuruluşun içi veya dışı olabilir.

Analitik inceleme prosedürleri basit karşılaştırmalardan, (örneğin önceki yıllarınkine kıyasen cari yıl miktar veya rasyoları) ileri istatistik ve bilgisayar denetim yazılımı (örneğin çoklu regresyon analiz yazılımı) kullanan karmaşık analizlere uzanan yelpazede değişiklik göstermektedir.

Analitik inceleme prosedürleri denetim güvencesinin tek kaynağı olarak çok seyrek ölçüde kullanılır (önemsiz bakiyelerle ilgili olması hariç). Ancak, diğer denetim kanıtları ile birleştirildiğinde, analitik incelemenin sonuçları finansal tabloların güvenilir olup olmadığına ilişkin kanıtların önemli bir kısmını oluşturur. Genellikle, belli bir denetimde analitik prosedürlere güven derecesi ne kadar yüksekse bu prosedürlerin o kadar kusursuz olması gerekir.

Çeşitli amaçları gerçekleştirmek üzere denetimin bütün aşamalarında yararlanılabilen analitik inceleme kapsamına şunlar girmektedir:

Planlama aşamasında:

- kuruluşun işletme faaliyetleri hakkında bilgi edinmek,
- denetim çalışmasının uygun kademelerini tahsis etmek amacıyla kritik denetim alanlarını belirlemek,
- belli bir derecede denetim güvencesi elde etmek.

Denetimin icra aşamasında:

- belli bir derecede denetim güvencesi sağlamak.

Raporlama aşamasında:

- finansal tabloların iç tutarlılığını ve genel rasyonelliğini değerlendirmek; ve
- belli bir derecede denetim güvencesi elde etmek.

Analitik inceleme prosedürlerinden edinilen denetim güvencesinin derecesi bir meslekî yargı meselesidir. Deneyimli personelin sürece katılması ve denetim personeli tarafından alınan kararları dikkatle gözlemesi son derecede önemlidir. Kararı etkileyen bazı faktörler aşağıdaki hususları içermektedir.

Önemli hatanın oluşturduğu ve kuruluşun kontrol sistemi tarafından ortaya çıkarılmayan risk Kontrol riskleri ne kadar büyükse, analitik incelemede kullanılacak verilerin güvenilir olmama olasılığı o kadar yüksektir. Analitik inceleme, genellikle, gelir tablosu kalemleri için denetim güvencesi sağlamada, bilanço kalemleri için olduğundan daha fazla yararlıdır. Örneğin, analitik inceleme, çoğu kez, varlıkların mevcudiyeti veya sahipliği hakkında kanıt sağlamıyorsa da gelir tablosunun çoğu kalemlerinin tamamlanmışlığı (completeness) ve değerlemesi (measurement) hakkında denetim güvencesi vermede yararlıdır.

Analitik incelemeden elde edilen denetim güvencesinin maliyet/fayda analizi. Analitik inceleme, genellikle, detay testlerinin uygulanmasından daha az zaman alır ve dolayısıyla potansiyel olarak daha verimli bir kanıt kaynağıdır. Maliyet/fayda değerlendirmelerinin kapsamına şunlar girer:

- Analitik incelemede kullanılacak verilerin güvenilirliğin anlaşılmasının ve teyit edilmesinin kolaylığı ve maliyeti,
- Gereken kusursuzluk derecesi dikkate alınmak suretiyle, bütün önemli dalgalanmaların uygun açıklamalarının elde edilmesi dahil olmak üzere, analitik inceleme prosedürünün uygulanmasının kolaylığı ve maliyeti; ve
- Diğer kaynaklardan kanıt elde etmenin kolaylığı ve maliyeti.

Analitik inceleme hakkında daha detaylı yönlendirme için aşağıdaki kaynaklara başvurulmalıdır:

- Kanada Kapsamlı Denetim Elkitabı
 - Kısım 6471 Analitik inceleme kategorileri
 - Ek-1 “Daha etkili analitik incelemeyle ilgili yönlendirici ilkeler”
 - Ek-2 “Analitik inceleme süreci”
- INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberleri
 - Rehber No. 24 Analitik Prosedürler
 - Ek-1 “Analitik prosedür türleri”

7200. Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden Yararlanılması

Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinden (BDDT) denetimin verimliliğini ve/veya etkililiğini arttırmak amacıyla denetçilerin kullanabildiği programlanmış prosedürlerin, paketlerin ve tekniklerin oluşturduğu geniş bir dizide yararlanılmaktadır. BDDT, denetçiye, manuel (elle uygulanan) tekniklerin söz konusu verilerin hacmi nedeniyle imkânsız olmasa bile, pratik olmadığı durumlarda denetim kanıtları toplama ve denetim testlerini yönlendirme imkânı vermektedir.

Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Tanımlanması

BDDT genellikle iki kategoriye ayrılır:

- Denetim yazılımı
- Test verileri/işlemleri²

Denetim yazılımı

Bu programlar denetçi tarafından esas itibarıyla, denetlenenlerin bilgi sistemlerinden gelen bilgileri sorgulamak, analiz etmek ve geri çağırarak için kullanılmaktadır. Denetim yazılımı şunlardan oluşabilir:

- Paket programlar: bu programlar geliştirilmiş bilgisayar programları olup denetçi tarafından bilgisayar dosyalarının okunması, bilginin seçilmesi, hesaplamalar yapılması, veri dosyaları oluşturulması ve raporların belli formatta basılıp çoğaltılması gibi işlemleri kapsayan veri işleme fonksiyonlarını gerçekleştirmek üzere tasarlanmıştır.

² Test verileri/işlemleri şu anda Sayıştay’da kullanılmamaktadır.

- Amaca göre yazılmış programlar: bunlar spesifik koşullardaki denetim işlerini gerçekleştirmek üzere tasarlanmış bilgisayar programlarıdır. Bu programlar denetçi veya Sayıştay tarafından veyahut Sayıştay'ın anlaştığı kurum dışındaki bir programcı tarafından hazırlanabilir.
- Genel yarar sağlayan programlar: bunlar, genel veri işleme fonksiyonlarını gerçekleştirmek, örneğin, dosyaları tasnif etmek, oluşturmak ve basıp çoğaltmak için kullanılmaktadır. Bu programlar genellikle denetim amaçlarıyla tasarlanmamıştır ve bu nedenle de hesapların otomatik kaydı ve toplamların kontrolü gibi özellikleri içermeyebilir.

Test verileri/işlemleri

Bunlar, bilgisayar programlarındaki prosedürlerin ya da kontrollerin önceden belirlenmiş sonuçları üretip üretmediğini test etmek üzere bilgi sistemine verilen hayali işlemlerden oluşmaktadır. Bu tür kullanımların örnekleri şunlardır:

- Bilgisayar programlarındaki spesifik kontrolleri kontrol etmek için kullanılan test verileri, örneğin online şifresi ve veri erişim kontrolleri
- Kuruluşun bilgisayar sisteminin spesifik işleme karakteristiklerini kontrol etmek üzere daha önce işlenen işlemlerden seçilen veya denetçi tarafından oluşturulan test işlemleri.

Bilgisayar Destekli Denetim Tekniklerinin Kullanımında Dikkate Alınacak Hususlar

Denetimi planlarken denetçi elle uygulanan tekniklerin ve bilgisayar destekli tekniklerin uygun bir bileşimini göz önünde tutmalıdır. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılıp kullanılmayacağını belirlerken dikkate alınacak faktörler kapsamına aşağıdaki hususlar girmektedir:

Denetçinin bilgisayar bilgisi, uzmanlığı ve deneyimi

Denetçi, benimsenen bir bilgisayar destekli denetim tekniğini planlamaya, uygulamaya ve sonuçlarından yararlanmaya yetecek kadar bilgi sahibi olmalıdır. Gereken bilginin düzeyi bilgisayar destekli denetim tekniğinin ve kuruluşun muhasebe sisteminin karmaşıklığına ve özelliğine bağlıdır.

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin elde hazır bulunması, uygun bilgisayar gereçleri ve bilgisayara dayalı muhasebe sistemleri ve dosyaları

Uygun verilerin kullanıma hazır olması, denetlenenin işleme gereçlerine erişim ve bunların bağımsız kullanımı ve denetçilerin kendi gereçlerine veri transferinin uygulanabilirliği gibi faktörler dikkate alınmalıdır.

Elle test yapmanın uygulanamaz oluşu

Girdi, işlem ve çıktının fark edilebilir kanıtlarının bulunmayışı elle yapılan testleri imkânsızlaştırmasa da zorlaştırır.

Etkililikte ve verimlilikte iyileşmeler

Bilgisayar destekli denetim teknikleri, azalan ya da aynı zaman dilimi içinde, gözden geçirilen kalemlerin sayısını artırır veyahut daha ayrıntılı inceleme için alışılmışın dışındaki kalemleri belirler. Ancak, bu tür avantajların, planlama, uygulama, gözden geçirme ve uzman desteği maliyetleriyle karşılaştırılması gerekir.

Zamanlama

Geçmiş dayanan verilerden, işleme gereçlerinden ve uzman yardımından yararlanmanın zamanlaması alternatif metotlar karşısında bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanmanın belirleyici faktörleri olabilir.

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılması

Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılmasında denetçi tarafından atılması üstlenilecek adımlar şunlardır:

- Kullanılacak BBDT'nin amacını saptamak,
- Denetlenenin dosyalarının içeriğini ve erişilebilirliğini ve test edilecek işlem türlerini tespit etmek,
- Veri üzerinde uygulanacak prosedürleri ve çıktı gereklerini tanımlamak,
- Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin tasarlanmasına ve uygulanmasına katılabilecek denetim personelini ve uzman personeli belirlemek ve bunların kullanıma hazır olmalarını ayarlamak,

- Maliyet ve fayda tahminlerini belirginleştirmek,
- Bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanımının gerektiği şekilde kontrol ve dokümanite edilmesini sağlamak,
- Gerekli beceriler ve bilgisayar kolaylıkları dahil olmak üzere, idari faaliyetleri düzenlemek,
- Bilgisayar destekli denetim teknikleri tatbikatını gerçekleştirmek; ve
- Sonuçları değerlendirmek.

Bilişim Teknolojisi (BT) Birimi BDDT'nin oluşturulmasından ve desteklenmesinden sorumludur. Birim, donanım, metodoloji, destek ve izleme sağlar. Her denetim ekibi kendi çalışmasını BT Birimininkiyle koordine etmek amacıyla mümkün olan en kısa zamanda BDDT'ni programlamalıdır.

Departmanlardan (Kurumlardan) veri transferi

Kamu departmanlarından (kurumlarından) veri talep edildiğinde, aşağıdaki prosedürler uygulanır:

- Elektronik veri transferi talepleri yapılmadan önce BT Şubesine danışılmalıdır,
- Veri talepleri açık ve seçik, somut denetim görevine uygun ve yapılabileceğin en asgarisiyle sınırlı olmalıdır,
- Sayıştay ekipmanına veri enstalasyonu BT personelinin nezaretinde yapılmalıdır,
- İlgili birimin yöneticisi talep edilen veriden sorumlu tutulmalı ve aslında, sadece denetimde görevlendirilen personel verilere erişime yetkili olmalıdır,
- Verilere artık ihtiyaç duyulmadığında veya duyulmuyorsa, veriler BT personelinin nezaretinde güvenli bir şekilde silinmelidir.

Bilgisayarlaştırılmış (Automated) Denetim Araçlarının Tanımı

I.D.E.A (Interactive Data Extraction and Analysis)

Bilgi Değişimli Veri Elde Etme ve Analizi kullanıcıya yardımcı olan menü serisi aracılığıyla kontrol edilen önceden kaydedilmiş rutin setinden oluşmaktadır. Bu yazılım esnek ve güçlü olup kullanımı

kolaydır. Bilgi Değişimli Veri Elde Etme ve Analizi, denetçilere, kuruluşların yüz binlerce kaydın yer aldığı veri dosyaları üzerinde tarama, araştırma, özet, seçme veya örnekleme yapma imkânını verir ve ayrıca çeşitli yazılım paketlerine ve bu paketlerden veri taşınmasına yardımcı olur.

S.P.S.S (Statistical Packages for the Social Sciences)

Windows programı altında çalışan Sosyal Bilimlerle İlgili İstatistiksel Paket verilerin analizinde yararlanılan bütünlük bir sistemdir. Bu sistem hemen hemen her tür dosyadan veri çıkarabilir ve bu verileri çizelge haline getirilmiş raporlar, şemalar, dağıtım planları, trendler, betimleyici istatistikler ve karmaşık istatistiksel analizler hazırlamada kullanılabilir.

D.A.S (Departmental Accounting System)

Kurumsal (Departmental) Muhasebe Sistemi Malta Devlet Kurumları (Departments) tarafından yürütülen muhasebe fonksiyonlarına destek olan bir yazılım programıdır. Bu program, görevlerinin ifası sırasında denetçinin her kurumda ilgili olarak sorgulamalar yapmasına ve raporlar elde etmesine imkân verir.

BDDT Uygulamasının Kontrol Edilmesi

BDDT uygulaması, denetim amaçlarının ve BDDT detaylı spesifikasyonlarının karşılanmış olduğunun makul güvencesinin sağlanması amacıyla denetçi tarafından kontrol edilmelidir. Genel bilgi sistemi kontrol ortamının gözden geçirilmesinin sonuçları gibi mülahazalar sürecin denetlenen veya denetçinin kendi gereçlerini kullanıp kullanması kararını etkiler.

BDDT’ni kullanırken denetçi denetlenenin BT personelinin işbirliğine ihtiyaç duyabilir. Bu tür durumlarda denetçi denetlenenin personelinin BDDT’nin işlemlerini veya sonuçlarını yersiz şekilde etkilememiş olduğu konusunda makul güvenceye sahip olmalıdır.

7300. İç Kontrol Soru Kağıtları

İç kontrol soru kağıtları, denetçinin;

- Bir kanaat (opinion) bildirmek amacıyla yürütülecek denetim çalışmasının niteliğini, kapsamını ve zamanlamasını belirlemek; ve
- Mümkün olduğu ölçüde muhasebe kayıtlarının güvenilirliğini ve varlıkların korunmasını sağlayacak kontrollerin oluşturulmasına ve devam ettirilmesine ilişkin yükümlülüklerini yerine getirmede idareye yardımcı olmak amacıyla denetçinin dikkatine çarpan eksikliklerin idareye raporlanmasını kolaylaştırmak

hedeflerini gerçekleştirmek üzere iç kontrolleri değerlendirmenin araçlarıdır.

İç kontrol soru kağıdını hazırlarken denetçi kuruluşun kontrol hedeflerini, yani kuruluşun kontrol prosedürleri aracılığıyla gerçekleştirilmesi gereken amaçları belirlemelidir. O halde sorular ilgili amacı gerçekleştirecek arzulan düzeyde kontrollerin bulunup bulunmadığını araştırmaya yönelir.

İç kontrol soru kağıdının bir başka biçimi kısmen betimleyici veya anlatımlı cevabı gerektiren genişletilmiş soru kağıdıdır. Bu, çoğu kez, denetçinin muhasebe sistemini kavrayışını kayda geçirmek için kullanılmaktadır. Bu tür soru kağıdı hangi kontrollerin uygulandığını belirlemek üzere tasarlanmış soruları da içerebilir. Bu tür bir soru kağıdının dezavantajı betimleyici ya da anlatımlı cevapların incelenmesinden hareketle kontrol eksikliklerini belirlemedeki zorluktur.

Ek 17'deki iç kontrol soru kağıdı yetki (izin), görevlerin ayrılması, nezaret (gözetim) ve nakit muhasebesi alanlarındaki iç kontrolün sınırlı bir incelemesini vermektedir. Soru kağıdının amacı, iç kontrol ortamının genel bir değerlendirmesine ulaşmak ve kontrollerin yetersiz görüldüğü veya mevcut olmadığı alanları belirlemektir. Soru kağıdı sistemleri bütün yönleriyle incelemeyi hedeflememekte ise de belli alanlarda ek maddi doğruluk testi yapılması ihtiyacına işaret edebilir.

İç kontrol soru kağıdı ne kadar kapsayıcı olursa, kuruluşun iç kontrol sistemine daha yüksek güven dolayısıyla uygulanması gereken doğrulama prosedürlerinin genişliği o kadar küçük olur. Kontrol

prosedürlerinden herhangi biri mevcut değilse, denetçi telafi edici kontroller bulunup bulunmadığını belirlemelidir. Telafi edici kontroller, ilgili amacı ya da amaçları gerçekleştirmek üzere iç kontrol soru kağıdında sözü geçenler yerine kuruluş tarafından kabul edilip uyulan prosedürlerdir.

7400. Veri Toplama Teknikleri

Kanıt toplamak ve seçmek için çok sıklıkla kullanılan teknikler şunlardır:

Doküman incelemesi

Yazışmalar, kısa notlar, tutanaklar, raporlar, sistemlerle ilgili dokümanlar, kuruluş elemanlarına yönelik talimatla vb. yazılı materyal denetim kanıtlarının başta gelen kaynaklarıdır.

Analiz

Analitik süreç, sıklıkla, rakamları, trendleri, rasyoları, süreçleri, prosedürleri ve benzerlerini karşılaştırır. Analizin toplanan verilerden mantıksal sonuçlar çıkarabilecek ve değerli görüşler üretebilecek uzman personel tarafından yapılması gerekir (Bu Elkitabının 7100'nolu kısmına başvurulmalıdır).

Araştırma (Investigation)

Denetçiler, genellikle, anlamlı denetim bulgularının nedenlerini ve etkilerini araştırırlar. Tatmin edici olmayan sonuçlar bulunduğu ahvalde, nedenleri belirlemek üzere sistemler, prosedürler, yönetim ve uygulamaları, kuruluş yönetimi vb. ile ilgili olarak bir araştırma yürütülmelidir.

Mülakatlar/ bilgi edinmeler

Denetçi eğer önceden hazırlanırsa, mülakatlar daha iyi bilgi sağlar. Denetçi kiminle mülakat yapacağını belirlemeli, mülakatları önceden planlamalı, mülakat amaçlarını ve sorulacak soruları tespit etmeli ve mülakat yapılacak kişiyi mülakatın amacı ve müzakere edilecek konular hakkında bilgilendirmelidir.

Mülakattan elde edilen ve denetçi tarafından anlamlı sayılan bilgiler belgelenmelidir. Eğer bilgiler temel kanıt kaynağı olarak kullanılacaksa,

bu mülakat yapılan kişi tarafından teyit edilmelidir. Önemli denetim sonuçları sözel kanıtlara dayalı olduğunda, bu tür kanıtlar mümkünse her seferinde teyit edilmelidir.

İlgili birimin denetim yöneticileri, onaylamaları ve gerekli gördüklerinde katılmaları bakımından direktörlerle, direkt yardımcılarıyla ve/veya üst düzey amirlerle yapılan mülakatlardan haberdar olmalıdırlar.

Fiziksel gözlem/yoklama/fotoğraf çekme

Bu teknikler, çoğu kez, fiziksel varlıklarla ilgili kanıtlar elde etmek için kullanılır. Bu teknikler spesifik bir zaman için değerli kanıtlar sağlayabilmelerine rağmen, bir zaman periyodu zarfında vuku bulmuş konular hakkında sonuçlar çıkarılmasında kullanılamazlar. Ancak, örneğin bir fiziksel varlığın belli değişikliklerden önceki ve sonraki fotoğrafları denetim sonuçları için bir temel oluşturabilir.

Sistem incelemeleri ya da güncelleştirmeleri

Bu teknik, işlemlerin akışı, kalite güvencesinde kullanılan metotlar, veri üretimi ve uygulanan kontroller dahil olmak üzere kuruluşun belli fonksiyonları yürütme tarzının anlaşılması kapsamına almaktadır. Sistem incelemeleri ve güncelleştirmeleri denetçiye bir kontrolün belli bir zamanda var olup olmadığını belirlemek ve varsa anahtar kontrollerin tasarımını değerlendirmek imkânını verir. Ancak bunlar kontrol prosedürlerinin ne ölçüde işlemiş olduğu hakkında kanıt temin etmez.

Doğrulama

Doğrulama, kanıtların bağımsız üçüncü kişiler ile pekiştirilmesi metodudur. Doğrulama bir varlığın ya da borcun bulunup bulunmadığını kontrol etmede yaygın biçimde kullanılmaktadır.

Detaylı test etme

Test etme, bir popülasyon içindeki kalemler örneğine belli bir denetim prosedürünün uygulanmasını kapsamına almaktadır. Tekil işlemleri ya da bakiyeleri test etmek suretiyle denetçi sonuçları bütün popülasyona yansıtabilir ve anahtar sistemlerin, kontrol prosedürlerinin ve işlemlerin etkili bir şekilde işleyip işlemediği veya önemli bilgilerin kaydedilip kaydedilmediği, toplanıp toplanmadığı ve gerçeğe uygun olarak sunulup sunulmadığı sonucuna varabilir. Bu teknik yoluyla edinilen kanıtlar

denetçiye belirlenmiş denetim kriterlerinin karşılanıp karşılanmadığı sonucuna varmada belli ölçüde güvence sağlar. Test tasarımı ne kadar kusursuz olursa, sağlayacağı güvence de o kadar yüksek olur. Bu alanla ilgili daha detaylı yönlendirme için bu Elkitabının 7000' nolu "Denetim Örnekleme" başlıklı kısmına başvurulmalıdır.

7500. Akış Diyagramının Hazırlanması

Faaliyette bulunan sistemin temel niteliğini kaydetmek amacıyla denetçi, detaylı sistem notları ile tamamlanmış akış diyagramlarını daimi dosyalara koyabilir. Akış şemalarının avantajları aşağıda özetlenmiştir:

- Diyagram biçiminde sunulan bilgiler anlatımlı olarak sunuldukları zamankinden çok daha etkili biçimde iletilir,
- Sistem ya da onun herhangi bir parçası detayda herhangi bir kayıp olmaksızın bütün olarak sunulabilir,
- Bir alandaki prosedürler ile diğerindekiler arasındaki ilişki ve bağlantı basitçe resmedilebilir,
- Kontrol özellikleri (ya da onların bulunmayışı) seçilmiş semboller kullanımı yoluyla vurgulanabilir,
- Diğer denetim dokümanlarına yapılan referanslar kolaylıkla kapsama alınabilir; ve
- Denetim ekibinin elemanları daha kısa bir süre sonra denetim çalışmasına katılabilir ve dolayısıyla zaman tasarrufu sağlanır.

SEKİZİNCİ BÖLÜM: SPESİFİK KONU ALANLARI VE DİĞER MESELELER

- 8000 Soruşturmalar**
- 8001 Bilgi Sistemleri Denetimleri**
- 8002 Avrupa Birliği Fonları**
- 8003 Özelleştirmeler**
- 8004 Çevre Konuları**
- 8005 Uluslararası İlişkiler**
- 8006 Kamu Hesapları Komitesi ve Sayıştay Hesapları
Komitesi ile Sayıştay Arasındaki İlişi**
- 8007 İhale Süreci**
- 8008 Kamu Varlık Yönetimi**
- 8009 Kamu Borç Yönetimi**
- 8010 Paranın Değerinin Karşılığı Denetimleri
(Performans Denetimleri)**
- 8011 Performans Göstergeleri**
- 8012 Raporlarda Veri Sunumu**
- 8013 Medyayla İlişkiler**
- 8014 Rapor Yazımı**
- 8015 Hukuksal Yardım**
- 8016 Danışman İstihdamı**
- 8017 Standartlar/Rehberler**
- 8018 Dergiler**

8000. Soruşturmalar

- 1997 tarihli Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu, 4. Kısım
- Soruşturmalar Kanunu

8001. Bilgi Sistemleri Denetimleri

INTOSAI Elektronik Veri İşleme Denetim Komitesi:

- Bilgi Sistem Güvenliği İnceleme Metodolojisi

8002. Avrupa Birliği Fonları

Najwyzsza Izba Konsoli:

- Avrupa Birliği ile bütünleşme bağlamında yüksek denetim kurumlarının işleyişi ile ilgili tavsiyeler

SIGMA:

- Avrupa Birliğine Katılımın Etkileri 2. Bölüm: Dış Denetim

Euroatlanti Fuzetek:

- Temel Avrupa Birliği Mevzuatı ve Mali Kontrol

8003. Özelleştirmeler

INTOSAI Özelleştirme Çalışma Grubu:

- Özelleştirme Denetimi En İyi Uygulamalar Rehberi
- Ekonomik Düzenleme Denetimi En İyi Uygulamalar Rehberi
- Kamu/Özel Sektör Finansmanı ve İmtiyazlar Denetimi En İyi Uygulamalar Rehberi

8004. Çevre Konuları

INTOSAI Çevre Denetimi Çalışma Grubu:

- Çevre Perspektifi ile Denetim Faaliyetleri Yürütme Hakkında Rehber
- Sayıştaylar uluslararası çevre antlaşmaları ile ilgili olarak nasıl işbirliği yapabilirler.

8005. Uluslararası İlişkiler

Sayıştayın bir çok yabancı denetim organizasyonu ve Sayıştaylarla ve özellikle INTOSAI, EUROSAL, Avrupa Sayıştay, İngiltere Sayıştay ve diğer Sayıştaylarla ilişkileri bulunmaktadır. Uluslararası organizasyonlara ve Sayıştaylara linkler Sayıştay Intranetinde yer almaktadır. Bu kuruluşlarla gerçekleştirilen tanışma ziyaretleri, konferanslar ve diğer toplantılar hakkındaki bilgiler Sayıştayın ilgili dosyalarında bulunabilir.

8006. Kamu Hesapları Komitesi ile Sayıştay Hesapları Komitesi ile Sayıştay Arasındaki İlişki

- Vella, B. & Mazur, J.- Avrupa Birliğine Aday Ülkelerde Sayıştaylar ile Parlamento Komiteleri arasındaki ilişkiler

8007. İhale Süreci

Avustralya Sayıştayı:

- İhale Yönetimi

8008. Kamu Varlık Yönetimi

- Varlık Yönetim Elkitabı

8009. Kamu Borç Yönetimi

INTOSAI Kamu Borç Komitesi:

- Kamu Borcunun Tanımı ve Beyanı Hakkında Rehber
- Kamu Borçları İç Kontrollarının Denetiminin Planlanması ve İcrası Hakkında Rehber
- Kamu Borcunun Raporlanması Hakkında Rehber

8010. Paranın Değerinin Karşılığı Denetimleri (Performans Denetimleri)

İsveç Sayıştayı:

- Performans Denetim Teori ve Uygulaması Elkitabı, İkinci Basım

İngiltere Sayıştayı:

- Paranın Değerinin Karşılığı Elkitabı
- Spesifik Kanunlar Hakkında Denetim Rehberleri
 - Paranın değerinin karşılığı incelemelerinin tasarımı
 - Paranın değerinin karşılığı ölçümü
- Yönetmelik Sorumluluğa Sahip Kuruluşlarda Performans Raporlaması İyi Uygulamaları

Hollanda Sayıştayı:

- Performans Denetimi Elkitabı

Kanada Sayıştayı:

- Paranın Değerinin Karşılığı Elkitabı

Malta Sayıştayı:

- Paranın Değerinin Karşılığı (hazırlanıyor)

Avrupa Sayıştayı:

- Denetim Elkitabı Ek B. 1.4, sayfa 7
- Sayıştay Denetim Politikaları ve Standartları, Luxemburg, Eylül 1997
- INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberleri- Grup 4 Performans Denetimi

Avustralya Sayıştayı:

- Performans Denetimi 1 ve 2'nci Bölümler

SIGMA:

- Elkitaplarının ve Denetim Metodolojisinin Hazırlanması.

8011. Performans Göstergeleri

Kanada Sayıştay:

- Performans Ölçümü ve Performans Göstergeleri (web sitesinden)

Yeni Zelanda Sayıştay:

- Kamu Sektörü Performansının Raporlanması

İngiltere Sayıştay:

- Sayıştay Denetim Rehberleri: Performans Ölçüm Kıyaslaması

8012. Raporlarda Veri Sunumu

- Veri Toplanması, Analizi ve Sunumu
- Raporlarda Veri Sunumu: Bir Rehber

8013. Medyayla İlişkiler

Sayıştay yayımlanan her denetim raporu için bir basın bülteni dağıtır. Basın Sayıştay Başkanı ile raporların içerikleri ile ilgili olarak mülakat talebinde bulunabilir. Yabancı kuruluşların temsilcileri Sayıştayı ziyaret ettiklerinde de basın bülteni yayımlanır.

8014. Rapor Yazımı

- Rapor Üslubu Rehberi, İngiltere Sayıştay

8015. Hukuksal Yardım

Sayıştay, hukuksal yardım sağlamak üzere sözleşmeye dayalı olarak hukuk danışmanları istihdam etmektedir. Tavsiyeler, gerekirse ve gerektiğinde, danışmanlar tarafından yazılı olarak sunulmaktadır.

8016. Danışman İstihdamı

Malta Anayasasının 108'inci maddesinin 3/10 fıkrasına göre, Sayıştay Başkanı, takdirine göre, Sayıştayın uzmanlığının bulunmadığını düşündüğü alanlarda danışmanlar atayabilir.

8017. Standartlar & Rehberler

- IFAC Uluslararası Muhasebe Standartları
- IFAC Kamu Sektörü Muhasebe Standartları
- IFAC Uluslararası Denetim Standartları
- Malta Muhasebe Standartları
- Sayıştaylarla İlgili INTOSAI Denetim Rehberleri
- INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Uygulama Rehberleri
- Avrupa Birliği Sayıştayı Denetim Elkitabı

8018. Dergiler

INTOSAI:

- Kamu Denetimine İlişkin Uluslararası Dergi

EKLER*

- EK 1 Malta Anayasası 108'nci Maddesi**
- EK 2 Sayıştay Başkanı ve Sayıştay Kanunu**
- EK 3 Millet Meclisi 120 numaralı İç Tüzüğü**
- EK 4 Meslek Ahlak Kuralları**
- EK 5 Denetim Terminolojisi**
- EK 6 İ Kontrollerle İlgili Güvence Düzeyi**
- EK 7 Harcamalar Çeklisti**
- EK 8 Gelirler Çeklisti**
- EK 9 Kamu Taşıt Harcamaları**
- EK 10 Ağırlama Harcamaları**
- EK 11 Yurtdışına Resmî Seyahat**
- EK 12 Ödenmemiş Gelir Borçlarının Tahsili**
- EK 13 Eğitim**
- EK 14 Vazgeçilen Hakların, Aynîyat ve Nakit Kayıplarının Silinmesi**
- EK 15 Sunum Mektup Örneği**
- EK 16 Malta Denetim ve Kontrol Yapısına Toplu Bakış**
- EK 17 İ Kontrol Soru Kağıdı**

* Ekler Bölümü çevrilmemiştir. (Çevirenin Notu)

**“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*