



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

Polonya Sayıştayı Denetim Standartları

Çeviri

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
2. Grup*

Şubat 2004

**Polonya Sayıştayı
Denetim Standartları**

Çeviri

*Baran Özeren
Uzman Denetçi
2. Grup*

Şubat 2004

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 33
Polonya Sayıştayını Denetim Standartları

Çeviri
Baran Özeren

Eserin Özgün Adı
Auditing Standards of the Supreme Chamber of Control

Polonya Sayıştayının İnternet sitesinde 2002 yılında yayımlanan dokümandan dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Son Okuma
Emine Özey

Dizgi ve Mizanpaj
Baran Özeren & Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
şubat 2004

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

SUNUŐ

Ülkemizde olduğu gibi, Avrupa Birliğine uyum sürecindeki diğer ülkelerin Sayıőtaylarının denetim metot ve tekniklerinin sistematize edilmesi yönündeki çalıőmaları somut ürünlere dönüőmeye baőlamıőtır. Bu bağlamda bazı ülkelerce hazırlanmış olan “Denetim Standartları” ve “Denetim Elkitabları” bizim açımızdan da hazırlıklarımız sırasında üzerinde durulmaya değer dokümanlardır.

Polonya Sayıştayı “Denetim Standartları”nın formüle edilmesinde bir yandan kendi birikimlerinden istifade etmeyi ön plana almıő diğer yandan da denetim faaliyetlerinin uluslararası düzeyde kabul görecek şekilde yürütülmesini hedeflemiőtir. Bu bakımdan güzel dilimize kazandırılan bu Standartlar daha da özel bir ilgiyi hak etmektedir.

Bu vesileyle, çeviri yapan Uzman Denetçi Baran ÖZEREN’i kutluyor, dizgi ve baskıda emeği geçen mensuplarımıza teőekkür ediyorum.

Mehmet Damar
Başkan

İÇİNDEKİLER

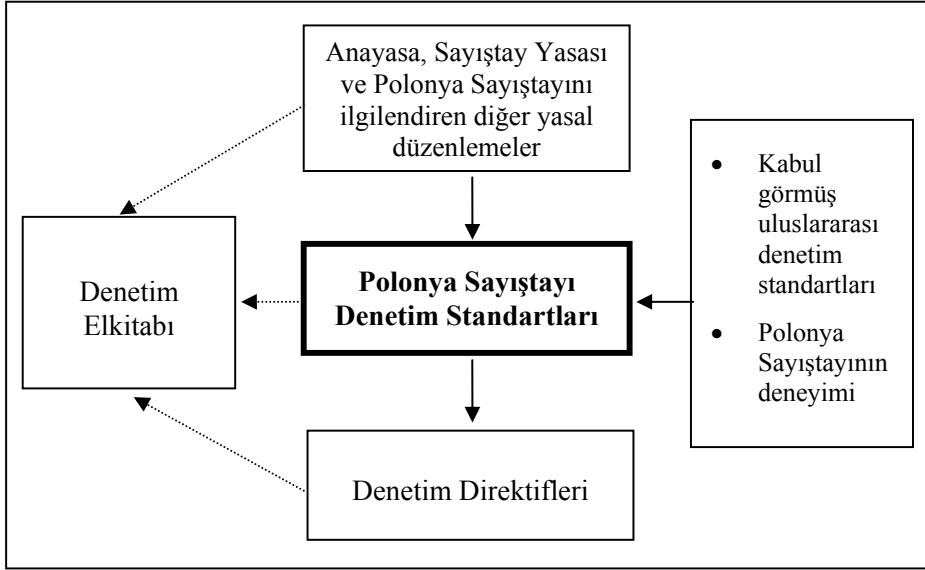
	<u>Sayfa</u>
Giriş	1
Polonya Sayıştayı'nın Faaliyeti İle İlgili Genel Standart	2
Denetim Planlaması	4
Denetime Hazırlanma	5
Denetim Türleri ve Kriterleri	7
Denetimde Örnekleme	9
Önemlilik	11
Denetim Riskini Değerlendirme	12
Denetçilerin Çalışma Standartları	14
Denetim Çalışmasının Dokümente Edilmesi	15
Düzensizlikler	16
Denetim Kanıtları	17
Analitik Prosedürler	20
İç Kontrolların Değerlendirilmesi ve Denetimi	20
Diğer Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma	24
Uzmanların ve Danışmanların Çalışmalarından Yararlanma...	25
Raporlama Standartları	26
Gözetim ve Denetim Kalitesinin Güvence Altına Alınması ...	31
Personel Politikaları İle İlgili Standartlar	33
Sözlükçe	35

Giriş

Polonya Sayıştayı'nın (Supreme Chamber of Control/SCC) Denetim Standartları; denetimlerin planlanmasında, yürütülmesinde ve değerlendirilmesinde yönlendirmeye elverişli homojen bir zemin oluşturmak suretiyle, Polonya Sayıştayı'nın faaliyet hedeflerinin gerçekleştirilmesine ve denetim faaliyetlerinin uluslararası düzeyde kabul görecek şekilde yürütülmesine katkıda bulunur. Bu standartlar Polonya Sayıştayı'nın deneyimlerinden süzölüp gelmiş ve denetim metodolojisi alanında kabul görmüş çözüm tarzlarını kapsamına almak suretiyle güçlendirilmiştir. Polonya Sayıştayı'nın faaliyetlerinin yasal erevesi INTOSAI'in Lima Deklarasyonu'nda belirlenen koşulları taşımaktadır.

Polonya Sayıştayı Denetim Standartları, Polonya yasalarını göz ardı etmeden, INTOSAI Denetim Standartlarını, INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberlerini ve Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC-International Federation of Accountants) Uluslararası Denetim Standartlarını temel almaktadır.

Polonya Sayıştay'ının denetim faaliyeti ile bağlantılı dokümanların hiyerarşisi içinde Denetim Standartlarının yeri aşağıda gösterilmiştir:



Polonya Sayıştay'ının Denetim Standartları; Sayıştay'ın denetim faaliyeti ile bağlantılı en önemli aşamalara ve işlere göre biçimlenmiş bulunmaktadır.

Bu Standartlar; Polonya Sayıştayı tarafından yürütülen denetimlerin en uygun kalitede yapılmasını sağlamaya yönelik bir çerçeve oluşturma aracıdır. Bu itibarla, standartlara uymama, ancak istisnai durumlarda, usulüne uygun dokümanite edilerek ve yetkili bir direktör ya da vekilinin onayı ile kabul edilebilir.

1. Polonya Sayıştay'ının Faaliyeti İle İlgili Genel Standart¹

1.1. Polonya Sayıştay'ı bağımsız, tarafsız ve mesleki ehliyeti haiz bir kurumdur.

1.2. Polonya Sayıştay'ı yüksek bir kamu denetim kurumu olup Meclise (*Sejm*) bağlıdır ve kurumsal biçimde faaliyette bulunur. Sayıştay, kamu kuruluşlarının ve özerk idarelerin (*self-governmental*) yanı sıra, kamu kaynaklarını kullanan veya devlete ait finansal yükümlülükleri yerine getiren diğer organizasyonel kuruluşların faaliyetlerini denetler.² Polonya Sayıştay; Meclise, devlet bütçesinin uygulanması ve parasal (*monetary*) politika varsayımları ile ilgili yıllık analiz, Bakanlar Kurulunun ibrası (*discharge*) hakkında görüş ve ayrıca Meclis ve komisyonları tarafından özel olarak istenilen incelemelerin sonuçları hakkında bildirimler (*pronouncements on the result of audits*), önemli kamu görevlilerinin faaliyetleriyle ilgili itirazları (*demurrers*) kapsayan denetim-sonrası raporları (*post-audit statements*) sunar³. Polonya Sayıştay; Meclise ayrıca, kendi faaliyetleriyle ilgili raporlar da sunar⁴.

1.3. Polonya Sayıştay'ının gerçekleştirdiği denetimlerin kapsamında yasalara uygunluk (*legality*), tutumlu olma çabası (*economic diligence*), etkin olma (*efficacy*) ve dürüstlük (*integrity*) ile ilgili meseleler bulunur⁵.

1.4. Polonya Sayıştay'ının faaliyet hedefi; kamu görevlerinin yerine getirilmesindeki risklere (*threats*) düzensizliklere (*irregularities*), yolsuzluğa ve güven eksikliğine işaret etmek ve kezâ, kamu kaynaklarının yönetiminde kamu düzenine (*state order*), sorumluluğa ve iyi uygulamalara gösterilen özeni teşvik etmek suretiyle, kamu kuruluşlarının işleyişini yapıcı biçimde etkilemektir.

¹ INTOSAI Denetim Standartları paragraf no: 1.0.6 (h,i), 1.0.12, 1.0.32, 1.0.33, 1.0.34, 1.0.35, 1.0.46, 2.1.13, 2.1.14, 2.2.5, 2.2.7, 2.2.8, 2.2.12, 2.2.13, 2.2.15, 2.2.17, 2.2.18, 2.2.19, 2.2.20, 2.2.23, 2.2.25, 2.2.32, 2.2.35, 2.2.36, 2.2.40.

² Anayasanın 202-203. maddeleri, Sayıştay Yasasının 2. maddesi.

³ Anayasanın 204. maddesinin 1. fıkrası, Sayıştay Yasasının 7. maddesinin 1. fıkrasının 1-6. bentleri.

⁴ Anayasanın 204 maddesinin 2. bendi, Sayıştay Yasasının 7. maddesinin 1. fıkrasının 7. bendi.

⁵ Sayıştay Yasasının 5. maddesi.

- 1.5.**Polonya Sayıştay denetimlerinin hazırlığı ve yürütülmesi için ihtiyaç duyduğu bütün dokümanlara ve bilgilere erişir⁶. Polonya Sayıştay Denetçisinin denetlenen kurumların malvarlıklarına (*premises*) erişim yetkisinin yanısıra bütün dokümanlara ve materyallere erişmeye, bunları elde edebilmeye ve muhafaza altına alabilmeye, gözlemler yapmaya, tanıkları sorgulamaya, yazılı ve sözlü tanık ifadeleri almaya ve ayrıca, uzmanlardan ve danışmanlardan yararlanmaya yetkisi bulunmaktadır⁷.
- 1.6.**Çalışmalarının yüksek kalite düzeyinde olmasını sağlamak bakımından Polonya Sayıştay (Chamber), mevcut denetim tecrübelerini ve denetim metodolojisindeki çağdaş gelişmeleri esas alarak denetim tekniklerini ve değerlendirme metotlarını süreklilik temelinde yetkinleştirir. Polonya Sayıştay Denetim Elkitablarının periyodik olarak güncelleştirilmesinde bu çalışmanın sonuçlarından yararlanır.
- 1.7.**Polonya Sayıştay, denetim dışında, kamu idaresinin daha iyi işlemesine katkıda bulunan başka faaliyetlerde de bulunur -bu faaliyetler arasında yasa taslakları hakkında görüş verme, eğitim faaliyetleri, Meclis komisyonlarındaki çalışmalara katılma sayılabilir. Keza, sözü edilen faaliyetlerin de yüksek kalitede bir özenle ve Polonya Sayıştay'ının bağımsızlığına ve tarafsızlığına gölge düşürmeyecek bir tarzda ve kapsamda gerçekleştirilmesi gerekir.

⁶ Sayıştay Yasasının 29. maddesinin 1. fıkrası.

⁷ Sayıştay Yasasının 29. maddesinin 2. fıkrası. a-g bentleri.

2. Denetim Planlaması⁸

- 2.1.**Polonya Sayıştay, planlama sürecinde, yasalara göre yapması zorunlu olan denetim görevlerine öncelik verip yetkisi dahilindeki ihtiyari (non-obligatory) denetimler için öncelik gerektirenleri tespit eder⁹.
- 2.2.**Polonya Sayıştay'ının uzun dönemli planı; denetimin öncelikli istikametlerinin belirlenmesine yardımcı olan ülke sosyal ve ekonomik durum analizi esas alınarak üç yıllık dönemler halinde yapılır. Söz konusu öncelikli istikametler en temel denetim alanları tespit edilmek suretiyle her yıl güncelleştirilir.
- 2.3.**Yıllık denetim planlama süreci, Polonya Sayıştay'ının denetim potansiyelinden uygun şekilde yararlanmak amacıyla, birim ve bölgesel ofis direktörlerinin önerdiği teklifler dikkate alınarak başlatılır. Bu süreç, Polonya Sayıştay'ının faaliyetleri hakkında yıllık genel bir planın hazırlanması için mevcut şablonlara (*templates*) uygun olarak tasarlanmış müstakil denetim görevlerinin bir araya getirilmesiyle işletilir. Denetimler planlanırken Polonya Sayıştay yasalardan gerektirdiği denetim görevlerine öncelik verir. Diğer denetim görevleri öncelikli istikametlere ve temel denetim alanlarına göre planlanır. Yıllık planların uygulanması Sayıştay'ın 3 aylık ve aylık çalışma raporları aracılığıyla izlenir¹⁰.
- 2.4.**Denetim faaliyetinin ve yıllık planların öncelikli istikametleri Polonya Sayıştay Kolekyumu (*SCC Collegium*) tarafından onaylanır.
- 2.5.**Denetçiler; Polonya Sayıştay'ının çalışma planının uygulanmasındaki herhangi bir aksaklığın, örneğin, tekil bir görevin iş bitirme tarihinde ve hedeflerine ulaşmada ortaya çıkan bir aksamanın, sadece o görev üzerinde değil, Polonya Sayıştay'ının diğer faaliyetleri üzerinde de etki yaratacağının bilincinde olmak durumundadırlar.
- 2.6.**Polonya Sayıştay'ının denetim görev ve yetkisinin içinde bulunan alanların önemli unsurlarını sürekli biçimde inceleme, bilgi toplama ve tespit etme denetimin planlama-öncesi aşamaları arasında yer alır.

⁸ INTOSAI Denetim Standartları 1.0.14, 2.1.35, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.28, 2.2.31, 2.2.33, 2.2.39, 2.2.36, 2.2.41, 2.2.46, 3.0.1, 3.4.7; Avrupa Uygulama Rehberleri – 22 No'lu Rehber; IFAC – 200/06.

⁹ Sayıştay Yasasının 2, 3, 4, 5, 6. maddeleri ile 7. maddesinin 1. fıkrası.

¹⁰ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 1 Mart 1995 tarih ve 10 seri no'lu Direktifi.

3. Denetime Hazırlanma¹¹

3.1.Denetim; yüksek kalitede bir denetimin verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde ve zamanında gerçekleştirilmesini sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.

3.2.Denetim programının hazırlanması aşamasında, denetçinin, belirli bir denetim alanında denetlenen faaliyetle ilgili olarak görüşünü oluşturmasını önemli ölçüde etkileyebilecek olguları, uygulamaları ve faaliyetleri tespit etmesine ve anlamasına yetecek düzeyde bilgi edinmesi yaşamsal önemdedir.

3.3.Denetim programı; denetimin kapsamını ve yürütülme tarzını ve ayrıca, denetim hedeflerine ulaşmak bakımından gerek duyulan denetim prosedürlerinin türünü, zamanını, kapsamını ve denetim sürecini gözden geçirip izleyecek kişileri belirleyerek denetim ekibinin faaliyetlerinin dayanağını oluşturur. Dolayısıyla, bu dokümanda denetim görevlerinin yürütülmesi bakımından ihtiyaç duyulabilecek düzeyde ayrıntının bulunması gerekir. Denetim programı¹² hazırlanırken:

- denetim hedeflerinin ve kapsamının tespit edilmesi,
- denetimin çalışma alanı ve yüksek riskli konularla bağlantılı ekonomik, finansal, organizasyonel, idari ve yasal sorunların denetim öncesi analizinin yapılması,
- denetim yaklaşımı ile denetim faaliyetlerinin niteliklerinin ve kapsamının belirlenmesi (denetimin belirlenen bütün hedeflerinden ve tespit edilen anlamlı bütün risk alanlarından söz etmek suretiyle),
- denetimin yürütülme tarzını, tekniğini ve denetim sırasında spesifik olarak dikkat edilmesi gereken meseleleri, bulguların dayandırıldığı kanıtları ve bunların incelenme biçimini, denetim alanı ile yasal düzenlemeler, kayıt ve gruplandırma kalıpları

¹¹ INTOSAI Denetim Standartları 2.1.24, 3.0.3(a), 3.1.1, 3.1.3, 3.1.4, 3.4.3; Avrupa Uygulama Rehberleri – 11 No'lu Rehber; IFAC – 250/15, 300/02, 300/08, 300/12, 310/11.

¹² Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 14 seri no'lu Direktifi.

(*templates of registers and compilations*) ve ilişkiler arasındaki bağlantıyı belirtmek suretiyle denetim metodolojisi hakkında direktiflere yer verilmesi,

- denetlenen kuruluşun faaliyetlerini değerlendirmeye olanak sağlayan standartların ve kıyaslamaların saptanması,
- denetimle görevli kişiler, ihtiyaç duyulan personel, gerekli süre ve tahmini denetim maliyetleri dahil olmak üzere denetime yönelik organizasyonel tahminlerin belirlenmesi,
- zamanın programlanması,

gerekir.

3.4. Bir denetimin kapsamının ve yaklaşımının en uygun şekilde tasarlanmasının anahtarı denetim hedeflerinin doğru olarak belirlenmesidir. Bu nedenle, denetim hedeflerinin kesin ve açık bir biçimde tanımlanması ve sınırları titizlikle çizilen bir alanla uğraşılması önemli bir husustur.

3.5. Denetim program taslağı, özü itibarıyla ve ayrıca yasalar açısından, plana uygunluk, eksiksizlik ve metodoloji bakımlarından denetime katılan birimlerce değerlendirilir.

3.6. Denetim programı birim veya bölgesel ofis direktörü tarafından onaylandıktan sonra, Polonya Sayıştay Başkanı ya da görevlendirdiği başkan yardımcısı tarafından imzalanır. Söz konusu denetim programı, denetim çalışması sürerken, gerek görülmesi durumunda değiştirilebilir. Programdaki ciddi değişikliklerin Polonya Sayıştay'ının yetkili başkan yardımcısınca onaylanması gerekir. Daha az önemi haiz değişiklikler (örneğin, ilave kaynaklardan yararlanmayı veya denetim hedeflerinde ya da program çizelgesinde değişiklik gerektirmeyenler) sorumlu denetim birimi veya bölgesel ofis direktörüne danışılıp onayı alındıktan sonra, denetim koordinatörü tarafından yapılabilir. Bu tür değişikliklerle ilgili olarak denetimden sorumlu başkan yardımcısı bilgilendirilmelidir¹³.

¹³ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 15 seri no'lu Direktifi.

- 3.7.** Özel amaçlı denetimler (*ad hoc audits*) önceden hazırlanmış denetim konu başlıklarına (*topics*) göre yürütülür (denetim programı gerekli değildir). Denetim konuları Polonya Sayıştay'ının yürütülen denetimden sorumlu organizasyonel birim amirince onaylanır¹⁴.
- 3.8.** Denetime nezaret edenler (*supervisors*) denetim görevini üstlenen denetim ekibinin bütün üyelerinin denetim programını okuyup anlama imkanına sahip olmalarını ve denetim alanı hakkında denetimi yürütebilmelerine yetecek bilgi edinmelerini sağlamalıdır.
- 3.9.** Denetlenen kurumlardaki denetim faaliyetlerinin verimliliğini artırma ihtiyacı çerçevesinde, gerekli dokümanlara ve yetkili personele en kısa zamanda erişimi sağlamak bakımından denetim koordinatörü planlanmış denetim kapsamı ve zamanı ile ilgili olarak kurumlara önceden haber verme gerekliliğini denetim programında göz önüne almalıdır.

¹⁴ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 16 seri no'lu Direktifi.

4. Denetim Türleri ve Kriterleri¹⁵

4.1. Polonya Sayıştay hem finansal hem de performans denetimlerinin unsurlarını içeren karma denetimler yürütür. Polonya Sayıştay'ınca yürütülen denetimler yasalara uygunluk, tutumlu olma çabası, etkin olma ve dürüstlük¹⁶ incelemesini kapsar. Bu incelemelerin kapsamına şu hususlar dahildir:

a) **Yasalara uygunluk:** örneğin, yürürlükteki mevzuat ve diğer emredici yasalara, Polonya Hükümeti tarafından imzalanmış uluslararası sözleşmeler ile anlaşmalara, tüzüklere, yönetmeliklere, toplu iş sözleşmelerine ve yasalara dayalı başka bağlayıcı hükümlere (mesela, kesin prosedür kurallarını ihtiva eden hükümlere) uygunluk; denetlenen kurumun ve onun faaliyetlerinin uygulamalarını bağlayıcı nitelikteki iç yönetmeliklerin yayımlanması ile ilgili düzenlilik; denetlenen faaliyetlerin bağlayıcı niteliği bulunmayan yasal hükümlerle (bağtlar, çeşitli yasal kurumların kararlarıyla) uyum içinde olması ve bu tür hükümlerin düzenliliği; denetlenen faaliyetin yasal dayanağına ve denetlenen kuruma verilen görev ve yetkiye uygunluğu; mevzuatın öngörmüş olduğu yükümlülükleri göz ardı eden ihmaller (*omissions*).

b) **Tutumlu olma çabası:** örneğin; etkin yönetim kurallarına uygunluk, mesela; kaynakların verimli ve tutumlu kullanımı; sonuç rakamlarına/yüzdelerine uygun maliyetlerle ulaşılmaması (denetlenen kurumun faaliyetleriyle ilgili olarak elde etmiş olduğu sonuçlara belirli koşullarda daha düşük maliyetlerle ulaşılabilir, veya aynı maliyetlerle daha iyi sonuçlar elde edilebilir); zarar miktarını azaltma veya sınırlama imkanını değerlendirme.

¹⁵ INTOSAI Denetim Standartları 1.0.6, 1.0.38, 1.0.39(c-f), 1.0.40-42, 1.0.44-45, 3.0.3(e,d,g), 3.4.1(a,c), 3.4.2, 3.6.1, 3.6.2, 3.6.4; Avrupa Uygulama Rehberleri – 41 ve 52 No'lu Rehberler;

¹⁶ Anayasanın 203. Maddesinin 1 ve 2. fıkraları, Sayıştay Yasasının 5. maddesi.

c) **Etkin olma:** denetlenen kurumun veya denetlenen faaliyetin saptanmış hedeflerle uyum içinde olması; kullanılan kaynakların ve metotların en uygununun tespiti ve bunların açıklanan hedeflere ulaşma bakımından ne ölçüde elverişli olduğu;

d) **Dürüstlük:** örneğin, kişinin üstlendiği görevleri özenle, gayretle ve zamanında yerine getirmesi; kişinin yükümlülüklerini harfiyen yerine getirmesi; kurumun iç kurallarına riayet edilmesi (özellikle birimlerin ve kişilerin belirlenmiş görev kapsamlarına giren); faaliyetlerin ve olguların gerçeğe uygun, doğru biçimde ve istenilen tarihlerde, herhangi bir olgu ya da koşul atlanmaksızın dokümanite edilmesi.

4.2. Polonya Sayıştay devlet bütçesinin uygulanması ve para politikası varsayımları ile ilgili analizlerini ve buna ilaveten Bakanlar Kurulunun ibrası hakkındaki görüşünü Parlamenteoya sunar. Polonya Sayıştay, bu sorumluluğunu yerine getirmek için, ita amirleri (*authorising officers*) ve kamu fonlarını kullananlar tarafından devlet bütçesinin uygulanmasına yönelik yıllık denetimlerini şu değerlendirme amaçları çerçevesinde yürütür:

- bütçenin gelir ve harcama uygulamasının yürürlükteki düzenlemelerle, kurallar ve prosedürlerle uyum içinde olması ve özellikle, işlemlerin gerektiği şekilde yapılıp yapılmadığının, tamamlanıp tamamlanmadığının, dokümanite edilip edilmediğinin, ödenip ödenmediğinin ve kaydedilip edilmediğinin doğrulanması ile yürürlüğe konulan çözümlerin yolsuzluk uygulamalarına yol açıp açmadığını kapsayacak biçimde kamu mali (*finances*) disipliniyle uygunluğu,
- denetlenen kurumlar tarafından kaydı tutulan mali ve muhasebe ile ilgili dokümanların güvenilirliği,
- bütçenin layıkıyla uygulanıp uygulanmadığı konusunda iç denetime ne ölçüde güven duyulacağı,

- yüksek risk taşıyan veya devlet ve toplum için özel önemi haiz alanlarda devlet bütçe uygulamasıyla bağlantılı olarak tespit edilmiş spesifik sorunlar,
- Polonya Sayıştay'ının daha önceki denetimlerinde önerilen tavsiyelerin izlenmesi.

4.3.Polonya Sayıştay'ının planlı denetimleri; hem kamu fonlarının yönetimi hem de kamu hizmetinin yerine getirilmesi alanlarında devlet işleyişinin kangrenleşmiş sorunları üzerine odaklanır.

4.4.Polonya Sayıştay özel amaçlı denetimler de (*ad hoc audits*) yürütebilir¹⁷; bu denetimler arasında özellikle, bir denetim program taslağı oluşturmak amacıyla belirli konular hakkında hazırlık incelemeleri (*istihbarat denetimi/reconnaissance audit*); denetim-sonrası raporlarının muhataplarının mütalaalara ve tavsiyelere uyup uymadığına dönük incelemeler (*izleme denetimi/ follow-up audit*) ve Polonya Sayıştay'ına yapılan ihbarlara (*petitions*) ve gönderilen şikayet dilekçelerine (*complaint*) yönelik incelemeler (*şikayet denetimi/ complaints audit*) yer alır.

¹⁷ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 11 seri no'lu Direktifi.

5. Denetimde Örneklem¹⁸

- 5.1.**Denetçiler, denetlenen kurumla alakalı bilgilerin tümünü değerlendirme imkânına nadiren sahip olduklarından, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin özenle seçilmesi önemli bir husustur.
- 5.2.**İstatistiksel veya istatistiksel olmayan örnekleme metotlarından yararlanırken, denetçinin bir denetim örnekleme tasarlayıp belirlemesi, denetim prosedürlerini bunun üzerinden uygulaması ve denetim hedeflerine ulaşabilmeye yetecek miktarda ve uygun denetim kanıtlarını temin etmek bakımından örnek sonuçlarını değerlendirmesi gerekir.
- 5.3.**Denetçi, denetim örneklemini tasarlarken, spesifik denetim hedeflerini, örnekleme yapmak istediği popülasyonu ve örnek büyüklüğünü göz önünde bulundurmalıdır. Bu tür konuların analiz edilmesi, denetçinin, hangi olguların düzensizliğini göz önünde bulundurması ve örnek seçerken hangi popülasyondan yararlanması gerekeceğini belirlemesine yardımcı olur.
- 5.4.**Denetçi, örnek büyüklüğünü tespit ederken, örnekleme riskini, kabuledilebilir hatayı (*tolerable error*) ve beklenen hatayı (*expected error*) dikkate almalıdır. Örneklem riski; denetçinin bir örnekleme esas alarak ulaştığı sonucun, o popülasyonun tamamının benzer prosedürlerle test edilmesi durumunda ulaşabileceği sonuçlardan farklı olma riskidir.
- 5.5.**Denetçinin, bir denetim örnekleme dayanarak popülasyonun tamamıyla ilgili olarak sonuçları formüle etmek istemesi durumunda, denetim örnekleminin o popülasyonun bütünü temsil edecek şekilde belirlenmesi gerekir.

¹⁸ INTOSAI Denetim Standartları 3.5.2; Avrupa Uygulama Rehberleri – 23 No'lu Rehber; IFAC – 530/02, 530/05, 530/10, 530/18, 530/20.

5.6. Belirli bir denetim hedefine uygun olarak denetim prosedürlerini uygulayan denetçi, her bir örneklem kalemi hakkında;

- a) örneklemede ortaya çıkan hataları analiz etmeli,
- b) popülasyon örnekleminde tespit edilen hataları bütüne teşmil etmeli,
- c) popülasyonun özellikleriyle ilgili hazırlık değerlendirmesinin (bünyesel, kontrol ve örnekleme riskleriyle ilgili değerlendirme) teyit edilip edilmediğini veya değişiklik yapılmasına gerek olup olmadığını tespit etmelidir.

6. Önemlilik¹⁹

6.1.Denetçi, denetim için hazırlık yaparken ve denetim bulgularını değerlendirirken önemliliği hesaba katmalıdır. Genel bir ifadeyle, bir sorun söz konusu denetim raporlarının²⁰ (örneğin; denetim tutanakları, denetim-sonrası raporlar ve denetim sonuçları hakkında bildirimler) muhataplarının ilgi göstermelerini gerektiriyorsa, önemli olarak değerlendirilebilir.

6.2.Önemlilik, denetlenen faaliyetin bir unsurunun ya da onunla bağlantılı bir grup unsurun nispi (görelî) anlamlılığını ifade eder. Önemlilik denetimin ortaya çıkardığı düzensizlikleri değerlendiren kriterlerdir. Önemlilik eşiği denetimin ortaya çıkardığı düzensizliklerin değerine (*value*) yönelik katlanılabilir (*tolerance*) bir eşiği gösterir.

6.3.Önemlilik **değer**, **nitelik** ve **bağlam** itibariyle belirlenebilir:

- a) **Değer** itibariyle önemlilik; belirli bir güvenilirlik düzeyine bağlı olarak hoş görülen (*permitted*) bir hatanın değerinin; parasal bir tutar veya bir yüzdenin altına veya üzerine göre belirlenmesidir.
- b) Belirli bir unsurun veya bir unsur grubunun **niteliğine** göre tespit edilen önemlilik ise; ortaya çıkarılan düzensizliğin niteliğinin miktar dikkate alınmaksızın (mesela; düzensizliğin sahtecilik veya yolsuzlukla ilgili olması durumunda) açıklanması gerektiği anlamına gelir.
- c) Çok küçük miktarda olsun ya da olmasın, önemli kabul edilebilecek bir düzensizliğin ciddi sonuçlar doğurmasının söz konusu olduğu durumlarda önemlilik **bağlam** itibariyle de değerlendirilebilir.

¹⁹ INTOSAI Denetim Standartları 1.0.9-11; Avrupa Uygulama Rehberleri – 12 No'lu Rehber; IFAC – 320/08.

²⁰ Denetim raporları – Polonya Sayıştay'ının denetimi sırasında düzenlenen bütün raporlar; örneğin, denetim tutanağı, denetim sonrası rapor ve denetim sonuçları hakkında bildirim.

- 6.4.**Önemlilik eşiği; denetime hazırlık aşamasında, yeterli miktarda denetim kanıtı elde etmek için ihtiyaç duyulan test hacmini belirlemeye yardımcı olur. Denetim-sonrası bir rapor ve denetim sonuçları hakkında bir bildirim hazırlanması aşamasında, denetimin açıkladığı düzensizliklerin önemini değerlendirmede yararlanılır ve denetçinin genel kanaatinin olumlu ya da olumsuz kanaate (*görüş*) ulaşmasına yardım eder.
- 6.5.**Önemlilik eşiği ve denetim riskinin kabul edilebilir düzeyiyle ilgili kararlar için ihtiyaç duyulan denetim çalışmasının kapsamını ve dolayısıyla denetimin verimliliğini, etkinliğini ve tutumluluğunu etkiler.
- 6.6.**Polonya Sayıştayı'nın denetimleri bakımından önemlilik eşiğinin denetlenen kurumun finansal faaliyetini en fazla temsil eden değerin %0,5'i ile %5'i oranları arasında bulunması gerektiği kabul edilir.

7. Denetim Riskini Değerlendirme²¹

7.1. Bir denetim için hazırlık yaparken denetçinin denetim riskini değerlendirmesi gerekir.

7.2. Denetim riski; denetlenen faaliyetle ilgili olarak denetçinin yanlış sonuçlara ulaşma riskidir; örneğin; denetçinin önemli ölçüde düzensiz olan faaliyet hakkında çekincelerini (*reservations*) açıklamada yetersiz kalması veya düzensizliği bulunmayan faaliyetler hakkında çekinceler bildirmesi.

7.3. Denetim riskinin üç unsuru bulunur. Bunlar;

a) **Bünyesel risk;** hataların veya düzensizliklerin kaynağı olabilecek, ayrıca iç kontrol prosedürleri tarafından önlenmediği veya ortaya çıkarılmadığı ve düzeltilmediği takdirde, finansal tablolara güvenilmemesine, temel faaliyetlerin yasadışılığına veya düzensizliğine yahut da finansal yönetimin makul davranmaktan uzaklaşmasına yol açacak ve bir eylemin, faaliyetin ya da yönetim sisteminin niteliğiyle ilgili olan risktir.

b) **Kontrol riski;** denetlenen kurum bünyesindeki iç kontrolün yönetimin önemli hatalarını ve düzensizliklerini zamanında önleyip veya ortaya çıkarıp düzeltmede yetersiz kalması riskidir.

c) **Ortaya çıkarma riski;** organizasyonun iç kontrollerinca düzeltilemeyen önemli nitelikteki düzensizliğin veya gerçekdışı beyanların denetçi tarafından bulunamama riskidir.

7.4. Denetlenen kurumla doğrudan ilgili olmaları nedeniyle, bünyesel risk ve kontrol riski ortaya çıkarma riskinden farklılık gösterir. Öte yandan ortaya çıkarma riski denetçiye bağlı olup denetim prosedürlerinin niteliğinin, miktarının ve zamanının bir fonksiyonudur. Denetçinin yürüttüğü esasa yönelik test prosedürleri ne kadar çoksa, denetçinin önemli hataları veya düzensizlikleri ortaya çıkarma olasılığı da o kadar yüksek yani ortaya çıkarma ve kontrol riskleri de o ölçüde düşüktür.

²¹ Avrupa Uygulama Rehberleri – 12 No'lu Rehber; IFAC – 400/02, 400/31, 400/42, 400/45.

- 7.5.**Denetim programı hazırlanırken, denetçi, denetlenen faaliyetin/kurumun genel bünyesel riskini değerlendirmelidir. Denetçi ya denetimin her unsurunu değerlendirmeye yönelmeli ya da belirli bir unsurun bünyesel riskinin yüksek olduğunu kabul etmelidir.
- 7.6.**Bünyesel riskin ve kontrol riskinin denetçi tarafından yapılan değerlendirmesi ile ortaya çıkarma riskinin kabul edilebilir düzeyi arasında bir ilişki bulunmaktadır. Denetçi bünyesel risk ve/veya kontrol riskinin düzeyini ne kadar yüksek tespit ederse, denetim risk düzeyini arzulanan seviyeye çıkarmak amacıyla ortaya çıkarma riskinin daha uygun bir alt seviyeye düşürmeyi gerektiren denetim çalışması da o ölçüde artar. Bünyesel risk ve kontrol riskinin değerlendirme düzeyi ne olursa olsun, denetçi, belirli miktardaki esasa yönelik testi mutlaka yapmalıdır.
- 7.7.**Polonya Sayıştayının denetimlerinde denetim risk düzeyinin %5'i aşmaması gerektiği kabul edilir; bunun anlamı Polonya Sayıştayı tarafından yapılan değerlendirmelerin %95 (güvenilirlik düzeyi) olasılıkla doğru olması demektir.

8. Denetçilerin Çalışma Standartları²²

- 8.1. Denetçinin²³ bağımsız ve tarafsız olması, gerekli yeterliliğe sahip olması ve kendisinden beklenen özeni göstermesi ve denetim prosedürlerinin bütün aşamalarında Polonya Sayıştay Denetim Standartlarıyla uyum içinde olmaya dikkat etmesi gerekir.
- 8.2. Denetçi, denetimleri, Polonya Sayıştay'ının bağımsızlığını, güvenilirliğini, tarafsızlığını ve mesleki yeterliliğini koruyup güçlendirecek biçimde planlamalı ve yürütmelidir.
- 8.3. Denetçi "*Polonya Sayıştay Çalışanlarının Ahlakî Davranış Kuralları*"na uymalı ve denetimleri Polonya Sayıştay Denetim Standartlarıyla uyum içinde yürütmelidir.
- 8.4. Denetçi görevlerini gerekli özenle, önyargıdan uzak ve zamanında yapmakla ve denetim sonuçlarını tarafsızlıkla ve titizlikle açıklayıp dokümanle etmekle de yükümlüdür²⁴.
- 8.5. Denetçi, bir denetimi planlarken ve uygularken, meslekî kuşkuculuğunu sürdürmeli ve denetim esnasında toplanan bilgilerin yanıltıcı ve gerçekdışı olabilme ihtimalini hesaba katmalıdır.
- 8.6. Denetime başlamadan önce denetçi; denetim hedefleri, kapsamı ve metodolojisi hakkında bilginin yanısıra denetlenen faaliyetler hakkında da, denetimi yürütmeye yetecek düzeyde, fikir edinmelidir.
- 8.7. Denetçinin, denetimleri yürütürken tarafsız olması gerekir; başka bir deyişle, olguları (denetim bulgularını) önyargıdan uzak bir biçimde değerlendirip sunmalı, benzer kriterleri esas alarak değerlendirmeler yapmalı ve özellikle de, Polonya Sayıştay'ının konumunu ve tavsiyelerini anlamlı olgulara dayanarak ve gelişkin bilgi ve tecrübesiyle mütenasip olarak takdim etmelidir²⁵.

²² INTOSAI Denetim Standartları 1.0.14, 2.1.35, 2.2.1, 2.2.2, 2.2.3, 2.2.28, 2.2.31, 2.2.33, 2.2.39, 2.2.41, 2.2.46, 3.0.1, 3.4.7; Avrupa Uygulama Rehberleri – 22 No'lu Rehber; IFAC – 200/06.

²³ Denetçi – Denetim faaliyetlerine nezaret eden veya bu faaliyetleri yürüten personel.

²⁴ Sayıştay Yasasının 71. maddesi.

²⁵ Sayıştay Yasasının 74 ve 75. maddeleri.

- 8.8.**Denetim bulgularının denetçinin görevi ve yetkisi üzerinde veya kendisiyle yakın akrabalık ilişkisi içinde olanlar üzerinde etki yaratabilecek olması durumunda ya da denetçinin tarafsızlığı ile ilgili olarak geçerli ve kabul edilebilir şüphelerin bulunması halinde, denetçi, talep üzerine veya konumu gereği (ex officio) o denetimin dışına çekilebilir²⁶. Denetçi; yanlış davrandığı veya kendi çıkarına uygun hareket ettiği yolunda kuşku duyulmasına neden olabilecek ya da kendi yükümlülükleri ile Polonya Sayıştayındaki görevleriyle çıkar çatışması yaratabilecek işleri yapamaz²⁷.
- 8.9.**Polonya Sayıştay Denetçisinin; meslekî görevlerinin icrası sırasında, keza, görevlerinin sona ermesinden sonra,²⁸ elde ettiği bilgileri muhafaza etmek bakımından, yasaların gerektirdiği sır saklama yükümlülüğünü²⁹ sürdürmesi icap eder. Bu tür bilgilerin meslekî amaçlar dışında kullanılması yasaktır.
- 8.10.**Denetçi politik bir partinin üyesi olamaz ya da aktif olarak politik bir faaliyette bulunamaz³⁰.

²⁶ Sayıştay Yasasının 31. maddesi.

²⁷ Sayıştay Yasasının 75. Maddesinin 1. fıkrası.

²⁸ Sayıştay Yasasının 71. Maddesinin 3. fıkrası.

²⁹ Sayıştay Yasasının 73. Maddesinin 1 ve 2. fıkraları.

³⁰ Sayıştay Yasasının 74. Maddesinin 1. fıkrası.

9. Denetim Çalışmasının Dokümente Edilmesi³¹

- 9.1. Denetçiler denetimin hazırlığı, icrası ve sonuçların değerlendirilmesi ile bağlantılı bütün faaliyetlerini yeterli ve güvenilir biçimde belgelemelidir.
- 9.2. Denetçi denetimin bulgularını destekleyecek ve denetimin Polonya Sayıştay standartlarıyla uyum içinde yürütüldüğünün kanıtı olarak işe yarayacak olan konuları ve denetim bulgularını eksiksiz ve güvenilir biçimde dokümente etmelidir.
- 9.3. Denetçi tarafından düzenlenen çalışma kağıtları spesifik bir denetimle daha önce bir bağlantısı olmayan bir kişinin yürütülen denetimi anlayabilmesine yetecek kadar eksiksiz ve ayrıntılı olmalıdır.
- 9.4. Yürütülen denetim çalışmasının planlaması, türü, zamanı, kapsamı, elde edilen kanıtlardan çıkarılan denetim sonuçları ve vargıları ile alakalı bilgiler denetçi tarafından dokümente edilmelidir.
- 9.5. Denetçi gizlilik hükümlerine uymak zorunda olup denetim dokümanlarını Polonya Sayıştay'ının ihtiyaçlarının ve ihbar durumunda evrak saklama hükümlerinin gerektirdiği zorunlu süre boyunca emniyetli biçimde muhafaza eder³².

³¹ INTOSAI Denetim Standartları 3.5.5-7; Avrupa Uygulama Rehberleri – 26 No'lu Rehber; IFAC – 230/02, 230/05, 230/06, 230/13.

³² 14 Temmuz 1983 tarihli Ulusal Arşivle İlgili Kaynaklar ve Arşivler Yasası (Dz.U. No.38 ek 173. Madde.)

10. Düzensizlikler³³

- 10.1.**Denetçi; fonların kullanımı veya kamu görevlerinin yerine getirilmesi üzerinde doğrudan ve önemli bir etki yaratabilecek hatalara, düzensizliklere ve yasa dışı eylemlere ilişkin ihtimallerin farkında olmalıdır. Denetçi, bir denetime hazırlık yaparken, uygun denetim aşamalarını ve prosedürlerini tasarlamalıdır.
- 10.2.**Düzensizlik; denetimlerde, Polonya Sayıştay'na yararlanan kriterlere (örneğin; yasalara uygunluk, tutumlu olma çabası, etkin olma ve dürüstlük- Bkz. 4.1) ters düşen herhangi bir işlem ya da ihmaldir.
- 10.3.**Bir düzensizlik veya bir hata meydana gelebileceğini gösteren herhangi bir gösterge, denetçinin, denetim prosedürlerini bu tür kuşkuları ya teyit edecek ya da ortadan kaldıracak kadar genişletilmesine yol açmalıdır.
- 10.4.**Düzensizliğin ortaya çıkması durumunda, denetçi, bu tür düzensizliklerin (ister farkedilmiş, isterse ihtimal dahilinde olsun) sebeplerini, kapsamını, etkilerini ve sorumlu olan kişileri tespit etmelidir³⁴.
- 10.5.**Sahtecilik, yolsuzluk ya da başka yasa dışı eylem ihtimalinden haberdar olması ya da bu tür eylemlerden kuşkulananı durumunda, denetçinin, Polonya Sayıştay tarafından kabul edilmiş yürürlükteki prosedürlere göre davranması gerekir.
- 10.6.**Denetçi, insan hayatına veya sağlığına yönelik ani bir tehlikeyi veya varlıklara yönelik telafisi mümkün olmayan bir hasarı ortaya çıkarır çıkarmaz, bu tür tehlikenin ya da hasarın etkilerini azaltmaları bakımından denetlenen kurumun yöneticisini veya gerekiyorsa, daha üst konumdaki kurum yöneticisini veyahut da kamu idaresinin yetkili bir organını derhal bilgilendirmek durumundadır. Denetçi, denetim sırasında, o birimin faaliyetlerindeki düzensizliklerin mevcudiyetini gösteren bulguları denetlenen kurum yöneticisine sürekli olarak bildirebilir.³⁵

³³ INTOSAI Denetim Standartları 3.0.3(d,f), 3.4.1-4; Avrupa Uygulama Rehberleri – 52 No'lu Rehber; IFAC – 240/02, 240/07, 240/09, 240/19, 250/22, 250/26, 250/28.

³⁴ Sayıştay Yasasının 53. maddesinin 2 fıkrası.

³⁵ Sayıştay Yasasının 51. maddesi.

11. Denetim Kanıtları³⁶

11.1. Denetçi; denetlenen kurum, program, faaliyet ve fonksiyon hakkındaki görüşlerini, gözlemlerini (*observations*) ve tavsiyelerini desteklemek üzere kâfi miktarda, ilgili ve makul denetim kanıtları elde etmelidir. Bilgisayar ortamındaki sistem verilerinin denetimin önemli bir unsuru ve veri güvenilirliğinin denetim hedeflerinin gerçekleşmesi bakımından yaşamsal olduğu durumlarda, verilerin güvenilir ve uygun olduklarından denetçinin emin olması gerekir.

11.2. Denetim bulgularının, görüşlerinin, gözlemlerinin ve tavsiyelerinin kanıtlarla desteklenmesi gerekir.

11.3. Dokümanlar, muhafaza altına alınan nesnelere, teftiş sonuçları, soruşturmalar, raporlar, açıklamalar, uzman görüşleri denetim kanıtlarıdır³⁷.

11.4. Denetim sırasında toplanan denetim kanıtları denetçi tarafından düzgün bir biçimde saklanmalıdır. Denetçi muhafaza altına alınan nesnelere ve teftiş sonuçlarıyla ilgili tutanakları gerektiği şekilde düzenlemelidir. Bu tür tutanaklar denetçi ve kendi birim amiri veya görevlendirdiği bir memur tarafından imzalanmalıdır. Tanığın ifade tutanağı gerektiği şekilde düzenlenmeli ve tanık tarafından imzalanmadan önce okunmuş olmalıdır³⁸.

11.5. Denetim kanıtları;

a) **kâfi miktarda olmalıdır**; örneğin, nicelik bakımından denetim sonuçlarına ulaşmaya yetecek miktarda ve uygunlukta; nitelik bakımından ise ön yargıdan uzak ve güvenilir olmalıdır. Denetim kanıtının güvenilirliği onun niteliğine, kaynağına ve kanıt toplama metoduna bağlıdır.

b) **ilgili olmalıdır**; örneğin, denetim hedeflerine uygun olmalıdır. Denetim hedefleri açık ve net biçimde belirlendiyse, toplanan kanıtların ilgili olup olmadığını değerlendirmek daha kolaydır.

³⁶ INTOSAI Denetim Standartları 3.0.3(e,h), 3.4.5, 3.5.1-4; Avrupa Uygulama Rehberleri – 13 No'lu Rehber; IFAC – 240/18, 250/31, 401/02, 401/04, 401/06, 401/07, 500/02, 500/10, 500/12, 580/02, 580/09, 580/15.

³⁷ Sayıştay Yasasının 29. maddesinin 2. fıkrası ve 35-48. maddeleri.

³⁸ Sayıştay Yasasının 36-49. maddeleri ile 42. ve 47. maddeleri.

c)makul olmalıdır; örneğin, kanıt toplama maliyeti, denetçinin ulaşmaya çalıştığı sonuçla orantılı olacak şekilde ekonomik olmalıdır.

- 11.6.**Denetçi, denetimi yürütürken, elde edilen kanıtların kaynaklarını ve türünü hesaba katmalıdır. İmkân dahilindeyse, denetçi tarafından doğrudan elde edilen yazılı ve fiziksel kanıtlar üçüncü kişilerden elde edilen kanıtlara tercih edilmelidir. Önemli bir konuda çeşitli kaynaklardan elde edilen kanıtlar arasında tutarsızlıklar bulunuyorsa, denetçi daha fazla kanıt bulmak suretiyle tutarsızlıkları gidermeye çalışmalıdır.
- 11.7.**Denetçi, denetlenen kurumun görevlilerinden ve yöneticilerinden sağlanan açıklamalar ve ifadeler konusunda meslekî kuşkuculuğunu muhafaza etmelidir. Açıklamalar ve ifadeler yazılı, imzalı ve tarihli olmalıdır. Açıklamalar ve ifadeler önemli meselelerle ilgiliyse, denetçi, bunları başka kaynaklardan doğrulayacak şekilde eksiksiz, ilgili ve makul kanıtlar elde etmeye çalışmalıdır.
- 11.8.**Bu tür açıklamalar ve ifadeler diğer denetim kanıtlarıyla çelişiyorsa, denetçi söz konusu durumun nedenlerini araştırmalıdır. Söz konusu olayda elde edilen açıklamaların ve ifadelerin doğru olmama olasılığı varsa, aynı kişilerin başka konularda yaptığı açıklamaların ve verdiği ifadelerin güvenilirliğinden de kuşku duyulmalıdır.
- 11.9.**İdarenin açıklama yapmayı red etmesi durumunda, denetçinin, bu hususu hatırdan tutup mümkünse, başka kaynaklardan kanıt elde etmek üzere harekete geçmesi gerekir. Kanıtların başka kaynaklardan elde edilmesi mümkün olmuyorsa, denetçi, denetim sonuçlarının akıbetini göz önünde bulundurmalıdır.
- 11.10.**Denetçi bilgisayar ortamındaki bilgi sistemlerinin etkilerini denetim sırasında dikkate almalıdır. Denetlenen kuruluşun bilgisayar ortamındaki bilgi sistemlerinin etkisine açık olabilecek bir denetimin hazırlık aşamasında, denetçi, bu sistemlerin önemi, karmaşıklığı ve denetim için gerekli verilerin mevcudiyeti konusunda bilgi edinmelidir. Denetlenen faaliyet bakımından bilgisayar ortamındaki bilgi sistemlerinin yüksek düzeyde önemli olduğu durumlarda, denetçinin,

bu hususun bünyesel ve kontrol risklerinin değerlendirmesi üzerinde bir etki yaratıp yaratmadığını da belirlemesi gerekir.

- 11.11.**Bilgisayar ortamındaki bilgi sistemlerinin verilerine dayanılması durumlarda, denetçi, bunların güvenilir ve eksiksiz olduğundan emin olmalıdır.
- 11.12.**Denetçi, denetim sırasında, bilgisayar ortamındaki bilgi sistemleri ile ilgili olarak uzman becerilerinden yararlanılması gerekip gerekmediğini hesaba katmalıdır. Bilgisayar ortamındaki bilgi sistemleri için uzman istihdamının düşünöldüğü durumda, Polonya Sayıştayı'nın "Uzmanların ve Danışmanların Çalışmalarından Yararlanma" başlıklı 15 no'lu denetim standardına başvurulmalıdır.

12. Analitik Prosedürler³⁹

- 12.1.**Denetçi, denetime hazırlık ve denetim bulgularının değerlendirilmesi aşamalarında, analitik prosedürlerden yararlanmalıdır. Analitik prosedürler; konuyla ilgili başka bilgilerle çelişen veya tahmini tutarlardan türetilen ilişkilerin ve ortaya çıkan dalgalanmaların incelenmesi de dahil olmak üzere anlamlı yüzdelerin ve eğilimlerin analiz edilmesini ifade eder.
- 12.2.**Denetçi denetlenen kurumu veya faaliyeti daha iyi anlayabilmek ve risk taşıyan alanları belirleyebilmek için hazırlık aşamasında analitik prosedürlerden yararlanmalıdır.
- 12.3.**Denetim sonuçları ile denetlenen kurumlar veya faaliyetler hakkında denetçinin edindiği bilgilerin bağdaşp bağdaşmadığını anlamak üzere denetçinin, denetimin bitiminden az önce veya hemen sonra genel bir değerlendirme yaparken analitik prosedürlere başvurması gerekir.
- 12.4.**Analitik prosedürlerin ve metotların belirlenmesi kadar bu prosedürlerin uygulama kapsamı da, denetim alanı hakkındaki bilgiler esas alınmak suretiyle, denetçinin yargısına bağlıdır.
- 12.5.**Analitik prosedürler yaygın olarak sadece muhtemel düzensizlikleri gösterir. Konuyla alakalı başka bilgilerle çelişen önemli dalgalanmaların ve ilişkilerin veya tahmini tutarlardan sapmaların analitik prosedürler tarafından ortaya çıkarıldığı durumlarda, denetçi bunları inceleyip bunların yardımıyla açıklamalar ve kanıtlar elde etmelidir.

³⁹ Avrupa Uygulama Rehberleri – 24 No’lu Rehber; IFAC – 520/02, 520/03, 520/06, 520/08, 520/13, 520/17.

13. İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Denetimi⁴⁰

13.1.Denetçi, denetimin kapsamını ve genişliğini belirlerken iç kontrolün güvenilirliğini inceleyip değerlendirmelidir. İç kontrol; sorumlu oldukları süreçleri sahtecilik, hata ya da verimsiz yahut da savurgan uygulamaların meydana gelme olasılığını asgariye indirecek biçimde işleyen kurum yöneticilerinin kurum içi kaynaklar hakkında güvence sağlamalarına yarayan fonksiyonel araçlardır. İç kontrol hem yönetsel kontrol hem de iç denetim fonksiyonlarını kapsar.

13.2.İç kontrol incelemesinin ve değerlendirmesinin kapsamını denetim hedefleri belirler. Denetçi, denetimle doğrudan ilişkili biçimde, en azından, bir iç kontrol hazırlık değerlendirmesi yapmalıdır. Bu değerlendirme, denetçinin;

- a) denetlenen faaliyetle bağlantılı bünyesel risk ve kontrol riski hakkında bir başlangıç değerlendirmesi yapabilmesine,
- b) ihtiyaç duyulan kontrol testlerinin kapsamını ve miktarını belirlerken, iç kontrolün güven duyulabilecek etkinlikte çalışıp çalışmadığını değerlendirebilmesine,

yetecek düzeyde olmalıdır.

13.3.İç kontrol denetlenen faaliyetin türüne uygun biçimde incelenip değerlendirilmelidir:

- a) finansal denetimlerde, ilgi odağı; malları ve varlıkları güvence altına almaya yardımcı olan ve muhasebe kayıtlarının doğruluğunu ve eksiksizliğini sağlayan kontrollerin incelenip değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşır.
- b) yasalara uygunluk denetimlerinde, ilgi odağı; yöneticilerin yasalar ve diğer mevzuat hükümleriyle uyum için olmasına yardım eden kontrollerin incelenip değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşır.

⁴⁰ INTOSAI Denetim Standartları 1.0.30, 1.0.31, 3.0.3c, 3.3.1-4, 3.4.6; Avrupa Uygulama Rehberleri – 21 No'lu Rehber; IFAC – 400/02, 400/19, 400/20, 400/22, 400/24, 400/25, 400/31, 400/34, 400/36, 400/37, 400/39, 400/42, 400/45, 400/47(i).

c)performans denetimlerinde, ilgi odağı; denetlenen kurumun faaliyetlerini verimli, etkin ve tutumlu biçimde yürütmesine, güçlü yönetim ilkelerine sadık kalmasına ve finansal ve yönetsel bilgilerin zamanında ve güvenilir biçimde üretilmesine katkıda bulunan kontrollerin incelenip değerlendirilmesi üzerine yoğunlaşır.

13.4.Hataları ve düzensizlikleri önleme, ortaya çıkarma ve analiz etme temel sorumluluğu; yasaların öngördüğü finansal kontrol görevlerinin yerine getirilmesi de dahil olmak üzere finansal yönetimin bütününden sorumlu tutulan kamu mali kesimi içindeki bir kurumun üst düzey yöneticisinin elindedir⁴¹. Polonya Sayıştay'ının denetim çalışması kamu mali kesimi içindeki kurumların düzensizlikleri önlemedeki, ortaya çıkarmadaki ve düzeltmedeki etkinliklerinin değerlendirilmesini kapsar.

13.5.Muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayar ortamında bulunduğu durumlarda, denetçi, iç kontrolün; verilerin bütünlüğünü, güvenilirliğini ve eksiksizliğini sağlamak üzere gerektiği şekilde çalışıp çalışmadığını araştırmalıdır.

13.6.Denetçi, kurum bünyesindeki iç kontrol ve onun önemi konusunda yönetimin yaklaşımını, bilincini ve hareket tarzını değerlendirebilmek üzere denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu ortam hakkında yeterince fikir sahibi olmalıdır.

13.7.İç kontrolü denetlerken ve değerlendirirken denetçi aşağıdaki adımları atmalıdır:

- a) iç kontrolün nasıl organize edildiğini araştırıp çalışma tarzını anlamalı,
- b) denetlenen faaliyetle ilgili olarak hangi kontrollerin kilit öneme sahip olduğunu tespit etmeli,
- c) denetim hedeflerini karşılayan ve onlarla ilgili her önemli kontrolün kontrol riskini öncelikle değerlendirmeli, (Kontrol riski; iç kontrol prosedürlerin finansal yönetimdeki önemli hataları ve düzensizlikleri zamanında önlemede veya ortaya çıkarmada ve düzeltmede yetersiz olma riskidir. Bu duruma ya gerekli iç kontrol prosedürlerinin bulunmayışı ya da mevcut prosedürlerin etkin, sürekli ve tutarlı bir biçimde iş görmesinde yetersiz olması neden olabilir)

d) önemli kontrollerin beklendiği gibi (örneğin, incelenen dönem boyunca etkin, sürekli ve tutarlı biçimde) çalışıp çalışmadığını tespit etmek üzere bu tür kontrollara tabi faaliyetlere ilişkin bir örnek grubunu incelemek suretiyle kontrol testleri yapmalı,

e) iç kontrol değerlendirilmeli ve bu değerlendirme kontrol riskiyle ilgili hazırlık değerlendirmesini teyit etmelidir (İç kontrollerin denetiminde, iç kontrol standartlarıyla ilgili olan INTOSAI rehberlerinden yararlanılması önemli bir husustur).

13.8.Denetim testleri, denetçiye “yüksek risk” dışındaki diğer denetim risklerini değerlendirmede yardımcı olacak denetim kanıtlarını elde etme imkânı vermelidir. Denetim riski ne kadar yüksek tespit edilirse, (finansal konular söz konusu olduğunda) muhasebe sistemlerinin ve (denetlenmekte olan bütün konularda) iç kontrolün doğru biçimde tasarlandığı, etkin, sürekli ve tutarlı biçimde işlediği beyanını desteklemek üzere, denetçi tarafından elde edilmesi gereken kanıtlar da o kadar fazla olmalıdır.

13.9.İç kontroller değerlendirilirken, denetçi aşağıdaki bulguları belgelendirmelidir:

- a) Kurumun iç kontrolü hakkındaki bilgiler,
- b) Kontrol riskinin değerlendirilmesi (Bkz. 9.1-9.6).

13.10.Esasa yönelik testlerin türü ve miktarı, bünyesel ve kontrol risklerinin değerlendirilmesi esas alınarak tespit edilir. Denetçi bünyesel riski ve kontrol riskini ne kadar yüksek olarak tespit ederse, kontrol testleri aracılığıyla elde edilmesi gereken kanıtlar da o kadar fazla olur. Ancak, gene de, bu değerlendirmeye rağmen, denetçi önemli faaliyetlerle ilgili olarak belirli sayıda esasa yönelik testler yapmalıdır.

13.11.Muhasebe sisteminin ve iç kontrolün tasarlanması veya çalışması hakkında denetim sırasında tespit edilen dikkat çekici önemli yetersizliklerle ilgili olarak, denetçi, denetlenen kurumun yönetimini zamanında bilgilendirmelidir⁴².

⁴¹ 26 Kasım 1998 tarihli Kamu Maliyesi Yasasının 28. Maddesi (Dz.U.No. 155, ek 1014 madde)

⁴² Sayıştay Yasasının 51. maddesinin 4. fıkrası.

14. Diğer Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanma⁴³

- 14.1.**Polonya Sayıştay denetim raporlarını kendi adıyla ve kendi sorumluluğunun bir gereği olarak yayımlar. Polonya Sayıştay Denetçisi başka denetim, inceleme veya teftiş kurullarının çalışmalarından yararlanıyorsa, bu çalışmanın Polonya Sayıştay bakımından yeterli, ilgili ve makul denetim kanıtları sağladığından emin olmalıdır.
- 14.2.**Polonya Sayıştay Denetçisi, gerektiğinde, çalışması sırasında merkezî idare ve ulusal-özerk kuruluşları içinde faaliyette bulunan diğer denetim, inceleme ve teftiş kurulları ile işbirliğinden yararlanabilir⁴⁴. Polonya Sayıştay işbirliği yaparken, bu kurullar, Polonya Sayıştay'ın liderliğinde spesifik denetimler yapmaya ve ayrıca, denetimlerinin sonuçlarını Polonya Sayıştay'ın kullanımına açmaya mecburdur.
- 14.3.**Denetçi diğer denetçinin ana bulgularını dikkate almalı ve işbirliğine, olabildiğince, açık olmalıdır.
- 14.4.**Denetçi; diğer denetçinin spesifik görev hedeflerini karşılayan çalışma için kâfi miktarda, ilgili ve makul kanıtları sağlayabileceği prosedürlerden yararlanmalıdır.
- 14.5.**Denetçi diğer denetçinin önemli bulgularını hesaba katmalıdır.
- 14.6.**Denetçi, diğer denetçinin çalışması ile ilgili görüşünü özellikle esas aldığı durumlarda, raporunun bu olguyu sarıh olarak ifade etmeli ve diğer denetçinin denetlemiş olduğu unsurların kapsamını belirlemelidir.
- 14.7.**Polonya Sayıştay Denetçisi iç denetim faaliyetlerini⁴⁵ ve onun dış denetim prosedürleri üzerinde yarattığı etkileri dikkate almalıdır.
- 14.8.**Polonya Sayıştay Denetçisi, denetime hazırlık ve etkili bir denetim yaklaşımı tasarlama aşamalarında, iç denetim faaliyetleri hakkında yeterince bilgi sahibi olmalıdır.

⁴³ INTOSAI Denetim Standartları 2.2.45, 3.1.3(h); Avrupa Uygulama Rehberleri – 25 No'lu Rehber; IFAC – 600/07, 600/08, 600/12, 600/18, 610/02, 610/09, 610/11, 610/16.

⁴⁴ Sayıştay Yasasının 12. maddesi.

⁴⁵ 26 Kasım 1998 tarihli Kamu Maliyesi Yasasının 35a-35t maddeleri (Dz.U.No. 155, değişik 1014 madde)

- 14.9.**Denetçi, denetimin başlangıç aşamasında, iç denetimin Polonya Sayıştay denetimine yardımcı olabileceğine karar verirse, iç denetim fonksiyonları hakkında bir hazırlık değerlendirmesi yapmalıdır.
- 14.10.**Polonya Sayıştay Denetçisi iç denetim biriminin çalışmasından yararlanmaya niyetliyse, bu çalışmanın yeterliliğini Polonya Sayıştayı açısından değerlendirmelidir.
- 14.11.**Ortak ya da koordineli bir denetim sırasında başka bir ülkenin yüksek denetim kurumunun denetim çalışmasından yararlanılması durumunda, Polonya Sayıştayı, bu kurumların ikili anlaşmalar çerçevesinde koymuş olduğu bütün işbirliği prensiplerine ve/veya prosedürlerine uymalıdır. Bir başka önemli husus da, diğer ülkelerin yüksek denetim kurumlarıyla işbirliği halinde çalışırken, Polonya Sayıştay Denetçisinin taraflar arası meslekî eşitlik olarak nitelendirilen ilişkiler sürdürmesidir.

15.Uzmanların ve Danışmanların Çalışmalarından Yararlanma⁴⁶

- 15.1.Polonya Sayıştay Denetçisinin, uzmanların çalışmasından yararlanması durumunda, bu çalışmanın Polonya Sayıştay'ına kâfi miktarda, ilgili ve makul denetim kanıtları sağladığından emin olması gerekir.
- 15.2.Polonya Sayıştay'ının bir organizasyonel birim direktörünce veya denetçinin talebi üzerine görevlendirilen uzman veya danışman, denetim hedeflerine ulaşma bakımından önemli ve başka biçimde elde edilemeyecek teorik bilgi, deneyim ve beceriler sağlamalıdır. Uzman yürüttüğü çalışma sonucunda; çalışmasını ve ulaştığı görüşünü açıklayan ve olguların tespitine yönelik kanıtları ortaya koyan ayrıntılı bir rapor hazırlar⁴⁷.
- 15.3.Bir uzmanın veya danışmanın çalışmasından yararlanmak üzere planlama yapılırken, denetçi için önemli olan, spesifik görevlendirme bağlamı içinde uzmanın ya da danışmanın bağımsızlığını, tarafsızlığını ve meslekî ehliyetini göz önünde bulundurmalıdır⁴⁸.
- 15.4.Uzman veya danışmanın yürüteceği incelemenin konusu ve kapsamı, denetimin mümkün olan en erken aşamasında, açık-seçik ve dikkatli bir biçimde tespit edilmelidir.
- 15.5.Denetçi, bir uzmanın veya danışmanın çalışmasından yararlanırken, denetim hedeflerinin bağlamı içinde bu çalışmanın yeterliliğini sanki bu çalışma denetim kanıtıymış gibi değerlendirmelidir.
- 15.6.Uzmanın veya danışmanın çalışma sonucunun kâfi miktarda, ilgili ve makul denetim kanıtları sağlamada yetersiz olması veya bu kanıtların diğer denetim kanıtlarıyla çelişmesi durumunda, denetçi, daha kapsamlı bir denetim çalışması yürütmek suretiyle meseleyi tam anlamıyla aydınlığa kavuşturmaya çaba göstermelidir.

⁴⁶ INTOSAI Denetim Standartları 2.1.18, 2.2.43-44; Avrupa Uygulama Rehberleri – 25 No'lu Rehber; IFAC – 620/02, 620/08, 620/09, 620/12, 620/15.

⁴⁷ Sayıştay Yasasının 35. ve 49. maddeleri.

⁴⁸ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 1 Mart 1995 tarih ve 28-30 seri no'lu Talimatları (M.P.Nr 17, poz.211), Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü içindeki görgü tanıklarının, uzmanların ve danışmanların ücretleri hakkında Polonya Sayıştay Başkanı'nın 15 Mayıs 1995 tarihli Direktifi (M.P. Nr 35, poz 417).

16. Raporlama Standartları⁴⁹

16.1. Her denetimin sonunda, denetçi, içinde denetim bulgularının ve vargularının açık-seçik biçimde açıklandığı yazılı bir rapor hazırlamalıdır. Raporlar muhteva bakımından bağımsız, tarafsız, adil ve yapıcı olmalıdır.

16.2. Polonya Sayıştay'ının denetim raporları arasında denetim tutanakları (*audit protocol*), denetim-sonrası raporlar (*post-audit statement*) ve denetim sonuçları hakkında bildirimler (*pronouncement*) sayılabilir. Denetim raporları;

- a) **Tarafsız olmalıdır**- Raporlar dengeli, yanlış anlaşılardan uzak olmalı ve bağımsız bir kurum olarak Polonya Sayıştayının saygınlığını güçlendirmelidir.
- b) **Açık olmalıdır**- Raporlar spesifik bir okuyucunun zihninden geçebilecek olanlara göre üretilmelidir.
- c) **Özlü olmalıdır**- Denetim raporları dikkatleri bir noktaya yoğunlaştırmalı ve gereksiz ayrıntılardan kaçınmalıdır.
- d) **Yapıcı olmalıdır**- (denetim-sonrası raporlar ve denetim sonuçları hakkındaki bildirimlerle ilgilidir) Raporlar performansın iyileştirilmesinde ve gelecekte doğabilecek düzensizlik durumlarının önlenmesinde denetlenen kurum yönetimine yardımcı olmalıdır. Denetlenen kurum yönetimine uzmanlığının ötesindeki sorunlarla ilgili olarak mantıkî sonucu önceden kestirebilecek durumlar dışında, gerekçesiz eleştiriler yöneltilmemelidir.
- e) **Vakitli olmalıdır**- Raporlar gereken zamanda ve lüzumsuz gecikmeler olmaksızın sunulduklarında, daha çok etki yaratır.
- f) **Yeterli denetim kanıtına dayanmalıdır**- Yani sonuçları formüle etmeye yetecek sayıda, incelenmekte olan meselelerle ilgili ve güvenilir kaynaklardan elde edilmiş olmalıdır.

⁴⁹ INTOSAI Denetim Standartları 2.2.6, 2.2.11, 2.2.13, 2.2.14, 2.2.26, 2.2.27, 2.2.29, 2.2.34, 4.0.1-14, 4.0.16-29; Avrupa Uygulama Rehberleri – 31 No'lu Rehber; IFAC – 560/02, 560/14, 700/06-08, 700/23, 700/25, 700/26.

g) **Önemli olarak değerlendirilen bütün mevzuata aykırılıkları ihtiva etmelidir-** Yani, denetim raporlarının muhataplarının dikkate almasını gerektirenleri içermelidir.

16.3.Denetçi, denetim tutanağına, denetim dosyasındaki bulguların dayandığı gerekçelerin izleriyle birlikte, denetim sırasında tespit ettiği olguları ve ayrıca, düzensizlikleri, nedenlerini, kapsamını, etkilerini, sorumlu olan kişileri kaydetmelidir. Denetim tutanağında bulunması gereken unsurların listesi denetim prosedürü hakkındaki direktifte açıklanmaktadır⁵⁰. Bulgular özlü, net bir şekilde ve denetim programında belirlenmiş sırayla sunulmalıdır. Denetim tutanağında sunulan olguların güvenilirliği denetçinin ve denetlenen kurumun en yüksek amirinin veya onun yokluğu durumunda vekilinin imzasıyla teyit edilmelidir⁵¹.

16.4.Denetim sonrası raporlar denetlenen kurumun yöneticisine ve gerek duyulması durumunda, gözetim kuruluşunun yöneticisine ve yetkili devlet veya özerk kuruluşlarına gönderilir. Denetim-sonrası raporlar denetlenen konunun bütünü ile ilgili olarak denetlenen faaliyet hakkında bir görüş, düzensizlikler tespit edilmesi durumunda bununla ilgili gözlemleri ve iyileştirmeye yönelik tavsiyeleri içermek durumundadır. Denetim-sonrası raporlar, ayrıca, tespit edilen düzensizliklerden sorumlu tutulan belirli bir kişinin işgal ettiği makamdaki yetersizliği (*unsuitability*) hakkında bir görüş de ihtiva edebilir⁵². Tavsiye edilen görüşler şunlardır:

- a)Denetlenen faaliyet; denetim kriterlerinin tümünü karşılayan önemli konularda düzgün biçimde yürütüldüyse, olumlu görüş verilmesi,
- b)Denetlenen faaliyet üzerinde ciddi etki yaratamamakla birlikte, bazı ikincil düzeyde (*minor*) hatalar tespit edilmesine rağmen olumlu görüş verilmesi,

⁵⁰ Polonya Sayıştay Başkanı'nın Denetim Prosedürü hakkında 1 Mart 1995 tarih ve 33 seri no'lu Direktifi (Dz.U.1995 tarihli 13 seri no'lu talimatın 59. Maddesi)

⁵¹ Sayıştay Yasasının 53. ve 54. maddeleri.

⁵² Sayıştay Yasasının 60. maddesi.

c)Denetlenen faaliyet üzerinde ciddi etki yaratamamakla birlikte, bazı önemli düzensizlikler tespit edilmesine rağmen olumlu görüş verilmesi,

d)Denetlenen faaliyet üzerinde ciddi bir etki yaratan önemli düzensizlik tespit edildiye, olumsuz görüş verilmesi.

16.5.Denetlenen faaliyet hakkındaki görüşe mutlaka bir gerekçe (*justification*) eşlik etmelidir.

16.6.Görüş, yalnızca, geçmişteki performansı eleştirmeye odaklanmamalı, yapıcı öneriler de içermelidir. Denetçinin gözlemleri ve tavsiyeleri denetimin önemli bir unsurudur ve olabildiğince, eyleme yönelik bir rehberlik sağlayacak biçimde formüle edilir. Tavsiyeler ne tür iyileşmelere ihtiyaç duyulduğunu gösterirse de, “kanunların gerektirdiği” (“*delege ferenda*”) tavsiye örneklerinde olduğu gibi spesifik bir öneride bulunmanın elzem olduğu durumlar dışında, bunların nasıl gerçekleşeceğini söylemez. Denetçi görüşleri, gözlemleri ve tavsiyeleri, denetlenen kurumların hedeflerini açık biçimde oluşturmaları zorunluluğunu ve performans göstergelerini de hesaba katmalıdır.

16.7.Belirli bir kişinin işgal ettiği makamda yetersiz olduğu konusundaki görüş; (içinde tavsiyeler bulunmayan) sadece görüşler ve gözlemler ihtiva eden denetim-sonrası raporun bölümleri içinde spesifik bir faaliyetle ilgili bir görüşün unsuru olarak açıklanmalıdır. Bu tür bir görüş şu biçimde sunulabilir: “*Denetim esnasında yapmış olduğu açıklamaların yansırı (x) tarafından yapılan hatalar ve düzensizlikler de göz önünde bulundurularak, makamın gerektirdiği görevlerin (x) tarafından icrası için güvence verilemeyeceği anlaşılmıştır*”.

16.8.Denetçi, vargılarını formüle ederken ve uygulamaları değerlendirirken tarafsız ve bağımsız olmalı, özel tavsiyelerin uygulanıp uygulanmadığına değil, işaret ettiği yetersizliklerin düzeltilip düzeltilmediğinin doğrulanmasına odaklanmalıdır.

16.9.Denetime başladıktan sonra, denetçinin dışında ortaya çıkan nedenlerle denetim programının (*ana görev/force majeure*) tam anlamıyla uygulanmasının mümkün olmadığı anlaşılırsa, denetim görüşünün,

sadece, denetlenmiş olan kapsam itibariyle sınırlandırılması veya görüş vermekten kaçınılması gerekir. Ayrıca, koordineli bir denetimin sonuçları hakkında belirli bir kurumdaki denetim sınırlamalarının etkisini de göz önünde bulundurmak gerekir.

16.10.Denetim sırasında toplanan kanıtlar bir suç ya da cürüm ihtimaline işaret ediyorsa, Polonya Sayıştay durumu yetkili savcılık makamına ve denetlenen kurumun üst yöneticisine ve ilgili devlet veya özerk idarî kuruluşu bildirir. Yetkili savcılık makamı kovuşturma sonuçlarından Polonya Sayıştay'ını bilgilendirmekle yükümlüdür⁵³.

16.11.Denetim sonuçları hakkındaki bildirim; planlanan denetimde ortaya çıkan genel bulguları ve vargıları sunma amacıyla hazırlanır. Denetim sonuçları hakkındaki bildirim Parlamenta, Polonya Cumhurbaşkanına ve Başbakanına ve ayrıca ilgili yüksek ve merkezî kamu kurumlarına sunulur. Yasaların öngördüğü sır saklama hükümleri göz önünde bulundurulmak koşuluyla ayrıca, kamuoyuna da açıklanır⁵⁴. Bu tür bildirimler denetlenen kuruluşların denetim sonrası raporlarına verdikleri cevaplarla birlikte, denetim tutanakları ve denetim-sonrası raporlar esas alınarak hazırlanır ve şu hususları içerir:

- a)denetim hedeflerinin tanımı, denetim alanları, denetim yapılan tarih ve süre, diğer denetimlere iştirak etme, denetimde gözden geçirilen ve incelenen kurumlar,
- b)denetim alanıyla ilgili yasal durumun ekonomik ve organizasyonel şartlarının analizi,
- c)tespit edilen olguların dökümü, denetim prosedürlerinin uygulandığı kriterlerin ışığında, ortaya çıkan veya çıkabilecek durumların ve etkilerin nedenlerini gösteren önemli denetim bulguları; tipik örneklerle sergilenebilir.
- d)denetlenen faaliyet hakkında genel bir görüş, ortaya konulan gözlemler ve özellikle de, uygulamayla, mevcut yasaların değişmesiyle veya spesifik organizasyonel önlemlerin görüşülmesine gerek duyulanlarla ilgili olan tavsiyeler,

⁵³ Sayıştay Yasasının 63. maddesi.

⁵⁴ Sayıştay Yasasının 64. maddesi.

- 16.12.**Denetim-sonrası raporlar ve denetim sonuçları hakkındaki bildirimler, yasa dışı harcamaların belirlenmesi, tahsil edilemeyen gelirler ve diğer finansal düzensizlikler; tutumlu olma, etkin olma ve dürüstlük kriterlerini karşılamada yetersiz kalan faaliyetlerden doğan harcamaların ve kayıpların bildirilmesi dahil olmak üzere, denetimin finansal etkileri hakkında bilgiler içermelidir. Önemli bir husus da, Polonya Sayıştay'ının başlattığı düzeltici prosedürlerin gerektirdiği parasal tutarlar ile fiilen düzeltilen miktarın tespit edilmesidir⁵⁵.
- 16.13.**Denetlenen kurumlardaki denetim prosedürlerinin tamamlanması ile denetim sonrası raporların ve denetim sonuçları hakkındaki bildirim yayımı arasında geçen sürede, denetçi raporu ya da bildirim etkileyebilecek bütün olayları dikkatle izlemelidir. Bu tür olaylar meydana geldiğinde, denetçi bunları analiz edip bulgularını yukarıda belirtilen dokümanlara dahil etmek üzere amirine bildirmelidir.
- 16.14.**Polonya Sayıştay'ının denetim prosedürlerindeki tutarsızlıklar; denetim tutanağına ve denetim sonrası raporlarına itirazda bulunan denetlenen kurumun üst düzey yöneticisinin düzeltme hakkı yoluyla güvence altına alınır ve denetim sonuçları hakkındaki bildirimle ilgili bir durum, bildirime eklenerek Polonya Sayıştay Başkanı'nın görüşüyle birlikte yayımlanır. İtirazda bulunma hakkı veya ortaya çıkan bir durum konusunda denetçinin denetlenen kurum yöneticisini bilgilendirmesi gerekir⁵⁶.

⁵⁵ Polonya Sayıştay Başkanı'nın kurum içi raporlama hakkındaki Talimatına ek 22 Şubat 2001 tarih ve 5/2001 seri no'lu Direktifi.

⁵⁶ Sayıştay Yasasının 10, 55, 61 ve 64. maddeleri; Polonya Sayıştay Başkanı'nın denetim prosedürü hakkındaki Direktifinin 6, 8 ve 60. Bölümleri.

17. Gözetim ve Denetim Kalitesinin Güvence Altına Alınması⁵⁷

- 17.1. Denetimin her kademesindeki ve her aşamasındaki personelin çalışması, denetim esnasında gerektiği biçimde gözetim altında bulundurulmalıdır. Dokümente edilen çalışma denetim personelinin yönetici konumundaki (*senior*) üyesi tarafından gözden geçirilmelidir.
- 17.2. Gözetim denetim hedeflerinin gerçekleşmesi ve denetim çalışmasının istenen kalite düzeyini sürmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Bu nedenle, doğru gözetim, denetçilerin görev, yetki ve sorumlulukları ne olursa olsun bütün durumlarda elzemdir.
- 17.3. Gözetim denetimin hem özüne hem de metoduna yönelik olmalıdır. Gözetim özellikle de:
- a) denetim ekibinin üyelerinin denetim programını açık bir biçimde anlamasını,
 - b) denetimin Polonya Sayıştay'ının denetim standartlarıyla ve uygulamalarıyla uyum içinde yürütülmesini,
 - c) denetim programının tam anlamıyla ve zamanında, ve varsa gerekli değişikliklere göre yürütülmesini,
 - d) çalışma kağıtlarının görüşler, gözlemler ve tavsiyelerin yanı sıra, bütün denetim bulgularını yeterince destekleyen kanıtları ihtiva etmesini,
 - e) denetçilerin belirlenen denetim hedeflerine ulaşmasını,
 - f) denetim-sonrası raporlarında ve denetim sonuçları hakkındaki bildirimlerde sağlam görüşlerin, gözlemlerin ve tavsiyelerin yer almasını
- kapsamalıdır.

⁵⁷ INTOSAI Denetim Standartları 1.0.4, 2.1.13, 2.1.25-30, 3.0.3(b), 3.2.1-4; Avrupa Uygulama Rehberleri – 51 No'lu Rehber; IFAC – 220/02, 220/04, 220/07, 220/08.

17.4.Denetim çalışmasının tümü, denetimin birbirini takip eden aşamaları (*denetim tutanakları, denetim-sonrası raporlar ve denetim sonuçları hakkındaki bildirimler*) sonuçlanmadan önce, denetim ekibinin yöneticisi konumundaki bir üyesi tarafından gözden geçirilmelidir. Gözden geçirme şu hususları sağlamalıdır:

- a) ortaya çıkarılan düzensizliklerin sebepleri, kapsamı, etkileri dahil sorumlu olan kişilerle birlikte, olguların doğru biçimde tespit edilmesi,
- b) bütün değerlendirmelerin, gözlemlerin ve vargıların nihaî denetim görüşünün veya raporun dayanağı olan kâfi miktarda, ilgili ve makul denetim kanıtlarıyla desteklenmesi,
- c) hataların, yetersizliklerin ve düzensizliklerin tümünün doğru biçimde tespit edilmesi, analiz edilmesi ve daha üst düzeyde görevlilerin dikkatini çekmesi,
- d) gelecekteki denetimlerin icrası için gerekli değişikliklerin ve iyileşmelerin belirlenmesi, kaydedilmesi ve sonraki denetim planlarında ve meslekî gelişim faaliyetlerinde dikkate alınması.

17.5.Denetçi tarafından düzenlenen kağıtlar denetim ekip lideri ya da denetim koordinatörü veyahut da, dokümanite edilen çalışma denetim koordinatörü tarafından yürütülmüşse, direktör veya denetimden sorumlu direktör yardımcısı tarafından gözden geçirilmelidir. Gözden geçirme vaka (case) dosyalarında yer alacak bir not (memo) halinde belgelenmelidir. Spesifik denetimlerin kalite kontrol mekanizması denetçilere, anlamları ve uymaları bakımından sunulmalıdır. Denetimden sorumlu direktör Kalite Kontrol sisteminin etkin biçimde çalışmasını sağlamalıdır.

17.6.Denetime ilişkin belgeleri gözden geçiren kişiler, örneğin, denetim ekip lideri, denetim koordinatörü ve Polonya Sayıştay'ının organizasyonel birim direktörü gerçekleştirilen gözden geçirmeyi bir not halinde belgelemelidir.

- 17.7.**Denetim programı belli bir denetim için kalite kontrolunun ayrıntılı mekanizmalarını, denetimin birbirini izleyen aşamalarında gerçekleştirilen gözden geçirmeden sorumlu kişiler dahil, açıkça belirtilmelidir.
- 17.8.**Denetimlerin Polonya Sayıştayı'nın stratejisi ve denetim standartlarına uygun olarak Polonya Sayıştayı tarafından yürütüldüğüne dair bir güvence vermek amacıyla, Polonya Sayıştayı Yönetim Kurulu, yılda bir defa Prezidyum Bölümündeki İç Denetim Bürosundan gelen teklife uygun olarak tamamlanan denetimleri gözden geçirme ve değerlendirme programını onaylar. Gözden geçirme ve değerlendirme Polonya Sayıştayı'nın standartları ve prosedürlerine uygunluk üzerine odaklanır.

18. Personel Politikaları İle İlgili Standartlar⁵⁸

- 18.1.**Polonya Sayıştay uygun niteliğe sahip personeli işe almalı, personelini eğitim ve sürekli meslekî gelişim imkânlarıyla donatılmalı, denetçilerin değerlendirmesine ve teşvikine yönelik kurallar belirlemeli ve yazılı olarak elkitapları, başka denetim rehberleri ve talimatlar hazırlamalıdır. Personelin denetim görevinin niteliğinin gerektirdiği denetim becerilerinin bulunması ve denetim işinde görevlendirilecek yeterli sayıda personele sahip olunması yaşamsal önemi haizdir.
- 18.2.**Personel politikaları ve işe alma prosedürleri Sayıştayın mesleki yeterliliği haiz, becerikli ve katılımcı personele sahip olmasını sağlamalıdır.
- 18.3.**İşe alma prosedürleri, Polonya Sayıştay tarafından açıklanan kriterler ve prensipler esas alınarak ve iş ilanlarına uygun biçimde yapılan dürüst yarışma şeklinde açık ve net olmalıdır.
- 18.4.**Teftiş veya denetim görevlerinin gerektirdiği kadroları doldurmak üzere Polonya Sayıştay tarafından işe alınan kişiler ortalama uzmanlık ve becerilerden çok daha fazlasını sergilemeli ve uygun meslekî tecrübeyi edinmiş olmalıdır. Ulusal idarî teşkilatın Avrupa Birliği topluluk müktesebatıyla (*acquis communautaire*) ilgili denetimleri yürütmek ve Avrupa Birliği fonlarını ve kaynaklarını yönetmek suretiyle Avrupa ile bütünleşme hazırlığının gerektirdiği nitelikleri taşımak özellikle, tercih edilen vasıflardır.
- 18.5.**Gerekli personel sayısı ile personelin nitelikleri ve eğitimle ilgili şartlar bu konuda Polonya Sayıştay'ın ihtiyaç analizinden çıkarılır.
- 18.6.**Görevlerini yerine getirebilmesi için ihtiyaç duyulan gerekli bilgiler ve beceriler denetçilerin zorunlu eğitim kursları boyunca sağlanır ve bu kurslar Sayıştayın özel bir komisyonu önünde bir sınavla sonuçlandırılır⁵⁹.

⁵⁸ INTOSAI Denetim Standartları 2.1.2, 2.1.3, 2.1.4, 2.1.5, 2.1.6, 2.1.7, 2.1.8, 2.1.9, 2.1.10, 2.1.15-17, 2.1.19-20, 2.2.37.

⁵⁹ Sayıştay Yasasının 68. Maddesinin 5. Ve 6. Fıkraları; Polonya Sayıştay Başkanı'nın Stajyer Denetçilik hakkındaki 6 Ekim 1995 tarihli Direktifi.

- 18.7.**Denetim çalışmasının yüksek standartta sürmesini güvence altına almak üzere yetiştirme ve hizmet içi eğitim yoluyla, denetçinin teknik ve meslekî bilgisi süreklilik temelinde güncellenir. Düzenli bir eğitim programı ihtiyaç analizleri (organizasyonel ve kişisel ihtiyaçlar, spesifik durumlarla ilgili ihtiyaçlar dahil) esas alınarak dizayn edilir.
- 18.8.**Eğitim kurslarının etkisi değerlendirilip analiz edilir ve ortaya çıkan sonuçlar eğitim programının ve hizmet içi eğitim kurslarını yürütme tarzının gelişimi için sürekli bir temel oluşturur.
- 18.9.**Denetçinin Polonya Sayıştay'ının çalışmasına yatkınlığı yıllık personel değerlendirmeleri esas alınmak suretiyle tespit edilir. Bu değerlendirme talep eden denetçiye bildirilir⁶⁰. Personel değerlemesi; personelin çalışmasının kalitesine ve etkinliğine, görevlerini yerine getirme tarzına, işteki hal ve tavırlarına ve özel hayatına yoğunlaşır. Personel hakkında görüş belirtirken, temayüz ettirilirken veya teşvik edilirken ve hizmet sözleşmesiyle ilgili kararlar alınırken yıllık personel değerlemeleri hesaba katılır⁶¹.
- 18.10.**Denetçilerin beceri sahibi olmalarını ve belirli bir görev için yeterli sayıda personelin görevlendirilmesini sağlamak amacıyla, denetime hazırlık aşamasında, bu görev için gerekli denetim kaynaklarının belirlenmesi gerekir. Bu husus, spesifik bir denetime ortaklaşa iştirak eden ekibin gerekli bütün becerilere ve uzmanlığa sahip olabilmesi amacıyla, belirli denetim görevinin niteliğinin gerektirdiği becerileri bulunan denetçilerin görevlendirilmesi bakımından elzemdir. Önemli bir başka husus da, denetim gözetiminin yeterli (ehil), Polonya Sayıştay'ının uygulamalarına, standartlarına ve denetim metotlarına aşına ve denetim konusunda bilgili denetçiler tarafından yapılmasının sağlanmasıdır.

Sözlükçe

(*) Sözlükçe kısmı, dilimize aktarılmamıştır (Ç.N)

⁶⁰ Sayıştay Yasasının 76. maddesinin 1-3. fıkraları.

⁶¹ Sayıştay Personelinin Görevde Yükselmesi ile İlgili Yıllık Değerlendirme hakkında 20 Aralık 2001 tarihli Polonya Sayıştay Başkanı Direktifi.

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

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

*Vergi Konularına İlişkin Makaleler/İnceleme/
İlker Ağca*

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

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

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

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

*Performans Ölçüm Rehberi/Çeviri/
Hülya Demirkaya*

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

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

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

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

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

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

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

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

*Veri Zarflama Analizi/İnceleme/
Armağan Tarım*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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