

Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı
Kamu Denetim Standartları*

Çeviri
Sacit YÖRÜKER
Sayıştay Uzman Denetçisi

31 Ocak 2005

*Amerika Birleşik Devletleri Sayıştayı (GAO) tarafından yayımlanan "Government Auditing Standards-2003 Revision" isimli İngilizce dokümandan dilimize aktarılmıştır.

İçindekiler

	<u>Sayfa</u>
Birinci Bölüm	
Giriş	
Amaç	1
Uygulama Alanı	2
GKGKDS ile Diğer Meslekî Standartlar Arasındaki İlişki	4
Hesapverme Sorumluluğu	4
Görevler ve Sorumluluklar	7
İkinci Bölüm	
Kamu	
Denetimlerinin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Türleri	
Giriş	12
Finansal Denetimler	13
Doğrulama Yüklenimleri	14
Performans Denetimleri	15
Denetim Organları Tarafından Sağlanan Denetim Dışı Hizmetler	18
Üçüncü Bölüm	
Genel Standartlar	
Giriş	20
Bağımsızlık	20
Meslekî Yargı	38
Ehliyet (Competence).....	39
Kalite Kontrolü ve Güvencesi	43

		<u>Sayfa</u>
Dördüncü	Giriş	47
Bölüm	AYSMME Alan Çalışması Standartları	47
Finansal	GKGKDS'nin Öngördüğü İlave Standartlar	48
Denetimlerle İlgili	Denetçinin Kurduğu İlişki	49
Alan Çalışması	Önceki Denetimlerin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi	52
Standartları	Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları veyahut Kötüye Kullanmadan Kaynaklanan Yanıltıcı Beyanların Ortaya Çıkarılması	53
	Bulgunun Öğelerinin Ortaya Konması	56
	Denetim Dokümantasyonu	56
Beşinci Bölüm	Giriş	59
Finansal	AYSMME'nin Raporlama Standartları	59
Denetimlerle İlgili	GKGKDS'nin Finansal Denetimler İçin Öngördüğü İlave Raporlama Standartları	60
Raporlama	Denetçilerin GKGKDS'ye Uyduklarının Raporlanması	60
Standartları	İç Kontrol ve Yasalara, Yönetmeliklere ve Sözleşme Hükümlerine veya Bağış Anlaşmalarına Uygunluk Hakkında Raporlama	62
	İç Kontroldeki Yetersizliklerin, Hileli Davranışın, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanımın Raporlanması	63
	Sorumlu Görevlilerin Görüşlerinin Raporlanması	70
	Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgilerin Raporlanması	71
	Raporun Verilmesi ve Dağıtılması	72
Altıncı Bölüm	Giriş	75
Doğrulama	Doğrulama Yüklenimleri ile İlgili Genel Standart ve Alan Çalışması Standartları	76
Yüklenimlerine	GKGKDS'nin Doğrulama Yüklenimleri İçin Öngördüğü İlave Alan Çalışması Standartları	76
İlişkin Genel Alan	Denetçinin Kurduğu İletişim	77
Çalışması ve	Daha Önceki Denetimlerin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi	78
Raporlama		
Standartları		

	<u>Sayfa</u>
İç Kontrol	79
Konu Üzerinde Önemli Etkisi Olabilen Hileli Davranışın, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri ve Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Ortaya Çıkarılması	80
Doğrulama Yüklenimleri Bakımından Bulguların Öğelerinin Oluşturulması	84
Doğrulama Dokümantasyonu	84
ASYMME Doğrulama Yüklenimleri Raporlama Standartları	87
Doğrulama Yüklenimleri ile İlgili İlave GKGKDS Raporlama Standartları	87
Denetçilerin GKGKDS'ye Uydularının Raporlanması	88
İç Kontrol Yetersizliklerinin, Hileli Davranışın, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Raporlanması	89
Sorumlu görevlilerin Görüşlerinin Raporlanması	94
Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgilerin Raporlanması	95
Raporun Verilmesi ve Dağıtılması	96
Yedinci Bölüm	
Giriş	99
Performans	
Planlama	99
Denetimleri Alan	
Gözetim (Nezaret)	118
Çalışması	
Kanıtlar	118
Standartları	
Denetim Dokümantasyonu	125
Sekizinci	
Bölüm	
Giriş	128
Biçim	128
Performans	
Raporun İçeriği	129
Denetimleri	
Rapor Kalite Öğeleri	139
Raporlama	
Raporların Verilmesi ve Dağıtılması	143
Standartları	

Birinci Bölüm: Giriş

Amaç

1.01 Bu dokümanda yer alan ve çok defa genel kabul görmüş kamu denetim standartları (GKGKDS) olarak adlandırılan standartlar ve yol gösterici ilkeler, kamu denetçilerinin¹ çalışmalarının planlanmasında, icrasında ve raporlanmasında ehliyetli, dürüst, tarafsız ve bağımsız şekilde görev yapmalarını temin amacıyla onların yararlanması için düşünülmüştür.

Yasa, yönetmelik, sözleşme, anlaşma ya da politika² şart koştuğunda denetçiler ya da denetim organları tarafından bu standartlara ve ilkelere uyulmalıdır. GKGKDS'ye uygun olarak yürütülen ve bu bölümde ve daha eksiksiz şekilde 2. bölümde açıklanan çalışmalar finansal denetimleri, doğrulama yüklenimlerini ve performans denetimlerini kapsar. GKGKDS'ye uygun olarak icra edilen kamu denetimlerinin ve doğrulama yüklenimlerinin kullanıcıları çalışmaların tarafsız ve güvenilir olduğuna güven duymalıdır.

1.02 GKGKDS, denetçilerin meslekî nitelikleri ve çalışmalarının kalitesi, alan çalışmasının icrası ve anlamlı bir raporlamanın özellikleri ile ilgilidir. GKGKDS'ye bağlı kalınması, tarafsız şekilde kanıtlar elde edilmesi ve değerlendirilmesi suretiyle denetlenen kuruluş tarafından raporlanan veya denetlenen kuruluş görevlilerinden elde edilen bilgilere güven duyulmasının teminine yardımcı olur. Denetçiler görevlerini bu şekilde yerine getirdiklerinde ve sonuçları raporlamada GKGKDS'ye uyduklarında çalışmaları daha gelişmiş kamusal yönetim, karar üretim ve gözetim sonucunu doğurabilir. Kamu denetimi, ayrıca, devletin (government) kamuoyuna hesapverme yükümlülüğünü gerçekleştirmenin önemli bir ögesidir.

1.03 Bu bölüm, denetçiler ve denetim organları aracılığıyla gerçekleştirilen GKGKDS uygulamalarını tanımlamaktadır. Bu bölüm, ayrıca, kamu kaynakları bakımından hesapverme sorumluluğu konseptini açıklamakta ve kamusal programları yöneticilerinin, denetçilerin ve denetim organlarının denetim sürecindeki sorumluluklarını ele almaktadır.

¹ Bu doküman, daha eksiksiz şekilde 2. bölümde açıklanan geniş bir yelpazeye yayılan çalışmaları yürüten denetim organlarında görevli bireyler tarafından uygulanması gereken standartları ele almaktadır. Dolayısıyla, bu doküman çalışmaları icra eden ve bu çalışmalarla ilgili raporlamada bulunan bireyler tarafından kullanılan çok çeşitli unvanlara değil, yerine getirilen işlerin niteliğine odaklanmaktadır. Bu dokümanda geçen "denetçi" terimi denetçi, analist, değerlendirmeci (evaluator), müfettiş veyahut benzer pozisyona sahip bireyleri kapsamaktadır.

² GKGKDS'deki gereklilikler "malı" (should) sözcüğünü içeren ifadelerle tanımlanmaktadır. Yerine getirilmekte olan çalışma türü için geçerliyse denetçilerin bu gerekliliklere uygun hareket etmeleri beklenmektedir.

Uygulama Alanı 1.04 Bu dokümanda yer alan standartlar ve yol gösterici ilkeler devlet kuruluşlarının, programlarının, faaliyetlerinin ve fonksiyonlarının ve yükleniciler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ile diğer devlet dışı kuruluşlar tarafından kullanılan federal ödüllerin denetimlerinde ve doğrulama yüklenimlerinde uygulanır. Pek çok yasa hükmü ve yasal yetki denetçilerin GKGKDS'ye uymalarını öngörmektedir. Bir yasa hükmü ya da yasal yetki mevcut değilse, denetçiler kamu fonlarının kullanımıyla ilgili çalışmalarda GKGKDS'ye uymayı yararlı bulabilirler. Eğer denetçiler GKGKDS'ye uymaktan kaçınıyorlarsa, bu tür standartlara uymalarının öngörülüp görülmediğine bakılmaksızın, GKGKDS'den olan sapmaların geçerli nedenlerini açıklamaları gerekir.

1.05 GKGKDS'nin uygulanmasını öngörenler arasında aşağıda belirtilen yasalar, yönetmelikler ve direktifler bulunmaktadır:

- a. Değişik haliyle 1978 tarihli Genel Müfettişlik Kanunu [5 U.S.C App. (2000)] yasa gereğince atanmış genel müfettişlerin federal müesseselerin, organizasyonların, programların³, faaliyetlerin ve fonksiyonların denetimlerinde GKGKDS'ye uymalarını öngörmektedir. Yasa, ayrıca, genel müfettişlerin federal devlet dışı denetçiler tarafından gerçekleştirilen çalışmaların GKGKDS'ye uygun olmasını sağlamak üzere gerekli girişimlerde bulunacağını belirtmektedir.
- b. 1994 tarihli Kamu Yönetimi Reform Kanunu (Public Law 103-356) ile genişletilmiş haliyle, 1990 tarihli Baş Mali Yöneticiler Kanunu (Public Law 101-576) yürütme organına dahil kurumların ve kuruluşların finansal tablolarının denetimlerinde GKGKDS'ye uyulmasını öngörmektedir.
- c. "1996 tarihli Tek Denetim Kanunu Değişiklikleri" (Public Law 104-156) devlet ile mahalli idarelerin ve federal ödüllerden (awards)⁴ yararlanan kâr amacı gütmeyen kuruluşların denetimlerinde GKGKDS'ye uyulmasını öngörmektedir.

³ "Program" terimi bu dokümanda bundan sonra devlet müesseselerini, organizasyonlarını, programlarını, faaliyetlerini ve fonksiyonlarını içerecek şekilde kullanılacaktır.

⁴ Değişik haliyle Tek Denetim Kanununa göre federal ödüller kapsamına federal mali yardımlar (bağışlar, borçlar, borç garantileri, bina ve arazi, işbirliği anlaşmaları, faiz sübvansiyonları, sigorta, gıda maddeleri, doğrudan tahsisler veya diğer yardımlar) ve masraf iade sözleşmeleri girmektedir.

Tek Denetim Kanununa uygun denetimler yapılması hakkında kamu sektörü çapında yönlendirici ilkeler ve politikaları belirleyen Yönetim ve Bütçe Ofisi Sirküleri (Devletlerin, Mahalli İdarelerin ve Kâr Amacı Gütmeyen Kuruluşların Denetimleri başlıklı A-3 numaralı Sirküler) de GKGKDS'nin uygulanmasını şart koşmaktadır.

- 1.06** Denetçilerin, GKGKDS'in uygulanmasını öngören diğer yasalar, yönetmelikler veyahut sair bağlayıcı kaynaklar konusunda dikkatli davranmaları gerekir. Örneğin, eyalet düzeyindeki ve yerel düzeydeki yasalar ve yönetmelikler denetçilerden, idarenin eyalet ve yerel düzeylerinde GKGKDS'ye uymalarını isteyebilir. Ayrıca, anlaşma ya da sözleşme hükümleri denetçilerin GKGKDS'ye uygun hareket etmelerini öngörebilir. Mesken ve Kent Geliştirme programları ve Öğrenci Mali Yardım programları ile ilgili olarak çıkarılanlarda olduğu gibi program gereklerine ilişkin federal denetim rehberleri de GKGKDS'ye uyulmasını şart koşabilir.
- 1.07** Bu şekilde davranılması öngörülmemiş olsa bile, denetçiler, federal programlar ile eyalet ve mahalli idare programlarının denetimlerinde ve yükleniciler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve diğer devlet dışı kuruluşlar tarafından kullanılan devlet ödülleri üzerinde yapılacak denetimlerde GKGKDS'ye uyulmasını yararlı görebilirler. Hem Amerika Birleşik Devletlerinde hem de diğer ülkelerde pek çok denetim organı, kendilerinden bu şekilde davranmaları resmen istenmese de, gönüllü olarak GKGKDS'ye uymaktadır.
- 1.08** Denetçiler, denetimler ve doğrulama yüklenimleri dışında, karar alıcılar tarafından talep edilen bilgilerin sadece derlenmesi, verilmesi ve açıklanması şeklinde veyahut denetlenen kuruluşun görevlilerine tavsiyelerde bulunulması ya da yardım sağlanması suretiyle meslekî hizmetler verebilirler. GKGKDS, daha eksiksiz şekilde 2'nci bölümde açıklanan denetim dışı hizmetler için geçerli değildir. Ne var ki, denetim dışı hizmetler sağlanması bir denetim organının denetimlerin icrası bakımından bağımsızlığını etkileyebilir ki, bu konu da 3'üncü bölümde ele alınmaktadır.
-

**GKGKDS ile
Diğer Mesleki
Standartlar
Arasındaki İlişki**

1.09 GKGKDS, yetkili organlarca çıkarılan mesleki standartlarla birlikte kullanılabilir. Örneğin, Amerika Yeminli Serbest Mali Müşavirler Enstitüsü (AYSMME), yeminli mali müşavirlerince gerçekleştirilen finansal denetimler ve doğrulama yüklenimleri için geçerli mesleki standartlar yayımlamıştır. 4'üncü ve 5'inci bölümlerde ele alındığı üzere, özel olarak dışta bırakılmamışsa, GKGKDS, AYSMME'nin finansal denetimlerle ilgili saha çalışması ve raporlama standartlarını ve denetim standartlarına ilişkin olarak çıkarılan ilgili tebliğleri kapsamına almaktadır. 6'ncı bölümde ele alındığı üzere, özel olarak dışta bırakılmamışsa, GKGKDS, AYSMM'nin doğrulama yüklenimleri bağlamında, kriterler hakkındaki genel standardını, saha çalışması ve raporlama standartlarını ve standartlarla ilgili tebliğleri kapsamaktadır. Kamu denetimlerinin ve doğrulama yüklenimlerinin kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla GKGKDS, AYSMME tarafından bu tür çalışmalar için öngörülenlere ilave koşullar da öngörmektedir.

1.10 Denetçiler tarafından yararlanabilecek diğer mesleki standartlar şu organlarca yayımlanmıştır: İç Denetçiler Enstitüsü (İç Denetim Mesleki Uygulamalarına Yönelik Standartlar Kodifikasyonu, İç Denetçiler Enstitüsü, Anonim Şirket) ve Amerika Değerlendirme Derneği (değerlendirmecilerle İlgili Yönlendirici İlkeler, Değerlendirmecilerle İlgili Yönlendirici İlkeler Üzerinde Çalışan Amerika Değerlendirme Derneği Çalışma Grubu Raporu Program Değerlendirme Standartları, Eğitim Değerlendirme Standartları Karma Komitesi; Eğitim ve Psikoloji ile İlgili Testten Geçirme Standartları, Amerika Psikoloji Derneği) Bu sair standartlar GKGKDS bünyesine alınmamış olmakla birlikte, GKGKDS ile birlikte kullanılabilir. Standartlar arasında çelişkiler olduğu takdirde, eğer raporda standartlar olarak adından söz ediliyorsa, ana konumu (yönlendirici statüsü) dolayısıyla GKGKDS geçerli olmalıdır.

**Hesapverme
Sorumluluğu**

1.11 Kamu kaynakları dolayısıyla hesapverme sorumluluğu konsepti ulusumuzun yönetim süreçlerinde son derecede önem taşımaktadır. Yasa koyucular, diğer devlet görevlileri ve yurttaşlar (1) kamu kaynaklarının gerektiği şekilde yönetilip yönetilmediğini ve yasalara ve yönetmeliklere uygun kullanılıp kullanılmadığını, (2) devlet programlarının amaçlarına ve

arzulanan sonuçlara ulaşp ulaşmadığını ve (3) kamu hizmetlerinin verimli, ekonomik ve etkili şekilde sağlanıp sağlanmadığını bilme ihtiyacındadırlar. Bu programların yöneticileri, yasama organlarına ve yurttaşlara karşı hesap vermekle sorumludurlar. GKGKDS'ye uyduklarında, bu programların denetçileri denetlenen kuruluşun görevlileri tarafından raporlanan ya da onlardan elde edilen bilgilerin prestijini ve güvenilirliğini artıran raporlar verirler.

1.12 Finansal denetimler idareleri (governments) kamu kaynaklarının kullanımı bakımından daha fazla hesap verir kılmaya katkıda bulunmaktadır. Bir kuruluşun finansal bilgilerinin kabul görmüş kriterlere uygun olarak dürüst şekilde sunulup sunulmadığı hakkında bağımsız bir rapor verilmesi söz konusu olduğunda denetçiler kullanıcılara bilgilerin güvenilirliği konusunda açıklamalarda bulunurlar. GKGKDS'ye uygun olarak gerçekleştirilmiş finansal denetimler, finansal işlemlerle, sistemlerle ve süreçlerle ilişkili olarak yürütüldüğünden, iç kontrol hakkında ve yasalara ve yönetmeliklere, sözleşme ve yardım (grant) anlaşmaları hükümlerine uygunluk konusunda bilgiler de sağlar.

1.13 Doğrulama yüklenimleri de kamu kaynaklarının kullanımı ve hizmetlerin sunumu bakımından idarelerin hesap verebilirliğine (government's accountability) yardımcı olmaktadır. Bir doğrulama yükleniminde denetçiler bir konunun (subject matter) veyahut bir konuya ilişkin bildirim bir başka tarafın sorumluluğundaki kriterlere dayandığı veya bu kriterlere uygun olduğu hakkında bir inceleme veya gözden geçirme raporu veya üzerinde mutabakata varılmış prosedürler raporu hazırlarlar. Doğrulama yüklenimleri geniş bir yelpazede finansal ve finansal olmayan amaçları içerebilir ve kullanıcıların ihtiyaçlarına bağlı olarak konu ya da teyit hakkında değişik derecelerde güvence sağlayabilir.

1.14 Performans denetimleri de kamu kaynaklarının kullanımı ve hizmetlerin sunumu bakımından idarelerin hesap verebilirliğine katkıda bulunmaktadır. Performans denetimi terimi, kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılayacak bir dizi amacı içerecek şekilde kullanılmaktadır. Performans denetimleri objektif kriterlere kıyasen kamu programlarının performansının ve yönetiminin

bağımsız bir değerlendirmesini yapar veyahut en iyi uygulamaları ve diğer bilgileri değerlendirir. Performans denetimleri program faaliyetlerini geliştirecek bilgiler sağlar, gözetim ya da düzeltici adım atma sorumluluğu bulunan tarafların karar almasını kolaylaştırır ve kamusal hesapverme sorumluluğuna katkıda bulunur. Performans denetim terimi, bazı denetim organları tarafından program değerlendirmesi, program etkililiği ve sonuçları denetimleri, ekonomiklik ve verimlilik denetimleri, faaliyet denetimleri ve paranın değerinin karşılığı denetimleri şeklinde tasnif edilen çalışmaları içerecek biçimde kümeleştirilerek kullanılmaktadır.

1.15 Çok çeşitli kamu hizmetlerinin sağlanması bakımından kamu (government) programlarının önemi ve karmaşıklığı göz önüne alınırsa, yasama organları ve kamu kuruluşlarının denetçilerden giderek artan ölçüde performans denetim çeşitliliğini gelecek perspektifine sahip bulunan veyahut yönlendirme, iyi uygulama bilgileri veya denetim organı tarafından daha önce incelenmiş ya da halen incelenmekte olan birçok programı veya kuruluşu etkileyen konularla ilgili bilgileri sağlayan çalışmaları içerecek şekilde genişletmeleri istenmektedir. Bu çalışmalar siyasa seçeneklerinin bir değerlendirmesini, risklerin ve risk azaltma çabalarının belirlenmesini ve kamu görevlilerinin sorumluluklarını yerine getirmelerine ve kamu kaynaklarını çekip çevirmelerine yardımcı olacak analitik hizmetleri içerebilir. Bu tür çalışmalar, diğer performans denetimlerinde olduğu gibi, (1) belli miktarda analizi, araştırmayı ya da değerlendirmeyi kapsar, (2) sonuçlar ve tavsiyeler ortaya koyabilir ve (3) bir raporla neticelenir.

1.16 Denetim organları standartlara göre bağımsızlığı korumaya devam etmekle birlikte, etkilenen kuruluşlarla işbirliğine dayalı yüklenimler aracılığıyla iyileştirmeler gerçekleştirilmesi arayışına girebilir. Bu tür “yapıcı yüklenim” yaklaşımları, uygun olduğunda, denetim organının bağımsızlığını ve tarafsızlığını tehlikeye sokmaksızın anında uygulamaya konan yönetim iyileştirmelerini kolaylaştırabilir. Halihazır riskleri karşılamada, iç kontrol yetersizliklerini gidermede veyahut denetim organının tavsiyelerini uygulamaya koymada yararlanılmak üzere kuruluşlara teknik tavsiyeler ve uzmanlık bilgileri sağlama çabaları yapıcı yüklenimlerin örnekleridir.

Bir denetim çerçevesinde ya da kuruluşlara yönelik teknik tavsiyeler olarak icra edildiğinde yapıcı yüklenim yaklaşımları bağımsızlığı zedelemeyebilir. Ne var ki, bu standartların 3'üncü bölümünde daha tam olarak ele alındığı üzere kuruluşların spesifik bir faaliyeti spesifik bir tarzda üstlenmeye yönlendirilmesi örneğinde olduğu gibi, denetim organlarının yönetim kararları almaktan kaçınmaya veya kendi çalışmalarını denetleme sonucu doğuracak durumlardan uzak durmaya özen göstermeleri gerekir. Denetim organının rolünün bu şekilde sınırlandırılması suretiyle ulaşılabilecek çok arzulanan bağımsızlık ilkeleri ihlal edilmemiş olur.

Görevler ve Sorumluluklar

1.17 Kendilerine kamu kaynakları teslim edilen görevliler ve kamu programlarının denetçileri kamu kaynaklarının verimli, ekonomik, etkili ve yasal şekilde kullanılmasını sağlamada yaşamsal görevler ve sorumluluklar üstlenirler. Denetim organlarının da denetçilerin sorumlulukların yerine getirmelerinin sağlanmasında önemli sorumlulukları vardır. Bu müstesna işlevler sağlam yönetim uygulamalarından yararlanılmasını ve mesleki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin gerçekleştirilmesini gerekli kılar.

Yönetim Görevi

1.18 Denetlenen kuruluşun görevlileri (örneğin, eyalet ya da mahalli idare (government) kuruluşunun veyahut federal ödüllerden yararlanan kâr amaçsız kuruluşun yöneticileri) şunlardan sorumludurlar:

- a. Kaynakların, bunların sağlanma veya programın oluşturulma amaçlarını gerçekleştirecek şekilde verimli, ekonomik, etkili ve yasalara uygun olarak kullanılması;⁵
 - b. Kuruluşun ve görevlilerin uymakla yükümlü oldukları gerekliliklerin belirlenmesi ve uygunluğu gerçekleştirmek üzere tasarlanmış sistemlerin uygulamaya konması dahil olmak üzere, yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere uyulması;
 - c. İlgili üst düzey hedeflerin ve amaçların gerçekleşmesinin; kaynakların verimli, ekonomik ve etkili şekilde kullanılmasının ve korunmasının; yasalara ve yönetmeliklere uyulmasının ve güvenilir verilen elde edilmesinin,
-

⁵ Bu sorumluluk, kamu görevlilerine ya da diğer kişilere kendi bölgelerindeki seçmenler tarafından veya devletin diğer kademeleri tarafından sağlanmış olup olmadığına bakılmaksızın parasal, fiziki ve enformasyonel nitelikteki bütün kaynaklar açısından geçerlidir.

bunların korunmasının ve dürüst şekilde açıklanmasının teminine yardımcı olacak etkili iç kontrolün tesis edilmesi ve devam ettirilmesi;

- d. Kamu programlarının yürütülmesi amacıyla kullanılan kaynaklar ve bu programların sonuçları dolayısıyla hesap verebilir olmaları için faaliyetlerini kontrol edecek olanlara ve yurttaşlara amaca uygun raporlar verilmesi;
- e. Denetçilerin bulgularının ve tavsiyelerinin ele alınması ve dolayısıyla bu tür bulguların ve tavsiyelerin seyrini izleyecek bir süreç tesis edilmesi ve bunun sürdürülmesi;
- f. Denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin ihale yoluyla dışarıya verilmesi söz konusu olduğunda, taahhüt performansının izlenmesine yönelik prosedürlerin uygulamaya konması dahil olmak üzere, güvenilir ihale uygulamalarına riayet edilmesi. Denetim ya da doğrulama yüklenimi amaçlarının ve kapsamının belirginleştirilmesi gerekir. Teklif sahibinin teklif isteğine verdiği karşılığın uygunluğu; teklif verenin önceki performansı ve denetimi, teklif verenin uygun mesleki niteliklere ve teknik becerilere sahip personelinin bulunup bulunmadığı ve teklif sahibi hakkındaki meslektaş incelemelerinin sonuçları gibi hususlar fiyata ilaveten tekliflerin değerlendirilmesinde dikkate alınabilecek faktörlerdir.

Denetçilerin Sorumlulukları

1.19 Sorumluluklarını yerine getirirken denetçilerin kamu menfaatine hizmet etme ve en yüksek derecede dürüstlüğü, tarafsızlığı ve bağımsızlığı sürdürme prensiplerine uymaları gerekir. Kamu menfaati, denetçilerin hizmet ettiği insanlar grubunun ve kurumların müşterek mutluluğu olarak tanımlanır. Bu prensipler denetçilerin sorumlulukları açısından yaşamsaldır.

1.20 Denetçiler kamu menfaatine hizmet edecek ve halkın güvenine layık olacak şekilde davranmalı ve yüksek mesleki düzeylerini korumalıdır. Bir mesleğin ayırdedici işareti bu mesleğin kamuoyuna karşı sorumluluğunun kabulüdür. Kamu alanında denetim yaparken bu sorumluluk yaşamsal önemdedir. GKKGDS, kamu menfaatine hizmet açısından temel nitelikte olan hesapverme sorumluluğu kavramını içerir.

1.21 Denetçilerin, denetlenen programdaki veya faaliyetteki kamu menfaati ile tutarlı kararlar almaları gerekir. Mesleki sorumluluklarını yerine getirirken denetçiler denetlenen kurum yönetiminden, idarenin değişik kademelerinden ve kendilerinin tarafsızlığına ve bağımsızlığına güvenen diğer kişilerden gelen ve birbirleriyle çelişen baskılarla karşılaşabilirler. Bu uyumsuzlukları çözümlerken denetçiler, kendileri kamuoyuna karşı sorumluluklarını yerin getirdikleri zaman bu kişilerin ve organizasyonların çıkarlarına en iyi şekilde hizmet edileceği prensibinin rehberliğinde, dürüst şekilde davranmaktan sorumludurlar.

1.22 Kamuoyu güveninin sürdürülmesi ve artırılması için denetçilerin bütün mesleki sorumluluklarını en üst derecede dürüstlikle yerine getirmeleri gerekir. Denetçilerin, denetlenen kurumlarla ve raporlarının kullanıcılarıyla olan ilişkilerinde profesyonelce, tarafsız, olgulara dayalı, yandaşlıktan ve ideolojik yaklaşımdan uzak davranması lazım gelir. Denetçiler, denetlenen kuruluşların gizlilik öngören mevzuatının, kurallarının veya politikalarının sınırları çerçevesinde, çalışmalarının icrası sırasında denetlenen kurumlara ve raporlarının kullanıcılarına karşı dürüst ve açık olmalıdırlar. Denetçiler, bu tür bilgileri kişisel kazanç için veyahut denetlenen kurumun meşru ve ahlaka uygun amaçlarını zarara uğratacak tarzda kullanmamalıdırlar.

1.23 Hizmet ve kamuoyu güveni kişisel kazanç ve avantajdan daha değersiz görülmemelidir. Dürüstlük, kasıtlı olmayan hatayı ve samimi görüş farkını içerebilirse de hilekârlığı veya prensibin önemsenmemesini içeremez. Dürüstlük, denetçilerin teknik ve etik standartların hem sözüne hem de ruhuna uygun davranmalarını gerektirir. Bu standartların görmezden gelinmesi değer hükmünde tabiyet meydana getirir. Dürüstlük denetçilerin tarafsızlık ve bağımsızlık prensiplerine uymalarını da gerekli kılar.

1.24 Meslekî sorumluluklarını yerine getirirken denetçiler objektif ve çıkar çatışmalarından arınmış olmalıdırlar. Denetçiler, ayrıca, denetim ve doğrulama hizmetlerini sağlarken fiiliyatta ve görünüşte bağımsız olmakla yükümlüdürler. Objektif olma, tarafsızlığı, entelektüel planda namusluluğu ve çıkar çatışmalarından arınmış olmayı gerektiren bir ruh halidir.

Bağımsızlık, denetimin veya doğrulama yükümlülüğünün yerine getirilmesi sırasında denetçilerin objektifliğini fiiliyatta veya görünüşte zedeleyebilen ilişkilere müsaade etmez. Objektifliğin ve bağımsızlığın korunması, denetçilerin kamuoyuna karşı sorumluluğu bağlamında denetlenen kurumla olan ilişkilerin sürekli olarak değerlendirilmesini gerektirir.

1.25 GKGKDS'nin uygulanmasında denetçiler, çalışmaları açısından kapsamı ve metodolojiyi belirlerken, uygulanacak testleri ve prosedürleri saptarken, çalışmayı icra ederken ve sonuçları raporlarken mesleki değer hükmünden yararlanmak durumundadırlar. İncelenmekte olan programdaki veya faaliyetteki daha kapsamlı kamu menfaati ile tutarlı kararlar almak üzere çalışmalarını yürütürlerken denetçilerin, dürüstlüğü ve objektifliği muhafaza etmeleri gerekir. Çalışmalarının sonuçlarını raporlarken denetçiler, açıklanmadığı takdirde bilgili kullanıcıları yanlış yönlendirebilecek veya sonuçları yanlış gösterebilecek veyahut da uygun olmayan veya yasadışı uygulamaları örtebilecek nitelikte bulunan ve kendilerince bilinen önemli veya anlamlı bütün olguları açıklamakla yükümlüdürler.

1.26 Denetçiler, yöneticilerin ve diğer rapor kullanıcılarının GKGKDS ve yasa veya yönetmelik tarafından öngörülen diğer denetim ya da doğrulama yüklenimi kapsamı çerçevesinde denetçilerin ne gibi sorumlulukları bulunduğunu anlamalarına yardımcı olmakla yükümlüdürler. Yöneticilerin ve diğer rapor kullanıcılarının⁶ bir yüklenimin amaçlarını, takvimini ve veri ihtiyaçlarını anlamalarına yardımcı olmak üzere denetçilerin, denetimin veya doğrulama yükleniminin planlama aşamaları sırasında yüklenimin planlanması, icrası ve raporlanması hakkındaki bilgileri ilgili taraflara iletmeleri gerekir.

⁶ Denetlenen kurumun görevlileri, denetim komitesi, yönetim kurulu, diğer denetim gözetim organı, bağış alan veya finanse edilen kuruluşların yönetimi veya denetçileri ve denetim hizmetleri için sözleşme yapanlar ve bu hizmetleri talep edenler diğer rapor kullanıcıları arasında sayılabilir.

**Denetim
Organlarının
Sorumlulukları**

1.27 Denetim organlarının da (1) görevin bütün evrelerinde bağımsızlığın ve objektifliğin sürdürülmesini, (2) çalışmaların planlanmasında ve icrasında ve sonuçların raporlanmasında mesleki değer hükmünden yararlanılmasını, (3) çalışmaların mesleki uzmanlığa ve müştereken gerekli becerilere ve bilgilere sahip elemanlarca yürütülmesini ve (4) denetim organının kalite kontrol sisteminin mesleki standartlara uygunluğu makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanıp tasarlanmadığı ve uygulanıp uygulanmadığı hakkında bir görüşle sonuçlanan bağımsız meslektaş incelemesinin periyodik olarak gerçekleştirilmesini sağlama sorumlulukları vardır.

1.28 İdarenin, denetim ve doğrulama yüklenimi bulgularının ve tavsiyelerinin işleme konulmasından ve çözüm bulma durumunun izlenmesinden sorumlu olmasına karşılık, denetim organları daha önceki anlamlı bulguların ve tavsiyelerin işleme tabi tutulup tutulmadığını ve planlanan sonraki taahhütlerde dikkate alınıp alınmadığını belirlemek üzere izleme politikaları ve prosedürleri oluşturulmasından sorumludur.

İkinci Bölüm :Kamu Denetimlerinin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Türleri

Giriş

2.01 Bu bölümde, denetim organlarının devlet kuruluşları ve programları ile yükleniciler, kâr amacı gütmeyen kuruluşlar ve diğer devlet dışı kuruluşlar tarafından kullanılan federal ödüller üzerinde yaptıkları veyahut yapmayı taahhüt ettikleri denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin türleri tasvir edilmektedir. Bu tasvir, yapılan veya yapılması taahhüt edilen denetimlerin ya da doğrulama yüklenimlerinin türlerini sınırlamayı veya bu alanda şart koşmayı hedeflememektedir. Aşağıda belirtilen genel kabul görmüş kamu denetim standartları (GKGKDS) ile uyumlu çalışmaları yürütürlerken denetçiler 3 ila 8'inci bölümlere ithal edilen ve bu bölümlerle bütünleştirilen konuyla ilgili standartlara uymalıdır. Bu bölümde, GKGKDS kapsamına girmemekle birlikte, denetim organlarının sağlayabilecekleri denetim dışı hizmetler de açıklanmaktadır.

2.02 Amaçlar taahhütlerin başlangıç noktasıdır ve bu amaçlar yürütülecek çalışmanın türünü ve uyulacak denetim standartlarını belirler. GKGKDS tarafından kapsanan amaçları vasıtasıyla tanımlanan çalışma türleri bu dokümanda finansal denetimler, doğrulama yüklenimleri ve performans denetimleri şeklinde tasnife tabi tutulmaktadır.

2.03 Taahhütler, birden fazla çalışma türünü kapsayan amaçların bir kombinasyonunu içerebileceği gibi bir çalışma türünün sadece bazı yönleriyle sınırlı amaçları da ihtiva edebilir. Denetçiler denetimin veya doğrulama yükleniminin spesifik amaçlarıyla ilgili standartlara uymalıdır.

2.04 Bazı taahhütlerde spesifik denetim amacına uygulanacak geçerli standartlar bellidir. Örneğin, denetimin amacı finansal tablolar hakkında bir görüş bildirmekse, finansal denetime ilişkin standartlar uygulanır. Ancak, bazı taahhütler bakımından ilgili amaçlar arasında geçişme söz konusu olabilir. Örneğin, amaçlar performans ölçülerinin güvenilirliğini belirlemek ise, bu çalışma ya doğrulama yüklenimlerine veyahut da performans denetimlerine ilişkin standartlara göre gerçekleştirilebilir. İlgili standartlar arasında bir tercih yapmanın söz konusu olduğu hallerde hangi standartlara uyulacağına karar verirken denetçiler kullanıcıların ihtiyaçlarını, denetçilerin bilgilerini, becerilerini ve deneyimlerini dikkate almalıdırlar.

Denetçiler, yürütülen görevin türüne uygun standartları (finansal denetim standartları, doğrulama yüklenimi standartları veya performans denetim standartları) uygulamalıdır.

Finansal Denetimler

2.05 Finansal denetimler, esas itibariyle, finansal tabloların, her bakımdan genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine (GKGMP)⁷ veyahut GKGMP'nin dışında kapsamlı bir muhasebe temeline uygun olarak dürüst şekilde sunulup sunulmadığı hakkında makul güvence verilmesi ile ilgilidir. Finansal denetimlerin diğer amaçları -ki bunlar farklı düzeylerde güvence verir ve çeşitli kapsamlarda çalışmaları gerektirir- aşağıda yer alan hususları içerir:

- a. Bir finansal tablonun tanımlanmış unsurları, hesapları veya kalemleri hakkında özel raporlar verilmesi⁸;
- b. Geçici finansal bilgilerin gözden geçirilmesi;
- c. Sigortacılar ve talepte bulunan diğer bazı taraflar için mektuplar gönderilmesi;
- d. Hizmet organizasyonlarının işlemlerinin işleme prosesi hakkında raporlamada bulunulması;
- e. Finansal tablo denetimi çerçevesinde veya bu denetimin bir yan ürünü olarak, federal ödül harcamaları ve diğer devlet mali yardımları ile ilgili düzenlemelere uygunluğun denetlenmesi.

2.06 Finansal denetimler, Amerika Yeminli Serbest Mali Müşavirler Enstitüsünün (AYSMME) alan çalışmasına ve raporlamaya ilişkin genel kabul görmüş denetim standartlarına ve konuya ilişkin AYSMME Denetim Standartları Tebliğlerine (DST) göre icra edilir. Finansal denetimlerin icrası söz konusu olduğunda, GKGKDS, genel standartları ve AYSMME tarafından öngörülenler dışındaki ilave alan çalışması ve raporlama standartlarını gösterir. (GKGKDS'ye uygun finansal denetim yapan denetçilerle ilgili standartlar ve yönlendirici ilkeler için 3, 4 ve 5 numaralı bölümlere bakınız.)

⁷ Federal Muhasebe Standartları Danışma Kurulu (federal hükümet), Devlet Muhasebe Standartları Kurulu (eyalet ve mahalli idareler) ve Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (devlet dışı kuruluşlar) muhasebe prensiplerinin ve finansal raporlama standartlarının belirlenmesinden sorumlu üç organdır.

⁸ Özel raporlar, aşağıda yer alan hususlar hakkında denetçilerce hazırlanan raporlar için geçerlidir: (1) genel kabul görmüş muhasebe prensipleri dışında kapsamlı bir muhasebe temeline uygun olarak hazırlanan finansal tablolar; (2) bir finansal tablonun tanımlanmış unsurları, hesapları veya kalemleri; (3) denetlenen finansal tablolarla ilişkili olarak sözleşmeden doğan mutabakatlara veya düzenleyici gerekliliklere uygunluk; (4) sözleşmeden doğan mutabakatlara veya düzenleyici gerekliliklere uygun finansal sunumlar veya; (5) standart formatlarda veya çizelgelerde sunulup standart formatta denetçi raporunu gerektiren finansal bilgiler.

**Doğrulama
Yüklenimleri**

2.07 Doğrulama yüklenimleri⁹ bir konunun veya bir konu hakkındaki bildirim¹⁰ incelenmesini veya gözden geçirilmesini veyahut da bu konu veya bildirim hakkında üzerinde mutabık kalınmış prosedürlerin icrasını ve sonuçların raporlanmasını kapsar. Bir doğrulama yükleniminin konusu çeşitli şekillerde, örneğin, geçmişe veya geleceğe ait performans ya da durum, fiziki özellikler, tarihi olaylar, analizler, sistemler ve süreçler veyahut davranış şeklinde kendini gösterebilir. Doğrulama yüklenimleri, geniş bir yelpaze içinde, finansal ve finansal olmayan konuları içerebilir ve finansal denetimin veya performans denetiminin parçası olabilir. Doğrulama yüklenimlerinin olası konuları aşağıdaki hususlar hakkında raporlamada bulunulmasını içerebilir:

- a. Bir kuruluşun finansal raporlama üzerindeki iç kontrolü;
- b. Bir kuruluşun belirli yasaların, yönetmeliklerin, kuralların, sözleşmelerin ve bağışların gereklerine uygunluğu;
- c. Bir kuruluşun belirli gerekliliklere, örneğin, bağışlarda ve ihalelerde teklif istemeyi, muhasebeleştirmeyi ve raporlamayı düzenleyen şartlara uygunluk üzerindeki iç kontrolünün etkililiği;
- d. Yönetimin müzakere ve analiz sunumu;
- e. Tahmini finansal tablolar ve geçici finansal bilgiler;
- f. Performans ölçülerinin güvenilirliği;
- g. Nihai taahhüt maliyeti;
- h. Önerilen ihale tutarlarının kabul edilebilirliği ve rasyonelliği;
- i. Bir konu hakkında icra edilen spesifik prosedürler (üzerinde mutabık kalınmış prosedürler)

2.08 Doğrulama yüklenimleri AYSMME'nin doğrulama standartlarına ve konuyla ilgili AYSMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğlerine göre icra edilir. GKGKDS, genel standartları ve AYSMME tarafından öngörülen dışındaki ilave alan çalışması ve raporlama standartlarını gösterir (GKGKDS'ye uygun şekilde doğrulama yüklenimleri icra eden denetçilerle ilgili standartlar ve yönlendirici ilkeler için 3 ve 6 numaralı bölümlere bakınız).

⁹ GKGKDS çerçevesinde tutarlılık bakımından "denetçi" kelimesi doğrulama yüklenimlerini icra eden ve onlar hakkında rapor veren kişileri tasvir edecek şekilde kullanılmaktadır.

¹⁰ Bildirim (assertion), bir konunun seçilmiş kriterlere dayalı veya uygun olup olmadığı hakkında yönetim tarafından yapılan herhangi bir beyan veya beyanlar setidir.

Performans Denetimleri

2.09 Performans denetimleri, bir programın performansının ve yönetiminin objektif kriterlere kıyasen bağımsız değerlendirmesini sağlamak üzere kanıtların objektif ve sistematik incelemesini ve ayrıca geleceğe dönük bir ilgi odağı yaratan veyahut iyi uygulamalar veya enine kesit konular ile ilgili bilgilerin sentezini yapan değerlendirmeleri gerekli kılar. Performans denetimleri program faaliyetlerini iyileştirecek bilgiler sağlar, gözetimde bulunma veya düzeltici adım atma sorumluluğu bulunan taraflarca karar alınmasını kolaylaştırır ve kamusal hesapverme sorumluluğunu geliştirir. Performans denetimleri, program etkililiğinin ve sonuçlarının değerlendirilmesi; ekonomiklik ve verimlilik; iç kontrol¹¹; yasa hükümlerine veya diğer gerekliliklere uygunluk ile ilgili amaçlar ve geleceğe dönük analizler, yönlendirici ilkeler veya özet bilgiler sağlanması ile bağlantılı amaçlar dahil olmak üzere, çok çeşitli amaçları içerir. Performans denetimleri dar veya geniş kapsamlı çalışmaları gerekli kılabilir; bir dizi metodolojiden yararlanabilir; farklı düzeylerde analizi, araştırmayı veya değerlemeyi içerebilir; genellikle bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler sunar ve bir raporun verilmesi ile sonuçlanır. (GKGKDS'ye uygun şekilde performans denetimi yapan denetçilerle ilgili standartlar ve yönlendirici ilkeler için 3, 7 ve 8 numaralı bölümlere bakın.)

2.10 Program etkililiği ve sonuçları denetim amaçları, bir programın etkililiğini hedef alır ve normal olarak bir programın hedeflerine ve amaçlarına ne ölçüde ulaştığını ölçer. Ekonomiklik ve verimlilik denetim amaçları, bir kurumun, kaynaklarını program amaçlarına erişilmesini gerçekleştirecek en üretken tarzda elde edilmesinin, muhafazasının ve kullanılmasının sağlanıp sağlanmadığını ele alır. Program etkililiği ve sonuçları denetim amaçları ile ekonomiklik ve verimlilik denetim amaçları, çoğu kez, birbirlerine bağlıdır ve bir performans denetiminde eş zamanlı olarak ele alınabilirler. Bu denetim amaçlarının örnekleri aşağıdaki hususların değerlendirilmesi üzerinde durur:

- a. Yasama organınca belirlenen, düzenleyici tasarruflarla saptanan veyahut organizasyon tarafından konan hedeflere ve amaçlara ne ölçüde ulaşıldığı;

¹¹ Bu dokümanda "iç kontrol" terimi yönetim kontrolü terimi ile eş anlamlıdır ve aksi belirtilmedikçe, kurum faaliyetlerinin bütün yönlerini (programatik, mali ve uygunluk) kapsar.

-
- b. Daha başarılı program performansı üretecek veya program etkililiğini engelleyen etmenleri bertaraf edecek alternatif yaklaşımların görece elverişliliği;
 - c. Program performansının mukayeseli maliyeti ve yararları veyahut maliyet etkinliği¹²;
 - d. Bir programın hedeflenen sonuçları üretip üretmediği veyahut programın amaçlarıyla hedeflenen dışında etkiler yaratıp yaratmadığı;
 - e. Programların, ilgili diğer programları ne ölçüde tekrarladığı veyahut bu programlarla ne ölçüde geçtiği veya uyumsuzluk içinde bulunduğu;
 - f. Denetlenen kurumun güvenilir satınalma uygulamalarına uyup uymadığı;
 - g. Programın etkililiği ve sonuçları veyahut ekonomikliği ve verimliliği ile ilgili performans ölçülerinin geçerliliği ve güvenilirliği; ve
 - h. Bir programın performansı ile ilgili finansal bilgilerin güvenilirliği, geçerliliği veya uygunluğu.

2.11 İç kontrolla ilgili denetim amaçları yönetimin kendi misyonunu, hedeflerini ve amaçların gerçekleştirmek üzere yararlandığı planlarla, metotlarla ve prosedürlerle ilgilidir. İç kontrol, program faaliyetlerinin planlanması, organize edilmesi, yönlendirilmesi ve kontrol edilmesiyle ilgili süreçleri ve prosedürleri ve program performansının ölçülmesi, raporlanması ve izlenmesi için uygulamaya konan sistemi kapsar. İç Kontrolla ilgili denetim amaçları, bir programın iç kontrolunun aşağıdaki hususlar hakkında ne ölçüde makul güvence sağladığı üzerinde durur:

- a. örgütsel misyonların, hedeflerin ve amaçların etkili ve verimli şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği;
 - b. kaynakların yasalara, idari düzenleyici tasarruflara ve diğer gerekliliklere uygun olarak kullanılıp kullanılmadığı;
 - c. Kaynakların, izinsiz şekilde elde edilmeye, kullanılmaya veya elden çıkarılmaya karşı korunup korunmadığı;
-

¹² Bu amaçlar maliyet bilgileri ile çıktılara veya sağlanan yarara ve erişilen sonuçların etkilerine ilişkin bilgilerin biraraya getirilmesine odaklanır.

-
- d. Üretilen yönetim bilgilerinin ve kamuoyuna açık raporların, örneğin performans ölçülerinin, eksiksiz, kesin ve performansı ve karar almayı desteklemeye elverişli olup olmadığı;
 - e. Bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine ilişkin güvenliğin izinsiz erişimi önleyip önlemediği veyahut zamanında ortaya çıkarıp çıkarmadığı; ve
 - f. Bilgi sistemleriyle ilgili acil durum planlamasının, sistemlerin destek verdiği faaliyetlerin ve fonksiyonların güvencesiz şekilde kesilmesini önleyecek önemli bir yedek güç sağlayıp sağlamadığı.

2.12 Uygunluk denetim amaçları, kurumun kaynaklarının elde edilmesini, korunmasını ve kullanılmasını ve kurumun ürettiği ve verdiği hizmetlerin niceliğini, niteliğini, zamanlılığını ve maliyetini etkileyen yasalar, idari düzenleyici tasarruflar, sözleşme hükümleri, bağış anlaşmaları ve diğer gereklilikler¹³ tarafından belirlenmiş kriterlere uygunlukla ilgilidir. Uygunluk amaçları, ayrıca, programın amacıyla, programın ve hizmet vermenin icra tarzıyla ve hizmet verilen kişilerle ilişkilidir.

2.13 Denetim organları, ayrıca, bir gelecek odağı veren çalışmalara girişebilecekleri gibi, yönlendirici ilkeler ve iyi uygulama bilgileri ve programı veya organizasyonel hatları enine kesen bilgiler veyahut da bir denetim organı tarafından daha önce incelenmiş veya incelenmekte olan konular hakkında özet bilgiler sağlayabilirler. Bu çalışmalarla ilgili amaçların örnekleri aşağıdaki hususları içerir:

- a. Değişik varsayımlara göre program sonuçlarının tahmin edilmesi de dahil olmak üzere, program veya politika alternatiflerinin değerlendirilmesi;
- b. Yasa tekliflerinin avantajlarının ve dezavantajlarının değerlendirilmesi;
- c. Politika teklifleri hakkında paydaşların görüşlerinin karar alıcılar bakımından analiz edilmesi;
- d. Bütçe sürecinde meclislere yardımcı olmak üzere bütçe tekliflerinin ve ödenek taleplerinin analiz edilmesi;

¹³ Uygunluk gereklilikleri finansal karakterde olabileceği gibi finansal olmayan karakterde de olabilir.

-
- e. Finansal sistemler ve bilgi yönetim sistemleri dahil olmak üzere, program veya yönetim sistem yaklaşımlarının değerlemesinde kullanıcılara yardım amacıyla en iyi uygulamaların belirlenmesi;ve
 - f. Denetim organı tarafından incelenmiş veya incelenmekte olup çok sayıda programı veya kurumu etkileyen üst düzey özet bilgi veya rapor üretilmesi.
-

**Denetim
Organları
Tarafından
Sağlanan
Denetim Dışı
Hizmetler**

2.14 Denetim organları GKGKDS tarafından kapsanmayan denetim dışı hizmetler de sağlayabilirler¹⁴. Denetim dışı hizmetler, genellikle, finansal denetimlerden, doğrulama yüklenimlerinden ve performans denetimlerinden farklıdır. Bu tür hizmetlerde denetçiler (1) muhasebe sistemlerinin oluşturulması ve uygulanması; hesap bakiyelerinin saptanması; iç kontrol sistemlerinin oluşturulması; kapitalizasyon kriterlerinin tespit edilmesi; ücretlerin işlenmesi; işlemlerin nakledilmesi; varlıkların değerlemelerinin yapılması; bilişim teknolojisinin veya diğer sistemlerin tasarlanması ya da uygulanması veyahut aktüeryel incelemelerin yapılması örneklerinde olduğu gibi, yönetim tarafından talep edilen ve kurum faaliyetlerini destekleyici nitelikte olan görevleri yapabilirler veyahut da (2) bilgilerin veya verilerin denetimini, analizini veyahut değerlemesini yapmaksızın ve dolayısıyla çalışmaların genellikle, bilgiler ve veriler hakkında sonuçlara, tavsiyelere veya görüşlere bir temel oluşturması söz konusu olmaksızın, talepte bulunan taraflara bilgiler veya veriler temin edebilirler. Bu hizmetler bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanacağı gibi aksi de söz konusu olabilir. GKGKDS'ye göre denetim yapan kamu statüsü dışındaki denetçiler söz konusu olduğunda denetim dışı hizmetler terimi danışmanlık hizmetleriyle eş anlamlıdır.

2.15 Bu tür hizmetler denetimlerden veya doğrulama yüklenimlerinden olmadığı için GKGKDS bu bölümde açıklanan denetim dışı hizmetleri kapsamamaktadır. Dolayısıyla, denetçilerin, denetim dışı hizmetlerin GKGKDS'ye uygun olarak yerine getirilmiş olduğu konusunda bilgi vermeleri gerekli değildir.

¹⁴ Eğer denetim dışı hizmetler veriyorlarsa, denetim organlarının bu hizmetlerin denetimlerin icrası bakımından fiiliyatta veya görüntüde bağımsızlıklarını olumsuz şekilde etkileyecek kişisel kaynaklı bir yıpranmaya yol açıp açmadığını değerlendirmeleri gerekir.

Ancak, denetim organları bu tür çalışmaların kalitesini koruyacak politikaları belirlemeye teşvik edilmektedir. Aynı şekilde denetim organları bu çalışmalar sonucunda ortaya çıkan ürün içinde bu tür politikaları gösterme yoluna gidebilecekleri gibi, takip edilen diğer mesleki standartları ve kalite kontrolü bağlamında alınan önlemleri açıklayabilirler.

2.16 Daha önemlisi, GKGKDS, denetim dışı hizmetlerin icrasına yönelik standartlar içermiyor olsa da, bu tür hizmetleri sağlayan denetçilerin, denetim dışı hizmetlerin verilmesi suretiyle denetim hizmetlerinin sağlanmasındaki bağımsızlıklarının zedelenmesini güven altına almaları gerekir. (3 numaralı bölümdeki bağımsızlıkla ilgili genel standartlara bakın.)

Üçüncü Bölüm : Genel Standartlar

Giriş

3.01 Bu bölümde genel standartlar açıklanmakta ve finansal denetimlerin, doğrulama yüklenimlerinin¹⁵ ve performans denetimlerinin icrasına yönelik yönlendirici ilkeler verilmektedir. Bu genel standartlar, denetçilerin sonuçlarının inanılabilirliğinin sağlanmasıyla ilgili temel gereklilikleri ele almaktadır. İnanılabilirlik; devlet yöneticilerinin ve diğer kullanıcıların karar almada dayanacakları çalışmalarını gerçekleştiren bütün denetim organları bakımından son derecede önemlidir ve kamuoyunun denetçilerce sağlanan bilgilerden beklediği şeydir. Bu genel standartlar, denetim organının ve onun tek tek denetçilerinin bağımsızlığını; çalışmalarını icrasında ve ilgili raporların hazırlanmasında mesleki değer hükümünden yararlanılmasını; sürekli mesleki eğitim ihtiyacı dahil olmak üzere, denetim personelinin uzmanlığını ve kalite kontrol sistemlerini ve dışsal meslektaş incelemelerini kapsamaktadır.

3.02 Bu genel standartlar; denetimlerle veya doğrulama yüklenimleriyle ilgili detaylı çalışmalarını yürütürken ve ilgili raporları ve diğer ürünleri hazırlarken izleyen bölümlerde açıklanan alan çalışması ve raporlama standartlarını etkili şekilde uygulamada son derecede önemli olan temel çerçeveyi vermektedir. Bu nedenle, bu genel standartlara, genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına (GKGKDS) göre çalışmalarını yürüten, ister devlet statüsüne bağlı olsun ister devlet dışında serbest statüde olsun, bütün denetçilerin ve denetim organizasyonlarının uymaları gerekir.

Bağımsızlık

3.03 Bağımsızlığa ilişkin genel standart şu şekildedir:

Denetim çalışmalarına ilişkin bütün meselelerde, ister devlet statüsü çerçevesinde, ister serbest çalışsın, denetim organı ve şahsen denetçi fiiliyatta ve görünüşte bağımsızlığa yönelik olarak kişiden, dışardan ve organizasyonel konumdan kaynaklanan yıpranmalardan arınmış olmalıdır.

¹⁵ Bir doğrulama yüklenimini icra ederken denetçilerin uymaları gereken ilave genel standartlar için 6 numaralı bölüme bakın.

3.04 Görüşlerin, sonuçların, değer hükümlerinin ve tavsiyelerin tarafsız olması ve konu hakkında bilgi sahibi olan üçüncü kişiler tarafından tarafsız olarak algılanması için denetçilerin ve denetim organlarının bağımsızlıklarını muhafaza etme sorumlulukları vardır. Denetçiler; ilgili olgulardan ve koşullardan haberdar, makul düşünceli üçüncü kişilerin kendileri hakkında bağımsızlıklarını korumadıkları ve dolayısıyla çalışmaların yürütülmesiyle ve raporlanmasıyla ilişkili bütün konularla ilgili olarak objektif ve tarafsız değer hükmü veremedikleri kanaatine varmalarına yol açabilecek durumlardan kaçınmalıdırlar.

3.05 Denetçilerin kişisel, dışsal ve organizasyonel konum kaynaklı olmak üzere, bağımsızlıkla ilgili genel üç türde yıpranmayı göz önünde bulundurmaları gerekir¹⁶. Bu yıpranmalardan bir veya bir kaç, şahsen denetçinin tarafsız şekilde çalışma yapabilmesini ve sonuçları raporlayabilmesini etkiliyorsa, denetçi ya çalışma yapmayı reddetmeli veyahut da yasal gereklilikler veya diğer nedenler dolayısıyla, kamu denetçisinin işi yapmayı reddetmesinin söz konusu olmadığı ahvalde yıpranma durumu veya durumları denetim raporunun kapsam bölümünde açıklanmalıdır.

3.06 Uzmanın¹⁷ çalışmalarından yararlanılması söz konusu olduğunda, denetçilerin, uzmanı denetim ekibinin bir elemanı olarak düşünmeleri ve dolayısıyla onun tarafsız şekilde çalışmalarını yürütebilmesinin ve sonuçları raporlayabilmesinin söz konusu olup olmadığını değerlendirmeleri gerekir. Bu değerlendirmeyi yaparken denetçiler uzmana GKGD'S'nin bağımsızlıkla ilgili gereklerini bildirirler ve kendisinden denetlenen faaliyet veya programdan bağımsız olduğuna ilişkin bildirim alırlar. Eğer uzmanın bağımsızlığında bir yıpranma söz konusu ise, denetçiler uzmanın çalışmalarından yararlanmamalıdırlar.

¹⁶ Devlet dışındaki denetçiler de AYSMME'nin mesleki uygulama tüzüğüne ve serbest mali müşavirin ve denetim organının faaliyetleri üzerinde yetkisi bulunan eyalet kurulunun mesleki uygulama tüzüğüne uymalıdırlar. Ayrıca bütün denetçiler kendi faaliyetleriyle ilgili, yürürlükteki devlet etik yasalarının ve yönetmeliklerinin ve de diğer etik gerekliliklerin (örneğin, mali müşavirlik kurullarınca öngörülenlerin) bilincinde olmalı ve bunlara uygun hareket etmelidirler.

¹⁷ Bu bölümün kapsamında uzman olarak kabul edilenler arasında, sayılanlarla sınırlı olmamakla birlikte, aktüerler, değerlemeciler, avukatlar, mühendisler, çevre danışmanları, tıp personeli, istatistikçiler ve jeologlar bulunmaktadır. Bu bölüm, denetim organizasyonu için çalışmalar yapan dış danışmanlara ve firmalara da uygulanır.

**Kişiden
Kaynaklanan
Yıpranmalar**

3.07 Denetim organı, denetçilerde kendilerinin bağımsızlıklarını veya bağımsız görünümelerini etkileyebilen yıpranmalar bulunup bulunmadığının belirlenmesine yardımcı olacak bir iç kalite kontrol sistemine sahip olmalıdır. Denetim organının kendi personelinin bağımsızlığında kişiden kaynaklanan bir yıpranma bulunup bulunmadığı konusunda dikkatli olması gerekir. Elemanların şahıslardan kaynaklanan yıpranmalar denetçilerin bir şekilde, inceleme kapsamını sınırlayabilmesine, açıklama yapmasını tahdit edebilmesine veyahut denetim bulgularını zayıflatabilmesine veya çarpıtabilmesine yol açan ilişkilerden ve inançlardan kaynaklanır. Denetçiler, kendi denetim organlarındaki uygun üst görevlilere şahıslarından kaynaklanan bağımsızlık yıpranmaları bulunup bulunmadığını bildirmekle yükümlüdürler. Kişisel kaynaklı yıpranmaların örnekleri arasında, sayılanlarla sınırlı olmamakla birlikte, aşağıdaki hususlar bulunmaktadır:

- a. denetlenen kurumda görev yapan çok yakın veya yakın aile ferdi¹⁸ konumundaki direktörün ya da üst görevlinin veyahut da denetlenen kurumun bir çalışanın denetlenen kurum ya da program üzerinde doğrudan ve anlamlı bir etki yapacak pozisyonda bulunması;
- b. denetlenen kurumdaki veya programdaki doğrudan veya dolaylı olsa bile anlamlı/önemli menfaat¹⁹;
- c. kurumu yönetme sorumluluğu veyahut denetlenen kurumun veya programın faaliyetlerini etkileyebilen karar alma; örneğin, denetlenen kurumun, faaliyetin veya programın direktörü, üst düzey görevlisi veya üst kadrodaki çalışanı olarak veyahut da denetlenen kurum, faaliyet veya programın karar alma, gözetim ve izleme fonksiyonunda bir yönetim üyesi olarak^{20,21};

¹⁸ Bir karı veya koca, karı veya koca dengi kişi, veya (ilişkili olsun ya da olmasın) yardıma muhtaç kişi çok yakın aile ferdidir. Bir ebeveyn, bir kardeş veya yardım görmeyen çocuk yakın aile ferdidir.

¹⁹ Planın normal olarak dengi istihdam pozisyonlarındaki bütün çalışanların istifadesine sunulması şartıyla, (1) denetçinin yatırım stratejisi, getirileri veyahut emeklilik planıyla ilişkili diğer yönetim meseleleri üzerinde kontrolü bulunmuyorsa, ve (2) denetçi bu tür emeklilik planına denetim organındaki istihdamının bir parçası olarak bağlıysa, denetçiler katıldıkları denetim emeklilik planlarından ayrılmazlar.

²⁰ Eğer denetçi, denetime tabi bilgileri etkileyen bir müşteri için denetim dışı hizmetler yürütmüşse ve yönetim bu bilgilerle ilgili sorumluluğu üstlenemiyorsa ve üstlenmekte isteksizse, denetçinin bağımsızlığın kişisel kaynaklı yıpranmasıyla ilgili olarak algılamış olduğu risk artar. Denetim organları tarafından denetledikleri kuruluşlara sağlanan hizmetlerin kapsamı ile bağlantılı bağımsızlık yıpranmaları hakkında ilave yönlendirici ilkeler için 3.10 ila 3.18 numaralı paragraflara bakın.

²¹ Denetçi, denetlenen finansal tablolar dahil olmak üzere, denetlenen faaliyet tarafından kapsanan dönem ve içinde denetimin yapıldığı ve raporlandığı dönem açısından denetçinin şahsından kaynaklanan yıpranmadan olmalıdır.

-
- d. Bu tür hizmetler, elektronik veya diğer şekilde kaynak dokümanların hazırlanmasını veya verilerin üretilmesini; işlemlerin nakledilmesini (ister yönetim tarafından kodlanmış olsun ister olmasın); işlemlere onay verilmesini, işlemlerin icra edilmesini veya tamamlanmasını (örneğin denetlenen kurum veya programla ilgili olarak faturaların, ücret bordrolarının, hak taleplerinin veya diğer ödemelerin onaydan geçirilmesi); kurumun bir banka hesabının tutulmasını veyahut denetlenen kurumun fonlarının muhafaza altında tutulmasını veyahut da bir şekilde kurum adına yetki kullanılmasını veya bu şekilde hareket etme yetkisine sahip olunmasını kapsadığında, resmi muhasebe kayıtlarını tutan aynı kişi tarafından bir denetimin eş zamanlı veya ardışık olarak yapılması²²;
 - e. kişilere, gruplara veya organizasyonlara yönelen önyargılar veyahut özel bir programın denetimini lehte veya aleyhte etkileyebilen amaçları;
 - f. politik, ideolojik veya sosyal inançlar tarafından ivme kazandırılanlar dahil olmak üzere, belli türde politikaya, gruba, organizasyona veya devlet kademesine aidiyetten veyahut sadakatten kaynaklanan önyargılar;
 - g. denetimin yürütülmesi sırasında denetlenen organizasyondan iş talebinde bulunulması.

3.08 Denetim organları ve denetçiler kişisel kaynaklı yıpranma doğurabilen farklı pek çok durumla veya bu durumların bir kombinasyonu ile karşılaşabilirler. Bu nedenle, kişisel kaynaklı bir yıpranma yaratabilen her durumu belirlemek imkânsızdır. Dolayısıyla, denetim organları, kendilerinin iç kalite kontrol sistemi gereklerinin parçası olarak kişisel kaynaklı yıpranmaları belirlemeyi kapsama almalı ve GKGD'S'nin bağımsızlık şartlarına uygunluğunu sağlamalıdır. Denetim organları asgari olarak:

- a. denetimlerin ele aldığı konuyu etkileyebilen denetim dışı hizmetler verilir verilmediği ve bu riski uygun şekilde azaltacak önlemler alınıp alınmadığı dahil olmak üzere, bağımsızlıktaki kişisel kaynaklı yıpranmaların belirlenmesine imkân verecek politikaları ve prosedürleri belirlemeli (3.10 ila 3.18 numaralı paragraflara bakın);

²² 21 Numaralı dip nota bakın.

-
- b. denetim organının politikalarını ve prosedürlerini organdaki bütün denetçilere bildirmeli ve eğitim veya denetçilerin kavradıklarını periyodik olarak bildirmeleri örneğinde olduğu gibi diğer araçlar vasıtasıyla kavranma gereklerini güven altına almalı;
 - c. denetim organının politikalarına ve prosedürlerine uygunluğu izlemeye yarayan iç politikalar ve prosedürler saptamalı;
 - d. denetim organının politikalarına ve prosedürlerine uygun davranmayı artıran bir disiplin mekanizması oluşturmalı;
 - e. bağımsızlığın önemini ve denetçilerin daima kamu menfaatine göre hareket edecekleri yolundaki beklentiyi vurgulamalıdır.

3.09 Denetim organı bağımsızlıkta kişisel kaynaklı bir yıpranma belirlediğinde, yıpranmanın zaman geçirmeksizin sonuca bağlanması gerekir. Kişisel kaynaklı yıpranmanın belli bir görevle ilgili olarak tek bir denetçi için geçerli olduğu hallerde, denetim organının, denetçiden kişisel kaynaklı yıpranmayı bertaraf etmesini talep ederek, bu yıpranmayı hafifletmesi mümkün olabilir. Örneğin, denetçi kişisel kaynaklı yıpranma yaratan mali yatırım payını satabilir veyahut da denetim organı o denetçiyi o denetim işinde çalışmaktan uzaklaştırabilir²³. Eğer kişisel kaynaklı yıpranma bu yollarla azaltılamazsa, denetim organı denetimden çekilemeyeceği hallerde, 3.05 numaralı paragraftaki gerekliliğe uymalıdır.

3.10 Diğer mesleki hizmetler (denetim dışı hizmetler) sunan denetim organları bu hizmetlerin sağlanmasının denetimlerin icrasındaki bağımsızlıklarını fiiliyatta veya görünüm olarak olumsuz şekilde etkileyen kişisel kaynaklı yıpranma yaratıp yaratmadığını değerlendirmelidirler²⁴.

3.11 Denetim dışı hizmetler, çoğu durumda, 2'nci bölümde açıklanan finansal denetimlerden, doğrulama yüklenimlerinden ve performans denetimlerinden farklılık gösterir.

²³ Belli bir denetim görevinin icrasına katılan denetçilerin kişisel kaynaklı yıpranmalardan arınmış olmaları gerekir. Çalışmaları ya da raporları gözden geçiren kişiler ile denetim sonuçlarını doğrudan etkileyebilecek konumda olup denetim organı bünyesinde yer alan diğer kişiler bu kapsamdadır.

²⁴ Genel Denetim Ofisi (Sayıştay), denetim dışı hizmetlerle ilişkili standartların uygulanmasına yardımcı olmak üzere sorular ve cevaplar biçiminde yardımcı rehber çıkarmıştır. "Bağımsızlık Standartları Sorularına Cevaplar" başlıklı bu rehber Sayıştayın Kamu Denetimi Standartları İnternet sayfasında bulunabilir (<http://www.gao.gov/govaud/ybk01.htm>).

Nitekim, bu hizmetlerde denetçiler (1) muhasebe sistemlerinin oluşturulması, hesap bakiyelerinin belirlenmesi²⁵; iç kontrol sistemlerinin oluşturulması, ücret bordrolarının işlenmesi; işlemlerin nakledilmesi; varlıklara kıymet biçilmesi; bilişim teknolojisi sisteminin veya diğer sistemlerin tasarlanması ve uygulamaya geçirilmesi; ve aktüeryel araştırmaların yapılması örneklerinde olduğu gibi, yönetim tarafından talep edilip kurum faaliyetlerini destekleyici nitelikte görevleri yerine getirebilirler; veyahut da (2) çalışmaların, genellikle, bilgiler ve veriler hakkında sonuçlara, tavsiyelere ve görüşlere bir temel oluşturmasının söz konusu olmadığı hallerde, bilgilerin veya verilerin denetimini, analizini veyahut değerlemesini yapmaksızın talepte bulunan taraflara bilgiler veya veriler temin edebilirler. Bu hizmetler bir rapor hazırlanmasıyla sonuçlanabileceği gibi aksi de söz konusu olabilir. GKKGDS'ye göre denetim yapan kamu statüsü dışındaki denetçiler söz konusu olduğunda “denetim dışı hizmetler” terimi danışmanlık hizmetleriyle eş anlamlıdır.

3.12 Denetim organlarının, müşterilerine bir dizi hizmet sunma imkânları vardır. Ancak bazı durumlarda denetim organının hem denetim hizmetlerini hem de belli denetim dışı hizmetleri aynı müşteriye vermesi uygun olmaz. Bu tür durumlarda denetçilerin ve/veya denetlenen kurumun bu hizmetlerden hangisinin denetim organınca verileceği konusunda tercihte bulunmaları gerekir. GKKGDS, denetim organları tarafından denetim dışı hizmetler sağlanmasını kabul etmekte ve finansal denetimlerin, doğrulama yüklenimlerinin veya performans denetimlerinin bu kamu denetim standartlarına göre yerine getirilmesinde denetçinin bağımsızlığını fiiliyatta veya görünüm olarak zedeleyebilen durumlardan kaçınmak üzere gerekli özenin gösterilmesini öngörmektedir.

3.13 Denetim dışı hizmetler sağlanmasını kabul etmeden önce denetim organı, 3.04 numaralı paragrafta yer alan ve denetçilerin ilgili olgulardan ve koşullardan haberdar makul düşünceli üçüncü kişilerin kendileri hakkında bağımsızlıklarını korumadıkları kanaatine varmalarına yol açabilecek durumlardan kaçınmalarını öngören şartları özenle göz önünde bulundurmalıdır.

²⁵ Tahsil edilecek paralar veya ödenecek paralar hesapları bakiyelerinin veyahut da spesifik bir tarih itibarıyla envanterin değerinin yönetim için saptanması örneklerinde olduğu gibi, finansal tabloların hazırlanmasında yönetim tarafından yararlanılan hesap bakiyelerinin tespit edilmesi.

Değerlendirmeyi yaparken denetim organı, üstün karakterde iki prensibe başvurmalıdır: (1) denetim organları, yönetim fonksiyonlarının icra edilmesini ve yönetim kararları alınmasını içeren denetim dışı hizmetler vermemelidir ve (2) denetim organları kendi çalışmalarını denetlememeli veya denetim dışı hizmetlerin denetim konusu bakımından anlamlı/önemli olduğu hallerde denetim dışı hizmetleri sağlamamalıdır. Denetim organı, eğer, denetim dışı hizmetin bu prensipleri ihlal etmediği tespitini yaparsa, 3.17 numaralı paragrafta belirtilen koruyucu hususlara uymalıdır.

3.14 Denetim organları yönetim fonksiyonlarını icra etmemeli veya yönetim kararları almamalıdır. Yönetim fonksiyonlarının icra edilmesi veya yönetim kararları alınması ele alınan konu üzerinde denetimler yapılması açısından, fiiliyatta ve görünüm olarak denetim organının bağımsızlığını zedeleyen bir durum yaratır ve ilişkili konunun denetimlerinin yürütülmesi bakımından denetim organının bağımsızlığını etkileyebilir. Örneğin, denetçiler kurumun yönetim komitesinin veya direktörler kurulunun üyesi olarak hizmet görmemeli, kurumun programlarının gelecekteki yönünü ve işleyişini etkileyen politika (siyasa) kararları almamalı, kurum çalışanlarına nezaret görevini üstlenmemeli, programatik siyasa oluşturmamalı, kurumun işlemlerine onay vermemeli veyahut kurumun varlıklarının muhafazasında²⁶ görev almamalıdır.

3.15 Denetçiler, saf anlamıyla danışmanlık çerçevesinde, bağımsızlıklarını zedelemeksizin, kendilerinin bilgi birikimleri ve becerileri ile ilgili hususlar hakkında kurum yönetimine tavsiyelerde bulunmak üzere komitelere ve çalışma gruplarına (task forces) katılabilirler. Ancak denetçiler yönetim kararları almamalı veya yönetim fonksiyonlarını icra etmemelidirler. Örneğin; denetçiler, iç kontrolların oluşturulması veya denetim tavsiyelerinin uygulamaya konması örneklerinde olduğu gibi, denetlenen kuruma ve yönetimine yardımcı olacak rutin tavsiyelerde bulunabilirler ve teknik soruların cevaplandırılmasında ve eğitim verilmesinde görev alabilirler. Denetçilerin tavsiyelerine göre karar alınması denetlenen kurumun yönetimine aittir.

²⁶ Kurum varlıkları; banka hesapları, yatırım hesapları, stoklar, ekipman veya sahip olunan, kiralanan veyahut kurumun sahipliğindeki ve kağıt ve elektronik kayıtlarında bulunan diğer varlıklar dahil olmak üzere, kurumun bütün malları anlamına gelmektedir.

Denetçilerin teknik becerileri ve birikimleri denetlenen kurum faaliyetleri açısından kazanç olduğundan, denetçiler ile denetlenen kurum görevlileri arasındaki bu türden etkileşimler normaldir. Bunun yanı sıra denetçiler, iyi uygulama rehberleri, kıyaslama araştırmaları ve yönetim tarafından yararlanılabilen iç kontrol değerlendirme metodolojileri gibi araçları ve yöntemleri sağlayabilirler. Bunlar, tabiatları gereği, denetim organının 3.17 numaralı paragrafta açıklanan koruyuculara başvurmasını gerektirmeyen rutin faaliyetlerdir.

3.16 Eğer hizmetler denetimin konusu bakımından anlamlı/önemli ise, denetim organları kendi çalışmalarını denetlememeli veya denetim dışı hizmet sunmamalıdır. Denetim dışı hizmetin denetimin konusu üzerinde anlamlı veya önemli bir etkisi bulunup bulunmadığını değerlendirirken denetçiler (1) devam eden denetimleri; (2) planlanmış denetimleri; (3) denetimin sağlanmasıyla ilgili şartları ve taahhütleri, yani yasaları, yönetmelikleri, kuralları, sözleşmeleri ve diğer anlaşmaları ve (4) denetim hizmetlerinin sağlanması bakımından denetim organına sorumluluklar yükleyen politikaları göz önünde bulundurmalarıdır. Kamu (devlet) denetçilerinin, genellikle, devletin herhangi bir düzeyine veya devletin herhangi bir düzeyindeki belirli bir kuruma uzanan kapsamlı sorumlulukları vardır. Kapsamlı denetim sorumlulukları göz önüne alındığında kamu denetçilerinin, denetim sorumlulukları yelpazesinin bütünüyle hayata geçirilmesi açısından bağımsızlıklarının zedelenmemesi için kuruma denetim dışı hizmetler sağlanmasında özellikle dikkatli olmaları gerekir. Devlet dışındaki denetim organları, bir kuruma olan sözleşmeye dayalı taahhütleri çerçevesinde denetim hizmetleri ve (genellikle danışmanlık olarak anılan) denetim dışı hizmetleri sağlayabilirler ve bu organların kendilerinin sağladığı veya sağlamayı taahhüt ettiği denetim dışı hizmetlerin denetim konusu üzerinde anlamlı veya önemli bir etkisinin bulunup bulunmadığını değerlendirmeleri gerekir.

3.17 Denetim organının ve denetlenen kurumun aşağıdaki koruma araçlarına uygun hareket etmeleri şartıyla, denetim organları 3.13 numaralı paragrafta açıklanan prensipleri ihlal etmeyen denetim dışı hizmetleri yerine getirebilirler.

Bu koruyucu araçlar 3.15 numaralı paragrafta açıklanan rutin faaliyetler türü ile ilişkili olarak uygulanmaz. Bu paragrafın maksadı, denetim organının yönetimle olan her etkileşimde bu koruyucu araçlara başvurması değildir.

- a. Denetim dışı hizmetler sağlanmasının üstün karakterde iki prensibi ihlal etmediğine ilişkin gerekçesinin dokümente edilmesi de dahil olmak üzere, denetim organı, 3.13 numaralı paragrafta ele alındığı üzere, denetim dışı hizmetlerle ilgili değerlendirmesini dokümente etmelidir.
- b. Denetim dışı hizmetleri yerine getirmeden önce denetim organı, denetlenen kurumla, amaçlar, çalışmanın kapsamı ve denetim dışı hizmetin çıktısı veya sunum araçları üzerinde mutabakat tesis etmeli ve bu mutabakatı belgelemelidir. Denetim organı, ayrıca, şu hususlarda yönetimle mutabakata varmalı ve bunu belgelemelidir: (1) yönetim, çalışmanın esas etkilerinden sorumludur ve dolayısıyla denetim dışı hizmetin sonuçları hakkında, fiiliyatta ve görünüm olarak, bilgiye dayalı bir değer hükmü vermek konumundadır ve (2) denetlenen kurum aşağıdaki gereklere uygun hareket eder:
 1. denetim dışı hizmete nezaret etmekle görevli ve hesap veren yönetim düzeyinde bir kişinin belirlenmesi;
 2. yönetimin amaçları ile bağdaşmasını güven altına almak üzere, denetim dışı hizmetin performansının saptanması ve izlenmesi;
 3. denetim dışı hizmetle ilişkili yönetim fonksiyonlarını içeren kararlar alınması ve bu tür kararların bütün sorumluluğunun kabul edilmesi;
 4. yerine getirilen hizmetlerin ve ortaya konan bulguların yeterliliğinin değerlendirilmesi.
- c. Denetçilerin kendi çalışmalarını denetlemeyecekleri yolundaki üstün prensip gereğince denetim organı, denetim dışı hizmeti sağlayan personelin denetim dışı hizmeti içeren konuya ilişkin denetim çalışmalarının planlanmasına, icrasına ve gözden geçirilmesine katılmasını yasaklamalıdır²⁷.

²⁷ Denetim dışı hizmeti sağlayan personelin denetlenen kurum ve onun faaliyetleri hakkında edindiği bilgileri denetimle görevli ekibe iletmesi caizdir.

-
- d. Denetim organının denetim çalışmasının kapsamını ve genişliğini, denetim dışı hizmet ile ilişkili olmayan bir tarafça yerine getirilmiş olsaydı uygun olacak seviyenin altına indirmesi yasaktır.
- e. Denetim organının kalite kontrol sistemleri bağımsızlık gereklerine uygunluk noktasından şunları içermelidir: (1) denetim dışı hizmetler sağlanıp sağlanmayacağına karar verilirken devam eden, planlanmış ve olası denetimler üzerindeki etkisinin değerlendirilmesini güven altına alan politikalar ve prosedürler, ve (2) denetlenen kurum yönetimi ile varılan mutabakatın belgelendirilmesi gerekliliği. Yönetime yazılı olarak iletilmesi gereken mutabakat, yüklenim mektubuna da eklenebilir. Ayrıca, mutabakat dokümanı, yönetim kademesinde bulunan ve denetim dışı hizmetin kalite isterlerine nezaret etmekten sorumlu kişinin gerekli gözetimi yaptığına ve yönetimden talep edilen görevlerin yerine getirildiğine ilişkin kanıtlar dahil olmak üzere, yönetimin 3.17 b numaralı paragrafta ele alınan unsurlara uyduğunu özellikle göstermelidir.
- f. Bazı denetim dışı hizmetler, tabiatları gereği, denetim organının belli türde denetim çalışmaları bakımından, 3.13 numaralı paragrafta belirtilen üstün prensiplerden birini ya da ikisini karşılama kapasitesini zedeler. Bu tür durumlarda denetim organı denetim dışı hizmetin konusuyla ilişkili müteakip denetim çalışmasını yerine getiremeyeceğini denetlenen kurum yönetimine iletmelidir. Bu tür bir denetim çalışmasını yerine getirirse denetim organının bağımsızlık standardını ihlal edeceğinde ve denetimi yapmak üzere bağımsızlık standardına uygun bir başka denetim organıyla yüklenmeye girişilmesi gerektiğinde dürüst yönetim açısından bir sorun bulunmamalıdır. Örneğin, eğer denetim organı kurumun muhasebe sisteminin tasarlanmasından, oluşturulmasından ve/veya kurulmasından sorumlu ise veyahut sistemi işletiyorsa ve daha sonra da kurumun finansal tablo denetimini yapıyorsa, bu organ 3.13 numaralı paragrafta ele alınan GKGKDS bağımsızlık standardına ilişkin iki üstün prensibi çok açık şekilde ihlal etmektedir. Aynı şekilde, eğer denetim organı bir kurumun performans ölçüm sistemini oluşturmuşsa, bu organ sistemin yeterli olup olmadığını değerlendirmeye yönelik bir performans denetiminin icrasında bağımsız sayılamaz.
-

Her iki örnekte denetim organı denetim dışı hizmetin yerine getirilmesine karar verebilirdi. Ancak o zaman da iki üstün prensipten birisi veya her ikisi ihlal edilmiş olacağından, müteakip denetimle ilgili olarak GKGKDS'ye göre bağımsız olamazdı. Bu, denetim organı ve denetlenen kurum açısından bir tercih sorununa dönüşmektedir. Ancak, üstün prensiplerden biri ya da öbürü ihlal ediliyorsa, denetim organı hem denetim dışı hizmeti, hem de denetimi icra ettiğinde GKGKDS çerçevesinde bağımsızlığını koruyamaz.

- g. Meslektaş incelemesi sırasında inceleme için seçilen spesifik denetimler bakımından, ilgili bütün denetim dışı hizmetler denetim organının meslektaş incelemesini yapan kişiye iletmeli ve 3.17 ilâ 3.17 e paragraflarının öngördüğü denetim dokümanları denetim organının meslektaş incelemesine dahil edilmek üzere hazır bulundurulmalıdır.

3.18 Denetim organları ve denetçiler çok farklı durumlarla veya bu durumların kombinasyonları ile karşılaşabilirler. Bu nedenle, 3.12 numaralı paragrafta ele alındığı üzere, zedelenmeye yol açabilecek her durumu tanımlamak imkânsızdır. Aşağıda yer alanlar, denetim organı tarafından yerine getirilen denetim dışı hizmetlerden denetim organının bağımsızlığında bir zedelenme yaratmayanların örnekleridir; şu şartla ki; (1) denetçiler 3.13 numaralı paragrafta belirtilen üstün prensiplerle çatışan durumlardan kaçınmalıdırlar ve (2) denetim organı 3.17 numaralı paragraftaki koruyuculara uymalıdır:

- a. Yönetimin hesap planına ve mizanına ve yönetim tarafından onaylanmış ayarlama, düzeltme ve kapanış maddelerine dayanan finansal tablolar taslaklarının hazırlanması gibi hizmetlerle sınırlı temel muhasebe yardımıyla bulunulması; yönetim tarafından belirlenen ve onaylanan bilgilere dayanan finansal tablo notları taslaklarının hazırlanması; yönetimin hesap planına dayanan mizan hazırlanması; yönetimce belirlenen amortisman yönteminin, amortisman oranının ve hurda değerinin yer aldığı amortisman cetvellerinin işe yarar halde tutulması;²⁸

²⁸ Denetim organı finansal tablolar ve notlar taslaklarını hazırlamış ve finansal tabloların denetimini yapmışsa; yönetim, yönetim teyit mektubunda denetim organının finansal tabloların ve ilgili notların hazırlanmasındaki rolünü ve yönetimin finansal tablolar ve ilgili notlar hakkındaki incelemesini, onayını ve sorumluluğunu kabul etmelidir. Aynı şekilde denetim organının nakit bazlı finansal tabloları tahakkuk bazlı finansal tablolara dönüştürmesi söz konusu ise, yönetim, yönetim teyit mektubunda, denetim organının tahakkukları yansıtmadaki rolünü ve yönetimin tahakkuk ayarlamaları hakkındaki incelemesini, onayını ve sorumluluğunu açıkça belirtmelidir. Yönetim teyit mektubu genel kabul görmüş denetim standartları ve GKGKDS tarafından gerekli görülmektedir.

Ancak denetim organı denetlenen kurumun temel muhasebe kayıtlarını yapamaz veya hazırlayamaz veyahut da denetlediği temel finansal kayıtlarını veya diğer kayıtları tutamaz veya bunlarla ilgili sorumluluk üstlenemez.²⁹ Bu yasaklamanın bir parçası olarak denetçiler, işlemleri (ister kodlanmış ister kodlanmamış olsun) kurumun finansal kayıtlarına veya kurumun finansal kayıtlarına sonradan veri sağlayan diğer kayıtlara aktarmamalıdır.

- b. Kurumca tutulan ve onaylanan mesai kayıtlarına, ücret ya da ödeme kriterlerine ve ödeme kesintilerine dayalı olarak kurum çalışanlarıyla ilgili ödeme miktarlarının hesaplanması gibi hizmetlerle sınırlı ücret bordrosu hizmetlerinin sağlanması; imzalanmamış ücret çeklerinin ortaya çıkarılması; yönetimin iletimi onaylaması ve bankanın sadece onaydan geçirilmiş bireylere ödeme yapmasıyla sınırlı olmak şartıyla müşteri-onaylı ücret verilerinin bankaya iletilmesi. Denetim organının kurumun ücret bordrosunu bütünüyle işlediği ve ücret toplamının denetimin konusu bakımından önemli miktarda olduğu hallerde, bu durum 3.13 numaralı paragraftaki üstün prensiplerden birinin ihlali demektir ve denetçiler GKGD'S'ye göre bağımsız sayılamaz.
- c. Kurumun veya uzmanın, finansal tablolarda kayıtlı bakiyelerle ya da denetlenecek diğer bilgilerle ilgili olarak temel kanıtlar sağlamanın söz konusu olduğu hallerde, kurumun veya kurumca istihdam edilen uzmanın çalışmalarının gözden geçirilmesi gibi hizmetlerle sınırlı değer biçme ve değerlendirme hizmetlerinin sağlanması, yönetimce belirlenmiş ve bütün önemli varsayımlarıyla ve verileriyle ilgili sorumluluk yönetimce üstlenilmiş olmak şartıyla, kurumca sağlanan emekli aylığına veya istihdam sonrası diğer menfaate veyahut benzeri yükümlülüklerle değer biçilmesi.
- d. Yönetimin anlamlı bütün varsayımlarla ve verilerle ilgili sorumluluğu üstlenmesi şartıyla, bir kurumun indirekt masraf teklifinin³⁰ veya masraf tahsis planının hazırlanması;

²⁹ Yönetimce giriş kayıtlarının kabulü yönünde karar verildiği müddetçe, denetim sırasında belirlenen ayarlama ve düzeltme maddelerinin teklif edilmesi her zaman için müsamaha görebilen rutin karakterde bir denetim hizmeti yan ürünüdür.

³⁰ Yönetim ve Bütçe Ofisinin A-133 numaralı Sirküleri (Eyaletler, Yerel İdareler ve Kâr amacı Gütmeyen Kuruluşlar, c. 305 (b) Alt Bölüm, 24 Haziran 1997 tarihinde değiştirilen) gereğince, 1 milyon doları aşan indirekt masrafların kurum tarafından önceki yıl zarfında mahsup edilmesi söz konusu olduğu zaman Yönetim ve Bütçe Ofisi, bir denetçinin öngörülen denetimin icrasında hareketle kurumun indirekt masraf teklifini hazırlamasını yasaklamaktadır.

-
- e. Eğer yönetim, 3.17 numaralı paragraftaki koruyuculara ilaveten, kurumun sisteminin tasarımındaki, enstalasyonundaki ve sisteme yönelik iç kontroldaki sorumluluğunu kabul ediyorsa ve (1) yeni bir sistemin uygulanıp uygulanmamasının (2) yeni sistem tasarımının uygun olup olmasının (3) mevcut sistemde önemli tasarım değişiklikleri yapılmasının yerinde olup olmasının (4) sistemin düzenleyici hükümlere ve diğer gerekliliklere uygunluk yönünden isabetli olup olmasının belirlenmesi açısından denetçilerin çalışmalarına bir ana temel oluşturmuyorsa, sistem tasarımı, sistem enstalasyonu ve sistem güvenliği hakkında tavsiyelerde bulunulması gibi hizmetlerle sınırlı olmak kaydıyla, bilgi teknolojisi ile ilgili olarak danışmanlık hizmetleri sağlanması. Ancak, denetim organı kurumun bilgi teknolojisi sistemini işletmemeli veya bu sistemin işlemesine nezaret etmemelidir.
- f. En nitelikli başvuru sahipleri listesinin yönetime sunulduğu sonucuna ulaşmada yönetime girdi temin amacıyla başvuruları inceleyen veya başvuru sahipleri ile mülakat yapan değerlendirme kuruluna hizmet verilmesi gibi faaliyetlerle sınırlı hizmetler söz konusu olduğu zaman, yönetimin potansiyel isteklileri değerlendirmesine yardımcı olmak üzere insan kaynağı hizmetleri sağlanması.
- g. Federal vergi kanunlarına, kurallarına ve İç Gelir İdaresinin yönetmeliklerine ve eyalet ve mahalli vergi yetkilerine ve yürürlükteki diğer kanunlara uygun olarak vergi dosyalarının hazırlanması.
- h. Yasamanın ve idarenin karar almasına yardımcı olmak üzere, dışarıdaki veya üçüncü kişiye ait denetlenmemiş verilerin derlenmesi ve bu veriler hakkında raporlamada bulunulması.
- i. Bir kuruma iç kontrol öz değerlendirmelerinin icrası konusunda tavsiyede bulunulması.
- j. Yasama görevi yapan organa, oturumlarda yararlanılacak sorular hazırlamak suretiyle yardımda bulunulması.
-

**Dışarıdan
Kaynaklanan
Yıpranmalar**

3.19 Denetim organını hedef alan dış kaynaklı etkenler çalışmaları sınırlandırabilir veya denetçilerin bağımsız ve tarafsız görüş oluşturmalarını ve sonuçlara ulaşmalarını engelleyebilir. Bağımsızlıktaki dış kaynaklı yıpranmalar, denetlenen kurumun yönetiminden ve personelinden veya gözetim yapan organizasyonlardan kaynaklanan ve fiilen gerçekleşen veya öyle algılanan baskılarla denetçilerin tarafsız şekilde davranmaları ve mesleki şüphe sergilemeleri engellendiğinde meydana gelir. Örneğin, aşağıdaki koşullarda, denetçiler bağımsız ve tarafsız değer hükmü vermede tam anlamıyla olumsuz şekilde etkilenebilir:

- a. maliyetleri ya da ücretleri düşürmek amacıyla yapılan çalışmaların genişliğini gereksiz şekilde daraltmaya yönelik baskılar dahil olmak üzere, bir denetimin kapsamını gereksiz ve sağduyudan yoksun şekilde sınırlayabilen veya değiştirebilen veyahut da bu biçimde olmasına yönelik tehdit içerebilen dışsal müdahale veya etki.
 - b. denetim prosedürlerinin seçimini veya uygulanmasını veyahut de incelenecek işlemlerin seçimini hedef alan dışsal müdahale.
 - c. denetimin tamamlanmasına veya raporun hazırlanması için ayrılan zamana yönelik haklı görülemeyecek sınırlandırmalar.
 - d. denetim organının personel tahsisine, atamasına ve terfiine yönelik dışsal müdahaleler.
 - e. denetim organının sorumluluklarını yerine getirme imkânlarını olumsuz olarak etkileyecek şekilde denetim organına sağlanan parasal ve diğer kaynaklar üzerindeki sınırlandırmalar.
 - f. denetçinin, raporun uygun içeriği hakkındaki değer hükmünü geçersiz kılma veya yersiz şekilde etkileme yetkisi.
 - g. raporun içeriğine, denetçilerin vardıkları sonuçlara veyahut bir muhasebe prensibinin veya diğer kriterlerin bünyesine uygun olmayan bir değişiklik yapma tehdidi.
 - h. ehliyetsizlik, uygunsuz davranış veya denetim hizmetlerine olan ihtiyaç dışındaki nedenlerle denetçilerin istihdamlarına devamını tehlikeye sokan etkiler.
-

	<p>3.20 3.08 numaralı paragrafta belirtildiği üzere, bir denetim organının GKGD'S'nin bağımsızlık gereklerine uygunluğa yönelik iç kalite kontrol sistemi, dış kaynaklı yıpranmaların raporlanmasıyla ve çözüme kavuşturulmasıyla ilgili iç politikaları ve prosedürleri içermelidir.</p>
<p>Organizasyonel Konumdan Kaynaklanan Yıpranmalar</p>	<p>3.21 Önceki paragraflarda ele alınan kişisel ve dışsal yıpranmalara ek olarak, bir kamu denetim organının tarafsız şekilde görev yapabilmesi ve sonuçlarını raporlayabilmesi kendisinin devlet (government) içindeki konumundan ve denetim organının denetlemekle görevli olduğu kamu kurumunun yapısından etkilenebilir. İster dışsal olarak denetlenen kurum dışındaki üçüncü kişilere, isterse içsel olarak denetlenen kurumun üst yönetimine raporlamaya yönelik çalışmalar yapsın denetim organı organizasyonel konum kaynaklı bağımsızlık yıpranmalarından arınmış olmalıdır.</p>
<p>Dışsal Olarak Üçüncü Kişilere Raporlamada Bulduğunda Organizasyonel Konul Kaynaklı Yıpranmada Göz Önünde Bulundurulacak Hususlar</p>	<p>3.22 Eğer denetim organı, örgütsel olarak denetlenen kurumdan bağımsızsa, dışsal olarak üçüncü kişilere raporlamada bulunduğu zaman, kamu denetçilerinin bağımsızlığa yönelik organizasyonel konum kaynaklı yıpranmalardan arınmış oldukları varsayılabilir. Kamu denetim organları örgütsel bağımsızlık şartını bir çok yolla yerine getirebilir.</p> <p>3.23 İlkın, eğer denetim organı</p> <p>a. Devletin denetlenen kurumun görev yaptığından başka bir konumunda (federal, eyalet veya mahalli) görevli bulunuyorsa, örneğin, federal denetçi bir eyalet kamu programını denetliyorsa, veya</p> <p>b. Devletin denetlenen kurumla aynı konumu içindeki farklı bir devlet organında görevli ise, örneğin, bir yasama organı denetçisi icra organı programını denetliyorsa,</p> <p>denetim organının dışsal raporlama bakımından denetlenen kurumdan bağımsızlığının organizasyonel konum kaynaklı yıpranmalardan arınmış olduğu varsayılabilir.</p> <p>3.24 İkinci olarak, eğer denetim organının yöneticisi aşağıdaki kriterlerden herhangi birisini karşılıyorsa, dışsal raporlama açısından denetim organizasyonunun organizasyonel konumdan kaynaklanan yıpranmalardan arınmış olduğu da varsayılabilir:</p>

-
- a. denetlenen bölgenin seçmenleri tarafından doğrudan doğruya seçilmesi;
 - b. yasama organının görevden uzaklaştırmasına bağlı olarak yasama organı tarafından seçilmesi veya atanması ve denetim sonuçlarını yasama organına raporlaması ve yasama organına karşı hesapverme sorumluluğunun bulunması;
 - c. atama, yasama organı tarafından onaylandığı ve görevden uzaklaştırma yasama organının nezaretine veya onayına bağlı olduğu³¹ sürece, yasama organı dışında bir kişi tarafından atanması;
 - d. yasa gereğince oluşturulan ve üyelerinin çoğunluğu bağımsız olarak seçilen veya atanan ve denetlenen organizasyon dışındaki bir yürütme organı tarafından atanması, bu organa hesap vermesi, raporlamada bulunması ve sadece bu organ tarafından görevden alınması.

3.25 3.23 ve 3.24 numaralı paragraflardaki varsayıma dayalı kriterlere ek olarak, GK GKDS, bir kamu denetim organının organizasyonel konum kaynaklı yıpranmalardan arınmış sayılabilmesine ve dışsal raporlama açısından bağımsız olarak değerlendirilebilmesine imkân veren başka organizasyonel yapıların mevcut olabileceğini kabul etmektedir. Bu diğer yapılar, denetim organının tarafsız şekilde çalışma yapma ve sonuçları raporlama kapasitesine denetlenen kurumun müdahale etmesini önlemeye yetecek koruyucuları sağlamalıdır. 3.23 ve 3.24 numaralı paragraflarda yer alanlardan farklı bir yapı altında bir denetim organının dışsal olarak raporlama bakımından organizasyonel konum kaynaklı yıpranmalardan arınmış olması için aşağıdaki güvencelerin hepsine sahip olmalıdır:

- a. denetim organının denetlenen kurum tarafından ortadan kaldırılmasını önleyen yasal (statutory) güvenceler;
 - b. denetim organının yöneticisi görevden alınıyorsa, kuruluş yöneticisinin bu durumu ve görevden alma gerekçelerini yasama organına bildirmesini öngören yasal güvenceler;
-

³¹ Kişinin denetim organının yöneticiliğine uygun görmeyi içerdiği sürece, yasama organı onay yetkilerini çeşitli yollarla hayata geçirebilir. Bu onay atamadan sonra kişinin onaylanması veyahut da başlangıçta ilgili maka tarafından atanması için kişinin ya da kişilerin seçilmesi veya isimlendirilmesi yoluyla ortaya konabilir.

-
- c. denetlenen kurumun denetimin başlatılmasına, kapsamına, zamanlamasına ve tamamlanmasına müdahalesini önleyen yasal güvenceler;
 - d. denetim organının raporlarının bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri veyahut tarzı, araçları veya zamanlaması ile ilgili hususlar dahil olmak üzere, denetimin raporlanmasına denetlenen kurum tarafından müdahale edilmesini önleyen yasal güvenceler;
 - e. denetim organının periyodik olarak yasama organına veya diğer bağımsız yönetsel organa raporlamada bulunmasına öngören yasal güvenceler;
 - f. denetim organını kendi personelinin seçiminde, görevde tutulmasında, terfiinde ve görevden alınmasında tek yetkili kılan yasal güvenceler; ve
 - g. denetlenen kuruluş, program ya da fonksiyon ile ilgili kayıtlara ve dokümanlara yasa gereğince erişim³².

3.26 Eğer denetim organının yöneticisi 3.25 numaralı paragrafta yer alan bütün koruyucuların sağlandığı sonucuna varırsa, denetim organı kendi denetim sonuçlarının dışsal olarak üçüncü kişilere raporlanmasında bağımsızlığa yönelik organizasyon kaynaklı yıpranmalardan arınmış sayılmalıdır. Denetim organı bu koruyucuları sağlamaya imkân veren uygulamaya konmuş yasal “düzenlemeler”i dokümante etmelidir. Gerekli bütün koruyucuların sağlanmış olduğunun güven altına alınması bakımından bu düzenlemeler dışsal meslektaş incelemesi sırasında gözden geçirilmelidir.

3.27 Belli federal, eyalet ya da mahalli idare denetim organları veyahut da kamu yükseköğretim kurumları, üniversiteler ve hastaneler örneklerinde olduğu gibi, diğer kamu kuruluşları bünyesindeki denetim organlarında denetlenen kuruluşların yönetimleri için görev yapan denetçiler istihdam edilir. Bu denetçiler, kamu yönetim prosesine dahil kişiler tarafından verilen idari talimata tabidirler. Bu tür denetim organları iç denetim organlarıdır. Denetim organının yöneticisi aşağıdaki bütün kriterleri karşılıyorsa, içsel olarak yönetime raporlama söz konusu olduğunda, kamu iç denetim organının organizasyonel konumdan kaynaklanan yıpranmalardan arınmış olduğu varsayılabilir:

³² İhtiyaç duyulan kayıtların elde edilmesi için celp çıkarma yasal yetkisi kayıtlara yasal erişim gerekliliğini karşılayanın bir yoludur.

-
- a. kamu kurumunun başkanına veya başkan yardımcısına hesap vermekle sorumlu olma;
 - b. denetim organının çalışma sonuçlarının kamu kurumunun başkanına ya da başkan yardımcısına raporlanması gerekliliği;
 - c. organizasyonel olarak denetime tabi birimin personelinin veya hat yönetim fonksiyonunun dışında konuşlandırılma.
- 3.28** 3.27 numaralı paragrafın gerekleri yerine getirilirse, denetim organı içsel olarak denetim bağımsızlığına yönelik organizasyonel konum kaynaklı yıpranmalardan arınmış sayılır ve kurum yönetimine tarafsız olarak raporlamada bulunur. Ayrıca raporlar organizasyon dışına ancak yürürlükteki yasa, kural, idare düzenleme veya politika gereğince dağıtılmalıdır. Bu tür durumlarda, denetçilerin kendilerini istihdam eden organizasyonlarda denetim yapmakta oldukları denetçi raporlarında açık ve seçik olarak belirtilmelidir.
- 3.29** Politik etki korkusu olmaksızın denetimleri tarafsız şekilde icra edebilmelerinin ve bulgularını, görüşlerini ve vardıkları sonuçları objektif olarak raporlayabilmelerinin temini bakımından denetçilerin politik baskılardan kâfi derecede arınmış olmaları gerekir. Mümkünse, iç denetim organlarında görevli denetçiler, ücretlendirmenin, eğitimin, iş güvencesinin ve terfiinin liyakata dayandığı bir personel sistemine tabi olmalıdır.
- 3.30** Düzenli olarak kurumun bağımsız denetim komitesine ve/veya ilgili kamu gözetim organına da raporlamada bulunduğu denetim organının bağımsızlığı güçlendirilmiş olur.
- 3.31** 3.27 numaralı paragraftaki kriterler çerçevesinde organizasyonel konum kaynaklı bağımsızlık yıpranmalarından arınmış olan iç denetim organları, denetim yüklenimcileri ve dış taraf sözleşmeleri örneklerinde olduğu gibi, doğrudan görevli oldukları kamu kurumları dışında denetim yaparlarsa ve kişisel veya dış kaynaklı yıpranmalar mevcut değilse, denetlenen kuruluşlardan bağımsız sayılabilirler ve görevli oldukları kamu kurumlarının başkanlarına ya da başkan yardımcılara ve yasa, kural, idari düzenleme veya politika gereğince organizasyonlar dışındaki taraflara objektif olarak raporlamada bulunulmada etkiden arınmış kabul edilebilirler.
-

3.32 Denetim organı, kendisinin içsel olarak raporlamada organizasyonel konum kaynaklı bağımsızlık yıpranmalarından arınmış sayılmasına imkân veren koşulları dokümente etmelidir. Gerekli bütün güvencelerin yerine getirilmiş olduğunun güven altına alınması amacıyla bu koşullar meslektaş incelemesi sırasında gözden geçirilmelidir.

Meslekî Yargı

3.33 Mesleki yargı ile ilgili genel standart şu şekildedir:

Denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin planlanmasında ve icrasında ve sonuçların raporlanmasında mesleki yargıdan yararlanılmalıdır.

3.34 Bu standart denetçilerin, çalışmalarının bütün yönleri ile ilgili olarak mesleki yargıyı uygulamada, makul dikkat ve özen göstermelerini ve kamu menfaatine hizmet prensiplerine uymalarını ve yüksek düzeyde dürüstlük, tarafsızlık ve bağımsızlık niteliklerini muhafaza etmelerini gerektirir. Bu standart, ayrıca, GK GKDS çerçevesinde çalışma yapan her bir denetçiye GK GKDS'ye uyma sorumluluğunu yükler. Eğer denetçiler GK GKDS'ye göre çalışma yaptıklarını beyan ediyorlarsa, GK GKDS'den olan sapmaları haklı göstermelidirler.

3.35 Denetçiler, yerine getirilecek görevin türünün ve çalışmalara uygulanacak standartların belirlenmesinde; çalışmanın kapsamının tanımlanmasında; metodolojinin seçilmesinde; toplanacak kanıtların türünün ve miktarının tespit edilmesinde ve çalışmaları ile ilgili testlerin ve prosedürlerin seçilmesinde mesleki yargıdan yararlanmalıdırlar. Mesleki yargıya, ayrıca, testlerin ve prosedürlerin uygulanmasında ve çalışma sonuçlarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında başvurulmalıdır.

3.36 Meslekî yargı, denetçilerin, sorgulayıcı bir zihinsel durumu ve kanıtların eleştirel bir değerlendirmesini içeren mesleki şüphecilik göstermelerini gerekli kılar. Denetçiler, özenle, iyi niyetle ve dürüstlikle kanıtların toplanması ve kanıtların kâfi miktarda, yeterli ve uygun olduğunun tarafsız olarak değerlendirilmesi için mesleklerinin gerektirdiği bilgiden, beceriden ve deneyimden yararlanırlar. Kanıtlar bütün görev süresince toplanıp değerlendirildiği için mesleki şüphecilik bütün görev boyunca gösterilir.

-
- 3.37** Denetçiler yönetimin ne sahtekâr ne de sorgusuz sualsiz dürüst olduğunu varsayarlar. Meslekî şüpheciliği uygulamaya koyarken denetçiler, yönetimin dürüst olduğu varsayımıyla ikna edici kanıttan daha azı ile yetinmemelidirler.
- 3.38** Mesleki yargıya başvurulması; denetçilere, varsa, verilerdeki önemli yanlış beyanların veya anlamlı hataların ortaya çıkarılabilmesi konusunda makul güvence elde etme imkânı verir. Kanıtların niteliği ve yolsuzluk özellikleri nedeniyle mutlak güvence ulaşılabılır değildir. Bu yüzden, GKGDSD'ye göre yürütülen bir denetim veya doğrulama yüklenimi, hatadan veya yolsuzluktan, yasadışı fiillerden veyahut sözleşme ya da bağış anlaşmaları hükümlerinden doğan önemli bir yanlış beyanı veya anlamlı bir hatayı ortaya çıkaramayabilir. Dolayısıyla, bu standart, görevin planlanmasında ve icrasında mesleki yargıya başvurulması konusunda her bir denetçiye ve denetim organına sorumluluk yüklemekle birlikte, ne sınırsız bir sorumluluğa işaret etmekte ne de denetçinin ya da denetim organının yanılmazlığı anlamına gelmektedir.

**Ehliyet
(Competence)**

- 3.39** Ehliyet ile ilgili genel standart şu şekildedir:
- Denetimin veya doğrulama yükleniminin icrası için görevlendirilen elemanlar görevlerin gerektirdiği yeterli mesleki ehliyetle müştereken sahip olmalıdır.**
- 3.40** Bu standart, her bir denetimin ya da doğrulama yükümlülüğünün bu görev için gerekli bilgi, beceri ve deneyime müştereken sahip elemanlar tarafından yerine getirilmesinin temini bakımından denetim organlarına sorumluluk yüklemektedir. Dolayısıyla, denetim organları, yeterli ehliyetle işgücüne sahip olmaya yardımcı olmak üzere, personelin işe alınması, istihdam edilmesi, sürekli olarak geliştirilmesi ve değerlendirmeye tabi tutulması ile ilgili bir sisteme sahip olmalıdır. Bu sistemin niteliği, büyüklüğü ve resmiliği; denetim organının boyutu, çalışmaları ve yapısı gibi değişik faktörlere bağlıdır.
- 3.41** Aşağıda ele alınan uzmanlıklar mutlaka her bir denetçi için değil, denetim organlarının bilgileri, becerileri ve deneyimleri için geçerlidir. Bir denetim organının muhasebe, istatistik, hukuk, mühendislik, denetim tasarımı ve metodolojisi, bilgi teknolojisi, kamu idaresi, ekonomi, sosyal bilimler ve aktüerya gibi alanlarda elemanlar çalıştırabilmesi veya uzmanlar istihdam edebilmesi gerekir.

Teknik Bilgi ve Ehiyet

3.42 Denetim organları, GKGDSD çerçevesinde bir denetimin ya da doğrulama yükleniminin yerine getirilmesi için tahsis ettiği elemanların, o görevle ilgili çalışmalara başlamadan önce, yürütölmekte olan çalışma türündeki ehliyetin gerektirdiği teknik bilgilere, becerilere ve deneyimlere sahip olmalarını temin etmelidir. Elemanlar müştereken şunlara sahip olmalıdır:

- a. GKGDSD'nin görev yapılan çalışma türüne özgü düzenlemeleri hakkında bilgi ve bu tür bilginin yapılmakta olan çalışmaya uygulanmasına yönelik eğitim, beceri ve deneyim;
 - b. denetlenen kurumun içinde faaliyet gösterdiği ortam ve incelemeye tabi konu hakkında genel bilgi;
 - c. sözel ve yazılı olarak açık-seçik ve etkili biçimde iletişim kurma becerileri;
 - d. Görevin yerine getirilmesi için gereken beceriler. Örneğin:
 - (1) eğer çalışma, istatistiksel örneklemeden yararlanmayı gerektiriyorsa, elemanlara veya uzmanlara istatistiksel örnekleme becerileri olan kişiler eklenmelidir;
 - (2) eğer çalışma, bilgi sistemlerinin kapsamlı şekilde incelenmesini gerektiriyorsa, elemanlara veya uzmanlara bilgi teknolojisi becerilerine sahip kişiler katılmalıdır;
 - (3) eğer çalışma, karmaşık mühendislik verilerinin incelenmesini içeriyorsa, elemanlara veya uzmanlara mühendislik becerilerine sahip kişiler ilave edilmelidir;
 - (4) eğer çalışma, karmaşık anket enstrümanları, aktüeryel temelli tahminler veya istatistiksel analiz testleri gibi özel denetim metodolojilerinden veya analitik tekniklerden yararlanmayı içeriyorsa, elemanlara veya uzmanlara bu metodolojiler veya teknikler ile ilgili becerilere sahip kişiler katılmalıdır.
-

**Finansal
Denetimler ve
Doğrulama
Yüklenimleri
İçin Ek
Nitelikler**

3.43 Finansal denetim yapan denetçiler, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri (GKGMP)³³, alan çalışmasına ve raporlamaya ilişkin AYSMME genel kabul görmüş denetim standartları ve ilgili Denetim Standartları Tebliği (DST) hakkında bilgi sahibi ve bu standartları ve DST'leri uygulamada uzman olmalıdırlar. Aynı şekilde, bir doğrulama yüklenimini yerine getirirken denetçiler, kriterlere ilişkin ASYMME genel doğrulama standardı, alan çalışmasına ve raporlamaya ilişkin ASYMME doğrulama standartları ve ilgili Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliği hakkında bilgi sahibi ve bu standartları ve Doğrulama Standartları Tebliğini üstlenilen göreve uygulamada uzman olmalıdırlar.

3.44 Finansal denetimlerin veya doğrulama yüklenimlerinin yerine getirilmesini üstlenen denetçiler, ruhsat sahibi yeminli serbest mali müşavirler veyahut ruhsat sahibi yeminli mali müşavirlik firmasında veya kamu denetim organında çalışan kişiler olmalıdırlar.³⁴ Ruhsat gereklerini yerine getiren serbest mali müşavirler ve mali müşavirlik firmaları, ayrıca, denetimin yapıldığı ve serbest mali müşavirlerin ve onların firmalarının ruhsat aldıkları eyaletlerin serbest mali müşavirlik yasa ve kurallarının yürürlükteki hükümlerine uymalıdırlar.

**Sürekli Mesleki
Eğitim**

3.45 Denetimin planlanması, yönlendirilmesi, alan çalışmasının yapılması veya raporlanması dahil olmak üzere, GKGDSD çerçevesinde çalışmalar yapan veyahut da GKGDSD'ye göre doğrulama yüklenimini yerine getiren denetçilerin sürekli mesleki eğitim (SME) vasıtasıyla mesleki uzmanlıklarını sürdürmeleri gerekir. Bu nedenle, GKGDSD çerçevesinde çalışmalar yapan her denetçi her iki yılda bir doğrudan kendisinin denetimleri ve/veya doğrulama yüklenimlerini icrasındaki mesleki yetkinliğini güçlendiren en az 80 saatlik SME'yi tamamlamalıdır.³⁵

³³ Eğer GKGMP belirli görevlendirmede kullanılan muhasebe esasları değilse, o takdirde denetçiler kullanılan ilgili muhasebe prensipleri, örneğin düzenleyici muhasebe prensipleri hakkında bilgi sahibi olmalıdırlar.

³⁴ 31 Aralık 1970 tarihinde ve bu tarihten önce serbest mali müşavirlik ruhsat alanlar veyahut 31 Aralık 1970 tarihinde veya bu tarihten önce ruhsat sahibi serbest mali müşavirlik firmasında çalışan kişiler de uygun niteliklere sahip sayılır.

³⁵ 3.42 numaralı paragrafta ele alındığı üzere, elemanların GKGDSD'ye dayalı çalışmalara başlamadan önce yürütülmekte olan çalışma türündeki ehliyetin gerektirdiği teknik bilgilere, becerilere ve deneyimlere müştereken sahip olmaları gerekiyorsa da tek tek denetçilerin, SME gereklerine uymak üzere, GKGDSD'ye göre yürütülen denetime veya doğrulama yüklenimine başladıkları tarihten itibaren 2 yılları bulunmalıdır.

80 saatlik SME'nin en az 24 saati doğrudan kamu denetimini, kamu ortamını veyahut denetlenen kurumun içinde faaliyet gösterdiği spesifik veya kendine özgü ortamı ilgilendiren konularda olmalıdır.³⁶ 80 saatin en azından 20 saatlik kısmı 2 yıllık dönemin birinci yılında tamamlanmalıdır.

3.46 SME, denetim standartlarındaki ve metodolojideki, muhasebe prensiplerindeki, iç kontrol değerlendirmesindeki, yönetim ve gözetim ilkelerindeki, bilgi sistemleri yönetimindeki, finansal tablo analizindeki, değerlendirme tasarımındaki ve veri analizindeki gelişmeler gibi denetçilerin denetimleri ve/veya doğrulama yüklenimlerini yerine getirme yetkinliklerine katkıda bulunan konuları içerebilir. MSE, kamu idaresi, kamu siyaseti ve yapısı, endüstriyel mühendislik, finans, ekonomi, sosyal bilimler ve bilgi teknolojisi gibi spesifik çalışma alanlarını ilgilendiren konuları da kapsayabilir.

3.47 Denetim organı, denetçilerin sürekli mesleki eğitim gereksinimlerini yerine getirmelerinin sağlanmasından sorumludur ve tamamlanan SME'yi belgelemelidir. Birleşik Devletler Genel Denetim Ofisi SME gereksinimlerine uymak için mesleki değer hükümlerinden yararlanmada denetçilere ve denetim organlarına yardımcı olmak üzere SME gereksinimleri hakkında rehber hazırlamıştır.³⁷

3.48 GKGDKS çerçevesindeki bir görevin yerine getirilmesine yardımcı olan iç ve dış uzmanlar kendi uzmanlık alanlarında belli nitelikleri haiz ve mesleki ehliyete sahip olmaları gerekli ise de burada açıklanan SME şartlarını yerine getirmeleri gerekmemektedir. Ancak, iç ve dış uzmanların çalışmalarından yararlanan denetçiler bu tür uzmanların kendi uzmanlık alanlarında belli nitelikleri haiz olmalarını güven altına almalı ve bu hususu belgelemelidir.

³⁶ Denetimin veya doğrulama yükleniminin planlanmasına, yönlendirilmesine katılmayan ve GKGDKS çerçevesindeki denetimlere ve doğrulama yüklenimlerine yıllık olarak zamanlarının yüzde 20'sinden azını ayıran elemanlar 24 saatlik SME'ye uygunluk şartına sahip değildir.

³⁷ "Sürekli Eğitim ve Eğitim Gereksinimleri Hakkında Açıklama" başlıklı bu rehber, Genel Denetim Ofisinin Kamu Denetim Standartları Web sayfasında bulunabilir. (<http://www.gao.gov/govand/ybk.01.htm>)

**Kalite Kontrolü
ve Güvencesi**

3.49 3.49 Kalite kontrolüne ve güvencesine ilişkin genel standart şu şekildedir:

GKGKDS'ye uygun olarak denetimleri ve/veya doğrulama yüklenimlerini yerine getiren her denetim organı yerinde ve uygun iç kalite kontrol sistemine sahip ve dış meslektaş incelemesine tabi olmalıdır.

3.50 Denetim organının kalite kontrol sistemi, organa denetimlerle ve doğrulama yüklenimlerini yönlendiren geçerli standartlara uygunluğun makul güvencesini sağlamak üzere, denetim organının yapısını, kabul edilen siyasetleri ve belirlenen prosedürleri kapsamına alır. Bir denetim organının iç kalite sistemi, bir süreklilik temelinde, standartlarla ilgili siyasetlerin ve prosedürlerin uygun şekilde tasarlanıp tasarlanmadığının izleme prosedürlerini içermelidir.

3.51 Denetim organının iç kalite kontrol sisteminin niteliği ve çapı bir dizi faktöre, örneğin organın büyüklüğüne, personeline verilen faaliyet özerkliğinin derecesine, organizasyonel yapısına ve uygun maliyet-fayda mülahazalarına bağlıdır. Dolayısıyla, tek tek denetim organları tarafından oluşturulan sistemler, sistemlerin dokümantasyon ihtiyacına ve büyüklüğüne göre değişiklik gösterir. Ancak, her bir denetim organı, siyasetlerine ve prosedürlerine uygunluğunu göstermek üzere, kendi kalite kontrol sistemi için uygun dokümantasyonu hazırlamalıdır. Bu tür dokümantasyonun biçimi ve içeriği bir takdir meselesidir. Uygunluk dokümanları, kalite kontrol siyasetlerine ve prosedürlerine denetim organının ne derecede uyduğunu değerlendirmek üzere izleme prosedürlerini uygulayan ve meslektaş incelemelerini yapan kişiler için yeterli olacak zaman süresince muhafaza edilmelidir.

3.52 GKGKDS çerçevesinde denetimler ve doğrulama yükümlülükleri icra eden denetim organlarının denetim ve doğrulama yüklenimi uygulamaları incelenmekte olan denetim organından bağımsız incelemeciler tarafından en az üç yılda bir dış meslektaş incelemesine tabi tutulmalıdır.³⁸

³⁸ Denetim organları, GKGKDS çerçevesindeki ilk görevlerine başladıkları (yani alan çalışmasına) tarihten itibaren 3 yıl içinde bir meslektaş incelemesine tabi tutulmalıdır. Müteakip meslektaş incelemeleri 3 yılda bir yapılmalıdır. Dış meslektaş incelemesi gereklerini yerine getirmek üzere bu sürenin 3 aydan fazla aşılmasına ancak Genel Denetim Ofisi tarafından izin verilebilir ve bu izin sadece olağanüstü koşullarda talep edilmelidir.

Dış meslektaş incelemesi, incelemeye tabi dönem zarfında, incelenen denetim organının iç kalite kontrol sisteminin yeterli olup olmadığını ve kalite kontrol siyasetlerinin ve prosedürlerinin geçerli mesleki standartlara uygunluğu konusunda denetim organına makul güvence sağlamada uygun bulunup bulunmadığını belirlemelidir. Denetim organları meslektaş incelemesinin sonuçlarına göre gereken iyileştirici ve düzeltici tedbirleri almalıdır.

3.53 Dış meslektaş inceleme ekibinin elemanları aşağıdaki gerekleri yerine getirmelidir:

- a. İnceleme ekibinin her elemanı GKGDSD ve incelenmekte olan çalışmayı ilgilendiren kamu ortamı hakkında güncel bilgilere sahip olmalıdır.
- b. İnceleme ekibinin her elemanı (GKGDSD’de tanımlandığı gibi) incelenmekte olan denetim organından, onun personelinden ve dış meslektaş incelemesi için seçilen denetimlerden ve doğrulama yüklenimlerinden bağımsız olmalıdır. İnceleme ekibinin veya inceleme ekibi elemanının kendisinin denetim organının en son meslektaş incelemesini yapan denetim organını incelemesi mümkün değildir.
- c. İnceleme ekibinin her elemanı meslektaş incelemesinin nasıl yapılacağı konusunda bilgi sahibi olmalıdır. Bu tür bilgi iş başında eğitim, eğitim kursları yoluyla veyahut her ikisinden yararlanılarak sağlanabilir.

3.54 Meslektaş incelemesi aşağıdaki gerekleri yerine getirmelidir:

- a. Meslektaş incelemesi, denetim organının iç kalite kontrol siyasetlerinin ve prosedürlerinin, ilgili izleme prosedürlerinin, denetim ve doğrulama yüklenimi raporlarının, denetim ve doğrulama dokümanlarının ve gerekli diğer dokümanların (örneğin, bağımsızlık dokümantasyonunun, SME kayıtlarının ve istihdam, performans değerlendirme ve görevlendirme siyasetlerine uygunlukla ilgili personel yönetim dosyalarının) incelenmesini kapsamına almalıdır. İnceleme, ayrıca, ilgili kalite kontrol siyasetlerinin ve prosedürlerinin kavranmasının ve bunlara uygunluk değerlendirmesinin yapılması amacıyla denetim organının değişik kademelerindeki meslek personeli ile mülakatlar yapılmasını içermelidir.
-

-
- b. İnceleme ekibi, denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin inceleme için seçilmesinde aşağıdaki yaklaşımlardan birinden yararlanmalıdır: (1) incelenen denetim organı tarafından GKGDKS çerçevesinde yerine getirilen görevlerin makul bir çapraz kesitini veren denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin seçilmesi veyahut (2) GKGDKS çerçevesinde icra edilen bir ya da fazla görev dahil olmak üzere, incelenen denetim organının kalite kontrol gereklerine tabi çalışmalarının makul bir çapraz kesitini veren denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin seçilmesi.
- c. Meslektaş incelemesi, incelenen denetim organının kalite kontrol sisteminin bu organa çalışmalarının yürütülmesinde mesleki standartlara uygunluk konusunda makul güvence sağlamaya uygun olup olmadığı sonucuna varmak için makul bir temel oluşturmaya yetecek kadar kapsamlı olmalıdır. İnceleme ekibi, kendi meslektaş inceleme prosedürlerini verimli şekilde planlamak bakımından, incelenen denetim organının izleme çabalarının yeterliliğini ve sonuçlarını değerlendirmelidir.
- d. İnceleme ekibi, dış meslektaş incelemesi sonuçlarını ileten yazılı rapor ya da raporlar hazırlamalıdır. Rapor, incelemenin kapsamını ve bu kapsam üzerinde sınırlamalar bulunup bulunmadığını belirtmeli ve incelenen denetim organının denetim ve/veya doğrulama yüklenimi uygulamaları kalite kontrol sisteminin yeterli olup olmadığı ve denetim organına, incelenen yıl zarfında, denetimler ve doğrulama yüklenimleri ile ilgili olarak mesleki standartlara uygunluk konusunda makul güvence sağlamaya uygun bulunup bulunmadığı hakkında bir görüş bildirmelidir. Rapor, incelenen denetim organının bağlı olduğu mesleki standartları³⁹ belirtmelidir. Rapor, görüşteki herhangi bir değişikliğin gerekçelerini de açıklamalıdır. Görüşte değişiklik doğuran meseleler söz konusu olduğunda, incelemeyi yapanlar, incelenen denetim organına gerekli tedbirleri alma imkânını sağlama bakımından, bulguların ve tavsiyelerin detaylı bir açıklamasına ya meslektaş inceleme raporunda ya da ayrı bir görüş mektubunda veya yönetim mektubunda yer vermelidirler. Eğer bu tür bir mektup değişiklik yapılmış raporla birlikte iletilirse, yazılı rapor görüş mektubuna veya yönetim mektubuna atıfta bulunmalıdır.
-

³⁹ “Mesleki standartlar” incelenen denetim organı tarafından kullanılan hem denetim standartlarını hem de kalite kontrol standartlarını ifade etmektedir.

3.55 GKGDŞ çerçevesinde bir görevin yerine getirilmesi amacıyla taahhüt girişiminde bulunan denetim organları en son dış meslektaş inceleme raporunu ve görüş mektubunu ve sonradan sözleşme süresi zarfında alınan meslektaş inceleme raporlarını denetim ya da doğrulama yükleniminin karşı tarafına vermelidir. Dış meslektaş inceleme raporundaki veya görüş mektubundaki bilgiler, çoğu kez, denetim ya da doğrulama yüklenim hizmetlerinin satın alınması kararları ile doğrudan ilgilidir. Bir başka denetim organının çalışmalarına dayanan denetçiler denetim organının meslektaş inceleme raporunun ya da görüş mektubunun bir suretini talep etmeli ve denetim organı da talep söz konusu olduğunda meslektaş inceleme raporunu ve görüş mektubunu vermelidir.

3.56 Kamu denetim organları da ilgili gözetim organlarına dış meslektaş inceleme raporlarını iletmelidirler. Ayrıca, talep üzerine, meslektaş inceleme raporunun ve görüş mektubunun zamanında kamuoyunun istifadesine sunulması tavsiye olunur.

Dördüncü Bölüm :Finansal Denetimlerle İlgili Alan Çalışması Standartları

Giriş

4.01 Bu bölümde alan çalışması standartları gösterilmekte ve genel kabul görmüş kamu denetim standartları (GKGKDS) çerçevesinde yürütülen finansal denetimler ile ilgili yönlendirici ilkeler yer almaktadır. Finansal denetimler Amerika Yeminli Serbest Mali Müşavirler Enstitüsüne (AYSMME) göre yapılan ve ASYMME Denetim Standartları Tebliğlerince yönlendirilen çalışmalardan oluşur. Birleşik Devletler Sayıştay Başkanınca resmî bir bildirimle kapsam dışında bırakmadıkça, GKGKDS, ASYMME'nin denetimlerle ilgili genel kabul görmüş alan çalışması standartlarını ve konuyla ilgili Denetim Standartları Tebliğlerini içerir.⁴⁰ Bu bölümde ASYMME'nin alan çalışması standartları belirlenmekte ve GKGKDS çerçevesinde yürütülen finansal denetimlerle ilgili ilave standartlar gösterilmektedir.

4.02 Kamu ortamında icra edilen finansal denetimler, esas olarak, finansal tabloların denetimlerini kapsar.⁴¹ Denetim Standartları Tebliğleri, uygunluk denetimi, özel raporlar⁴² hazırlanması, hizmet organizasyonlarının denetimleri, geçici finansal bilgilerle ilgili incelemeler, sigortacılar ve diğer bazı talep sahipleri için mektuplar hazırlanması gibi kamu ortamında gerçekleştirilebilen diğer türdeki finansal denetimleri yönlendirir ve bunlara rehberlik eder. Bu diğer hizmetler finansal tabloların denetimi ile birlikte icra edilebilir.

AYSMME Alan Çalışması Standartları

4.03 ASYMME'nin alan çalışmasına ilişkin genel kabul görmüş üç standardı şunlardır:

a. Çalışma yeterli şekilde planlanmalı ve, varsa, asistanlara gerektiği şekilde nezaret edilmelidir.

⁴⁰ Sayıştay Başkanı bugüne kadar alan çalışma standartlarından veya Denetim Standartları Tebliğlerinden herhangi birini kapsam dışında bırakmamıştır.

⁴¹ "Finansal Tablolar" terimi, beraberindeki notlar dahil olmak üzere, muhasebe kayıtlarından türetilen ve bir kurumun ekonomik kaynaklarını ya da yükümlülüklerini tanımlanabilir bir çerçeveye, genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine veya başka bir kapsamlı muhasebe temeline uygun olarak belli bir zaman noktasında ya da bir zaman periyodundaki değişiklikler itibarıyla iletmeyi hedefleyen finansal veriler sunumunu ifade eder. Finansal tabloların denetimleri, açıklanmış kriterlere uygun olarak finansal tabloların dürüst şekilde sunumu hakkında belli derecede güvence sağlamak üzere taahhüt ettikleri ve ASYMME Denetim Standartları Tebliğlerince yönlendirilen bütün hizmetleri kapsar.

⁴² "Özel rapor" terimi şunlarla ilgili olarak verilen denetçi raporlarını ifade eder: (1) GKGMP dışında kapsamlı bir muhasebe temeline uygun olarak hazırlanan finansal tablolar; (2) bir finansal tablonun belirlenmiş öğeleri, hesapları veya kalemleri; (3) denetlenen finansal tablolar ile ilgili olarak sözleşmenin ya da idari düzenleme şartlarının gereklerine uygunluk; (4) sözleşmelere veya idari düzenleme hükümlerine uygunluğa yönelik finansal sunumlar veyahut (5) belirlenmiş formatta denetçi raporunu gerektiren ve belirlenmiş biçimlerde ve programlar çerçevesinde sunulan finansal bilgiler. GKGKDS'ye göre, GKGMP dışında kapsamlı bir muhasebe temeline uygun olarak hazırlanan finansal tabloların denetimleri GKGKDS'nin GKGMP'ye uygun olarak hazırlanan finansal tabloların denetimi için geçerli şartları ne ise onlara tabidir.

b. Denetimin planlanması ve uygulanacak testlerin niteliğinin, zamanının ve büyüklüğünün belirlenmesi amacıyla iç kontrol⁴³kâfi derecede kavranmalıdır.

c. Denetime tabi finansal tablolar hakkında bir görüş için makul bir temel oluşturmak üzere teftiş, gözlem, sorgulamalar ve doğrulamalar yoluyla kafi miktarda uygun kanıt elde edilmelidir.

4.04 Denetçiler, bir kamu kurumunun veya devletten ödül alan bir kuruluşun denetimlerine AYSMME standartlarını ve ilgili yönlendirici ilkeleri uygularken meslekî değer hükminden yararlanmalı ve kullanıcıların ihtiyaçlarını dikkate almalıdırlar. Örneğin, denetçiler, denetlenen kurumun kamusal hesap verme sorumluluğu, çeşitli yasal ve idarî düzenleme gereklilikleri ve kamu programlarının öngörülebilirliği ve duyarlılığı nedeniyle özel sektördeki denetimlerdekinden daha düşük düzeylerde önemlilik seviyeleri belirleyebilirler. Ayrıca, denetçilerin, denetlenen kurumun daha önce raporlanan iç kontrol zaafaları konusunda gözetim görevlilerinin gösterdikleri endişeler karşısında duyarlı olmaları gerekir. Dolayısıyla, bu tür bir iç kontrol etkililiğine dayanmayı düşünmeseler bile, denetçilerin raporlanan zaafaları gidermek üzere iç kontrolde yapılan değişikliklerin etkililiğini test etmeleri gerekebilir.

GKGKDS'nin Öngördüğü İlave Standartlar

4.05 GKGKDS, finansal denetimler bakımından AYSMME Denetim Standartları Tebliğlerinde yer alan gerekliliklerin ötesine geçen ilave standartlar öngörmektedir. Denetçilerin, raporlarında GKGKDS'yi kaynak olarak gösterdiklerinde bu ilave standartlara uymaları gerekir. GKGKDS'nin öngördüğü ilave standartlar şunlarla ilgilidir:

- a. denetçinin kurduğu iletişim (4.06 ila 4.13 numaralı paragraflara bakın);
- b. önceki denetimler ve doğrulama yüklenimleri sonuçlarının değerlendirilmesi (4.14 ila 4.16 numaralı paragraflara bakın);

⁴³ AYSMME Standartları, Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan "İç Kontrol- Bütünsel Çerçeve" başlıklı dokümanda yer alan konseptleri içerir. İç kontrol birbirleriyle bağlantılı beş öğeden meydana gelir: (1) kontrol ortamı, (2) risk değerlendirmesi, (3) kontrol faaliyetleri, (4) bilgi ve iletişim ve (5) izleme. İç kontrolün amaçları şunlarla ilgilidir: (1) finansal raporlama, (2) faaliyetler ve (3) uygunluk. Varlıkların korunması bu amaçların bir alt ögesidir. Bu açıdan, iç kontrol, varlıkların yetkisiz şekilde edinilmesinin, kullanılmasının veya elden çıkarılmasının önlenmesi veya gecikmesiz ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır.

-
- c. sözleşme hükümlerinin ya da bağış anlaşmalarının ihlalinden veyahut suiistimalinden kaynaklanan yanıltıcı beyanların ortaya çıkarılması (4.17 ila 4.20 numaralı paragraflara bakın);
 - d. finansal denetim bulgusunun öğelerinin ortaya konması (4.21 numaralı paragrafa bakın); ve
 - e. denetimin belgelenmesi (4.22 ila 4.26 numaralı paragraflara bakın).

**Denetçinin
Kurduğu
İletişim**

4.06 GKGKDS çerçevesinde yürütülen finansal denetimler ile ilgili olarak denetçinin kurduğu iletişimi konu alan standart şu şekildedir:

Denetçiler, planlanan testin ve raporlamanın ve sağlanan güvence düzeyinin niteliği, zamanlaması ve genişliği hakkındaki bilgileri denetlenen kurumun üst görevlilerine ve denetim için sözleşme yapan veya denetimi talep eden kişilere iletilmelidirler.

4.07 AYSMME standartları ve GKGKDS denetçilerin müşteri ile bir mutabakat oluşturmasını ve denetim komiteleri ile iletişim kurmalarını öngörmektedir. GKGKDS denetçilerin iletişim kurmaları gereken tarafları genişletmekte ve bunların ilgili tarafların ihtiyaçlarının veya beklentilerinin yanlış yorumlanabilme riskini azaltmak amacıyla, denetçi raporlaması ile ilgili herhangi bir potansiyel sınırlama dahil olmak üzere spesifik bilgileri finansal denetimin planlama aşamalarında bildirmelerini gerekli görmektedir. Yazılı iletişim tercih edilmekle birlikte, denetçiler, iletişimin biçimini, içeriğini ve sıklığını belirlemek üzere meslekî yargılarından yararlanmalıdırlar. Denetçiler, uygunsa, bilgilerin iletimi için taahhüt mektubundan yararlanabilirler. Denetçiler iletişimi denetim dokümantasyonunda belgelemelidirler.

4.08 Denetçiler kendilerinin taahhüt ile ilgili sorumluluklarını denetlenen kurumun uygun düzeydeki görevlilerine ve;

- a. denetlenen kurum başkanına,
 - b. denetim komitesine veya yönetim kuruluna veyahut denetim komitesinin bulunmaması halinde dengi gözetim organına, ve
-

c. finansal raporlama süresi ile ilgili olarak kâfi derecede yetkiye ve sorumluluğa sahip kişiye, örneğin baş mali görevliye

iletmelidirler.

4.09 Denetçilerin, denetimi denetlenen kurumun görevlileri dışındaki bir taraf ile yapılan sözleşme gereğince veyahut üçüncü kişinin talebi uyarınca yaptıkları durumlarda denetçiler ayrıca, denetim sözleşmesini yapan veya denetimi talep eden kişilerle, örneğin sözleşmeyi yapan görevlilerle veyahut yasama komitelerinin üyeleri veya personeli ile iletişim kurmalıdırlar. Denetçiler denetimi yasa veya düzenleyici idarî tasarruf gereğince yapıyorlarsa, denetlenen üzerinde gözetim yetkisine sahip yasama komitelerinin üyeleri veya personeli ile iletişimde bulunmalıdırlar.⁴⁴ Denetçiler sorumlu kamu denetim organı ve/veya denetlenen kurum yönetimi ile olan iletişimlerini koordine etmelidirler ve ilgili tarafları bilgilendirmek için taahhüt mektubundan yararlanabilirler. Eğer bir denetim tamamlanmadan önce sona ererse, denetçiler çalışmanın sonuçlarını özetleyen bir notu hazırlayıp kayda geçmeli ve denetimin sona ermesinin nedenlerini açıklamalıdırlar. Bundan başka, denetçiler, denetimin sona erme gerekçesini, tercihen yazılı olarak denetlenen kurumun yönetimine, denetimi talep eden kuruma ve ilgili diğer görevlilere bildirmelidirler. Bu bildirim belgelenmelidir.

4.10 Sağlanan hizmetlerin ve güvence düzeyinin niteliği hakkında bilgi verirken denetçiler, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün ve yasalara, düzenleyici idarî tasarruflara ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmasına uygunluğun testten geçirilmesi ile ilgili olarak planladıkları çalışmalarına ve raporlamalarına özel olarak değinmelidirler. Denetimin planlama aşamalarında denetçiler, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün ve yasalara, düzenleyici idarî tasarruflara ve sözleşmeler veya bağış anlaşmaları hükümlerine uygunlukla ilgili test ve raporlama sorumluluklarını bildirmelidirler.

⁴⁴ Bu gereklilik, sadece, 1994 tarihli Kamu Yönetimi Reformu Kanunu ile genişletilen 1990 tarihli Baş Mali Görevliler Kanunu tarafından spesifik bir kuruluşun finansal tablolarının denetiminin öngörülmesi örneğinde olduğu gibi, yasanın veya düzenleyici idarî tasarrufun denetlenecek kurumu özel olarak belirlediği durumlar için geçerlidir. 1996 tarihli Tek Denetim Kanunu Değişiklikleri tarafından denetimlerin öngörülmesi örneğinde olduğu gibi, finansal tabloların denetimi yetkisinin özel olarak belirtilmeyen kurumlara uygulanması halleri hariçtir.

Bu tür bir bildirim, iç kontrolla ve yasalar, düzenleyici idarî tasarruflar sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları tarafından veya başka bir şekilde gerekli görülen uyma yükümlülüğü ile ilgili olarak yapılan ilave testlerin niteliğini ve denetçilerin finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ve yasalara, düzenleyici idarî tasarruflara ve sözleşmeler hükümlerinde veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkında görüş verme niyetinde olup olmadıklarını içermelidir.

4.11 Kendilerinin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolla ve yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk ile ilgili test ve raporlama sorumluluklarının sınırlılıklarının anlaşılmasına yardımcı olmak üzere, denetçiler bu sorumlulukları diğer iç kontrol ve uygunluk denetimleri ile karşılaştırmayı düşünebilirler. 4.12 4.13 numaralı paragraflarda yapılan tartışma finansal raporlama ve uygunluk üzerindeki iç kontrolla ilgili test ve raporlama konusunda denetlenen kurum görevlilerine ve ilgili diğer üçüncü kişilere olan sorumluluklarını açıklamada denetçilere yardımcı olabilir.

4.12 Bir finansal tablo denetiminde, finansal raporlama üzerindeki iç kontrolla ve yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler veya bağış anlaşmaları hükümlerine uygunluk ile ilgili testler denetçilerin finansal tablolar hakkındaki görüşünü veyahut finansal verilerle ilgili vargılarını destekleyen kanıtlara katkıda bulunur. Ne var ki, bu tür testler, genellikle, finansal raporlama üzerindeki iç kontrol veya yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkında görüş bildirmede kapsam bakımından yeterli değildir. Bazı rapor kullanıcılarının ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla, yasalar ve düzenleyici idari tasarruflar; zaman zaman bu alanların kapsam eksikliğini giderme yönünde finansal raporlama üzerindeki kontrolla ve yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunlukla ilgili olarak gerçekleştirilecek testi ve raporlamayı gösterir.⁴⁵

⁴⁵Örneğin, 1996 tarihli Tek Denetim Kanunu Değişiklikleri çerçevesinde eyalet ve yerel idare kuruluşlarının ve federal ödüllerden yararlanan kâr amacı gütmeyen kuruluşların denetimleri taahhüt edildiğinde, denetçiler Yönetim ve Bütçe Ofisinin tek denetimler ile ilgili A-133 numaralı Sirkülerini çok iyi bilmeleri gerekir. Yasa ve sirküler, esas olarak iç kontrol ve yasalara ve düzenleyici idari tasarruflara uygunluk alanlarında, bu dokümanın 4 ve 5 numaralı bölümlerindeki standartlarda yer alan asgari gereklilikleri aşan spesifik gereklilikleri içermektedir. 1994 tarihli Kamu Yönetimi Reformu Kanunu ile genişletilen 1990 tarihli Baş Mali Görevliler Kanunu gereğince yürütülen denetimler için de iç kontrol ve uygunluk alanlarında Yönetim ve Bütçe Ofisi tarafından belirlenen spesifik denetim gereklilikleri söz konusudur. Ayrıca, bazı eyaletler ve yerel idareler tarafından denetçilerin denetimin planlanmasında göz önünde bulundurulmaları gereken ilave denetim gereklilikleri öngörülebilir.

4.13 Denetçilerin, finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ve yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler hükümlerine ve bağış anlaşmalarına uygunluk ile ilgili ilave testleri gerçekleştirmelerinden ve sonuçları raporlamalarından sonra bile, hâlâ, denetlenen kurum görevlilerinin veya denetim için sözleşme yapan veya denetimi talep eden kişilerin makul ihtiyaçları karşılanmamış olabilir. Denetçiler, bu amaçları gerçekleştirmek üzere, AYSMME'nin Doğrulama Yüklenimleri Standartları hakkındaki Tebliğlerinden ve GKGKDS ilave şartlarından (6 numaralı bölüme bakın) veya performans denetim standartlarından (7 ve 8 numaralı bölümlere bakın) yararlanmak suretiyle, iç kontrollerle ve yasalara, düzenleyici idari tasarruflara ve sözleşmeler ve bağış anlaşmaları hükümlerine uyma ile ilgili ilave testler yaparak bu ihtiyaçları karşılayabilirler.

**Önceki
Denetimlerin ve
Doğrulama
Yüklenimlerinin
Sonuçlarının
Değerlendirilmesi**

4.14 GKGKDS çerçevesinde daha önce icra edilmiş denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi ile ilgili standart şu şekildedir:

Denetçiler önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarını değerlendirmeli ve yapılmasına girişilen denetimin amaçlarını doğrudan doğruya ilgilendiren ve bilinen önemli bulguları ve tavsiyeleri izlemelidir.

4.15 Denetçiler, denetlenen kurum görevlilerinden, yapılmasına girişilen denetimin amaçları ile bağlantılı daha önceki finansal denetimleri, doğrulama yüklenimlerini, performans denetimlerini ve diğer incelemeleri bildirmelerini ve raporlanabilme koşulları ile ilgili olanlar dahil olmak üzere, önemli bulgulara ve tavsiyelere⁴⁶ yönelik düzeltici tedbirleri belirtmelerini istemelidirler. Örneğin, bir kurumun bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemleri hakkındaki bir denetim raporu, eğer kurum bu tür sistemlerden kendi muhasebe bilgilerinin işlenmesinde yararlanıyorsa, finansal denetimi ile ilişkili olabilen önemli bulguları içerebilir. Denetçiler, (1) dikkate alınacak önceki dönemlerin, (2) denetimi etkileyen önemli bulguların ve tavsiyelerin izlenmesi için gereken çalışmaların miktarının ve (3) eldeki denetimin planlanmasındaki risk değerlendirmesi ve denetim prosedürleri üzerindeki etkinin belirlenmesinde mesleki yargılarından yararlanmalıdırlar.

⁴⁶ Önemli bulgular ve tavsiyeler, eğer düzeltilmezlerse, denetçilerin çalışmalarının sonuçlarını ve denetçilerin bu sonuçlar hakkındaki vargılarını ve tavsiyelerini etkileyebilen meselelerdir.

4.16 Önemli bulgulara ve tavsiyelere sürekli olarak özen gösterilmesi denetçilerin çalışmalarının yararlarının elde edilmesinin temini bakımından önemlidir. Aslında, denetlenen kurum yönetimi denetçilerin bulgularına ve tavsiyelerine karşılık olarak anlamlı ve etkili düzeltici tedbiri aldığıda denetim çalışmalarının yararları kendini gösterir. Denetlenen kurum yöneticileri kendilerine iletilen denetim bulgularını ve tavsiyelerini çözüme kavuşturmaktan ve bunların durumunu izleyecek bir yöntem geliştirmekten sorumludurlar. Eğer denetlenen kurum yönetimi böyle bir yöntem geliştirmemişse, denetçiler kendi yöntemlerini oluşturmayı düşünebilirler.

**Sözleşme
Hükümleri veya
Bağış
Anlaşmaları
İhlalleri veyahut
Kötüye
Kullanmadan
Kaynaklanan
Yanılıcı
Beyanların
Ortaya
Çıkarılması**

4.17 GKGDSS çerçevesinde icra edilen finansal denetimler açısından sözleşme hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının ihlalleri veyahut kötüye kullanma hakkındaki standart şu şekildedir:

a. Denetçiler; denetimi finansal tablo tutarlarının belirlenmesi veya denetim amaçları bakımından anlamlı diğer finansal veriler üzerinde doğrudan ve önemli bir etkiye sahip olan sözleşme hükümleri ve bağış anlaşmaları ihlallerinin sonucu olarak meydana gelen yanılıcı beyanların ortaya çıkarılmasının makul güvencesini sağlayacak şekilde dizayn etmelidirler. Eğer, finansal tablo tutarlarının belirlenmesi veya denetim amaçları bakımından anlamlı diğer finansal veriler üzerinde dolaylı ve önemli bir etkiye sahip olabilen sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin var olma ihtimali konusunda kanıtlar ortaya koyan spesifik bilgiler denetçilerin dikkatine çarparsa, denetçiler, özellikle, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin oluşmuş olup olmadığının veya oluşmuş olma ihtimalinin bulunup bulunmadığının araştırılmasına yönelik denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

b. Denetçiler kötüye kullanmaya işaret eden durumlar veya işlemler karşısında uyanık olmalı ve eğer finansal tablo tutarlarını veya diğer finansal verileri önemli derecede etkileyebilen kötüye kullanma işaretleri mevcutsa, denetçiler özellikle, kötüye kullanmanın oluşmuş olup olmadığının ve finansal tablo tutarları veya diğer finansal veriler üzerindeki etkinin araştırılmasına yönelik denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

4.18 ASYMME standartları ve GK GKDS denetçilerin finansal tablo tutarlarındaki ve denetim amaçları bakımından anlamlı⁴⁷ diğer finansal verilerdeki hileli fiilden doğmuş önemli yanıltıcı beyanlar riskini değerlendirmelerini ve bu değerlendirmeyi uygulayacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasında dikkate almalarını öngörmektedir.⁴⁸ Denetçilerin, ayrıca, denetimi doğrudan önemli yasa dışı fiillerden (yasa ve yönetmelikler ihlallerinden) kaynaklanan önemli yanıltıcı beyanların ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde tasarımları ve dolaylı yasa dışı fiiller⁴⁹ oluşmuş olma ihtimali karşısında uyanık olmaları gerekli görülmektedir.⁵⁰ GK GKDS uyarınca, denetçilerin hileli davranıştan ve yasa dışı fiillerden kaynaklanan önemli yanıltıcı beyanların ortaya çıkarılmasındaki sorumlulukları ne ise sözleşme hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının ihlallerinden kaynaklanarlarda da aynı sorumlulukları bulunmaktadır. Denetçiler, denetimi, sözleşmeler hükümlerinin ve bağış anlaşmalarının doğrudan ve önemli ihlallerinden kaynaklanan önemli yanıltıcı beyanların ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde tasarlamalıdır. Eğer, finansal tablolar üzerinde önemli ve dolaylı bir etkisi bulunan veya denetim amaçlarının gerçekleşmesi bakımından ihtiyaç duyulan diğer finansal veriler üzerinde anlamlı ve dolaylı bir etkiye sahip olan sözleşmeler hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının ihlali ihtimalinin mevcut olduğu konusunda kanıtlar ortaya koyan spesifik bilgiler kendilerine ulaşırsa, denetçiler, özellikle, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin vuku bulmuş olup olmadığına veya vuku bulmuş olma ihtimalinin bulunup bulunmadığına araştırılmasına yönelik denetim prosedürlerini uygulamalıdır.

⁴⁷ “Önemli” ve “anlamlı” terimleri GK GKDS çerçevesinde eşanlamlıdır. “Önemli” terimi ASYMME standartlarında finansal tabloların denetimleri ile ilişkili olarak kullanılmaktadır. “Anlamlı” terimi ise, “önemli” teriminin genellikle kullanılmadığı, GK GKDS tarafından düzenlenen diğer tür denetimlerle, örneğin performans denetimleri ile ilişkili olarak kullanılmaktadır.

⁴⁸ Finansal tablolar denetiminde iki tür yanıltıcı beyan denetçilerin yolsuzluğu düşünmelerine uygundur: hileli finansal raporlamadan kaynaklanan yanıltıcı beyanlar ve varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan yanıltıcı beyanlar. Hileli fiili hatadan ayıran başlıca faktör, dayanak oluşturan ve finansal tablolarda yanıltıcı beyana yol açan eylemin kasti olup olmamasıdır.

⁴⁹ Dolaylı yasa dışı fiiller, finansal tablolar üzerinde önemli ama dolaylı etkileri bulunan yasa ve yönetmelik ihlalleridir.

⁵⁰ Aslında belli bir fiilin yasa dışı olup olmadığı için mahkemenin veya diğer hüküm organının nihai kararını beklemek gerekir. Dolayısıyla, kendilerinin yasa dışı bir fiilin meydana gelmiş olma ihtimali sonucuna varmalarına yol açan konuları ortaya çıkardıklarında denetçiler bir yasa dışılık hükmü verdikleri imasında bulunmamalıdır.

4.19 Kötüye kullanma, hileli davranıştan, yasa dışı fiillerden ve sözleşmeler hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının ihlallerinden farklıdır. Kötüye kullanım meydana geldiğinde, yasa, yönetmelik veyahut sözleşme hükmünün veya bağış anlaşmasının ihlali söz konusu değildir. Daha doğrusu, ihtiyatlı bir kişinin, olgulara ve koşullara göre, makul ve gerekli iş pratiği olarak değerlendireceği davranışla mukayese edildiğinde, kötüye kullanma yetersiz veya hatalı bir davranış ifade etmektedir.⁵¹ Denetçiler kötüye kullanmaya işaret eden durumlar veya işlemler konusunda uyanık olmalıdırlar. Kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğuna işaret eden bilgiler (denetim prosedürleri, yolsuzluk, telefon hattından alınan ihbarlar vasıtasıyla veya yollarla) kendilerine ulaşırsa, denetçiler olası bir kötüye kullanmanın finansal tablo tutarları veya diğer finansal verileri önemli derecede etkileme olasılığının bulunup bulunmadığını değerlendirmelidirler. Eğer finansal tablo tutarlarını veya diğer finansal verileri önemli derecede etkileyen olası bir kötüye kullanmanın emareleri varsa, denetçiler, zorunlu olarak, (1) kötüye kullanmanın vuku bulup bulmadığını belirlemek ve vuku bulmuşsa kötüye kullanmanın finansal tablo tutarları veya diğer finansal veriler üzerindeki etkisini saptamak üzere denetim evrelerini ve prosedürlerini genişletmelidirler. Denetçiler, olası kötüye kullanmanın önemliliği ve denetim evrelerini ve prosedürlerini genişletmeye ihtiyaç duyup duymadıkları hakkında değer yargısında bulunurken, hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate almalıdırlar. Ancak, kötüye kullanmanın belirlenmesi öznel olduğundan, denetçilerden kötüye kullanmanın ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlamaları beklenmez.

4.20 Potansiyel soruşturmalara veya kovuşturmalara veyahut her ikisine de müdahale eder durumda olmamak amacıyla denetçiler olası hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin belirtilerini araştırırken mesleki değer yargısından yararlanmalıdırlar.

⁵¹ Örneğin, bir finansal tablo denetiminde denetçiler, üst yönetim görevlilerinin, iş seyahati amaçlarını karşılamada uygun olabilecek daha az masraflı mahaller yerine kişisel gerekçelerle seçilen mahallere seyahat etmeleri örneğinde olduğu gibi hassas harcamaları incelerken kötüye kullanmayı ortaya çıkarabilirler. Denetçiler, genellikle, üst yönetim görevlilerin seyahat masraflarını finansal tablolar açısından nicel anlamda önemli görmedikleri halde, bu masraf finansal tablolar bakımından, çoğu kez nitel anlamda önemli sayılır.

Bazı koşullar altında yasalar, yönetmelikler veya politikalar denetçilerin belli türdeki hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri ve kötüye kullanma emarelerini denetim evrelerini ve prosedürlerini genişletmeden önce emniyete veya soruşturma makamlarına bildirmelerini gerekli görmektedir. Ayrıca, denetçilerin, soruşturmaya müdahale eder durumda olmamaları için, taahhüt veya taahhüdün bir kısmı ile ilgili çalışmalardan çekilmeleri ve ilave çalışmalarını ertelemeleri gerekli görülebilir.

**Bulgunun
Öğelerinin
Ortaya Konması**

4.21 Problemler saptandığında, denetim bulgularının, örneğin iç kontroldaki yetersizliklerin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın, çoğu kez, kriterlerin, koşulun ve etkinin ve ayrıca nedenin öğelerini içerdiği görülmüştür. Ancak, bir bulgu için ihtiyaç duyulan öğeler bütünüyle denetimin amaçlarına bağlıdır. Dolayısıyla bir bulgu ya da bulgular seti denetim amaçları karşılandığı ölçüde eksiksizdir. Problemler saptandığında, mümkün olduğu ölçüde denetçiler raporlarının oluşturulmasını kolaylaştırmak üzere bulgunun öğelerini ortaya koyacak şekilde denetim prosedürlerini planlamalıdır (Bulgunun öğelerinin tasviri için 5.15 numaralı paragrafa bakın).

**Denetim
Dokümantasyonu**

4.22 GKGKDS çerçevesinde yürütülen finansal denetimler ile ilgili denetim dokümantasyonu hakkındaki standart şu şekildedir:

Denetimin planlanması, icra edilmesi ve raporlanması ile ilgili denetim dokümantasyonu daha önceden denetimle bağlı bulunmayan deneyimli bir denetçiye denetim dokümanlarından hareketle denetçilerin anlamlı değer hükümlerinin ve vargılarının dayanağını oluşturan kanıtları araştırmasına imkân veren yeterli miktarda bilgileri içermelidir. Denetim dokümantasyonu, denetçiler raporlarını vermeden önce, bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin dayanağını ihtiva etmelidir.

4.23 AYSMME standartları ve GKGKDS denetçilerin denetim dokümantasyonu hazırlamalarını ve muhafaza etmelerini gerekli görmektedir. Denetim dokümantasyonunun şekli ve içeriği belli bir denetimin koşullarını karşılayacak şekilde tasarlanmalıdır.

Denetim dokümanlarının içerdiği bilgiler denetçilerin mesleki standartlara göre yürütmüş oldukları çalışmaların ve ulaşılmış oldukları sonuçların temel kaydını oluşturur. Denetim dokümantasyonunun niceliği, türü ve içeriği denetçilerin meslekî değer yargılarına bağlı bir meseledir.

4.24 Denetim dokümantasyonu (1) denetçi raporu için temel bir dayanak sağlamaya, (2) denetimin icrasında ve gözetiminde denetçilere yardımcı olmaya, ve (3) denetim kalitesinin gözden geçirilmesine imkân vermeye yarar. Denetim dokümantasyonu hazırlığı, hedefinin ve kaynağının ve denetçilerce ulaşılan sonuçların açık ve seçik anlaşılmasını sağlayacak şekilde ve gerektiği gibi detaylı olmalıdır. Denetim dokümantasyonu, denetim raporunun içerdiği bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler arasında net bir bağlantı sağlayacak şekilde ve gerektiği gibi organize edilmelidir. GKGKDS çerçevesinde yürütülen denetimlerle ilgili denetim dokümanları, AYSMME standartlarında veya GKGKDS'deki başka bir yerde açıkça ele alınmayan aşağıdaki ilave kalemleri içermelidir:

- a. denetimin amaçları, kapsamı ve metodolojisi,
- b. bazı ilave kamu denetim standartlarının uygulanmadığına veyahut geçerli standarda uyulmadığına ilişkin denetçilerin tespiti, bunun gerekçeleri ve geçerli standarda uyulmamasının denetim üzerinde yapmış olduğu veya yapmış olabileceği bilinen etki,
- c. elde edilen kanıt bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine son derecede bağlı ve denetimin amacı bakımından önemli olduğunda ve denetçiler bilgileri üreten bu bilgisayarlaştırılmış sistemler üzerindeki iç kontrolün etkililiğine güven duymadıklarında planlanan denetim prosedürlerinin denetim amaçlarını gerçekleştirebilecek şekilde tasarlandığı hakkında denetçilerin değerlendirmesi. Denetim dokümantasyonu, özellikle, (1) planlanan denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve büyüklüğünün belirlenmesinin gerekçesini; (2) bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemi dışında üretilen yararlanılabilir kanıtların türlerini ve yeterliliklerini ve/veya bilgisayarlaştırılmış bilgi sisteminden üretilen verilerin doğrudan testi ile ilgili planları; ve toplanacak kanıtların denetimin amaçlarına ulaşılması bakımından makul bir temel oluşturmuyorsa, denetim raporu üzerindeki etkisini ele almalıdır.⁵²

⁵² Bu dokümantasyon gerekliliği denetçilerin iç kontrol testi ile ilgili sorumluluğunu artırmamakta, ama denetim amaçlarının karşılandığının ve denetim riskinin kabul edilebilir düzeye indirildiğinin güven altına alınmasında denetçilere yardımcı olmayı hedeflemektedir.

d. denetim raporu verilmeden önce, denetim raporundaki bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin dayanağını oluşturan çalışmaların gözetim amacıyla gözden geçirilmesinin kanıtları.

4.25 GK GKDS denetimleri; federal, eyalet ve mahalli idarelerin ve diğer organizasyonların ortak menfaate yönelik programların denetiminde işbirliğinde bulunmaları ve bu nedenle denetçilerin diğerlerinin çalışmalarından yararlanmaları ve denetim çabalarında mükerrerlikten kaçınmaları varsayımına dayanmaktadır. Denetçiler, denetim dokümanlarının, talep üzerine, zamanlı bir şekilde diğer denetçilerin veya inceleme yapan kişilerin istifadesine sunulması için gereken düzenlemeleri yapmalıdırlar. GK GKDS denetimleri ile ilgili sözleşmeye dayalı düzenlemeler diğer kişilerin denetçilerin çalışmalarına dayanmalarını sağlamak üzere, denetim dokümanlarına eksiksiz ve zamanında erişime imkân vermelidir.

4.26 Denetim organlarının belli herhangi bir yüklenimle ilgili denetim dokümanlarını işin gereğine uygun şekilde koruma altına almaları gerekir. Denetim organları, kurum dışındaki kişiler tarafından denetim dokümanlarına erişimle ilgili taleplerle ve özellikle kurum dışındaki kişilerin doğrudan doğruya denetlenen kurumdan sağlayamadıkları bilgileri denetçilerden sağlamaya girişmeleriyle ilgili durumları çözecek açık ve seçik şekilde tanımlanmış politikalar ve kriterler oluşturmalıdırlar. Bu tür politikaların oluşturulmasında denetim organlarının, denetlenen kurum veya denetim organları için geçerli yasaları ve yönetmelikleri dikkate almaları gerekir.

Beşinci Bölüm :Finansal Denetimlerle İlgili Raporlama Standartları

Giriş

5.01 Bu bölüm raporlama standartlarını göstermekte ve genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına (GKGKDS) göre yürütülen finansal denetimler için yönlendirici ilkeleri vermektedir. Finansal denetimler, Amerika Yeminli Serbest Mali Müşavirler Enstitüsü (AYSMME) genel kabul görmüş denetim standartlarına ve ilgili Denetim Standartları Tebliğlerine göre yürütülen bütün çalışmaları kapsamaktadır. Birleşik Devletler Sayıştay Başkanı resmî bir tebliğle kapsam dışına çıkarmamışsa, GKGKDS AYSMME raporlama standartlarını ve Denetim Standartları Tebliğlerini içermektedir.⁵³ Bu bölüm, AYSMME raporlama standartlarını tanımlamakta ve GKGKDS çerçevesinde yürütülen finansal denetimler ile ilgili ilave standartları göstermektedir.

5.02 Bir kamu ortamında icra edilen finansal denetimler, esas itibariyle, finansal tabloların denetimlerini içermektedir. AYSMME Denetim Standartları Tebliği de uygunluk denetimi, özel raporlar hazırlanması, hizmet organizasyonlarının denetimleri, geçici finansal veri incelemeleri ve sigortacılara ve talepte bulunan diğer bazı kişilere mektuplar verilmesi gibi bir kamu ortamında gerçekleştirilebilecek olan diğer türdeki finansal denetimleri düzenlemekte ve bunlarla ilgili yönlendirici ilkeleri vermektedir. Bu diğer hizmetler bir finansal tablolar denetimi ile birlikte icra edilebilir.

ASYMME'nin Raporlama Standartları

5.03 AYSMME'nin genel kabul görmüş dört raporlama standardı şunlardır:

- a. Rapor, finansal tabloların genel kabul görmüş muhasebe prensiplerine göre sunulup sunulmadığını bildirmelidir.**
- b. Rapor, önceki dönemle ilişkili olarak carî dönemde, içinde süreklilik gözetilmeyerek uyulmayan muhasebe prensiplerinin yer aldığı koşulları belirtmelidir.**
- c. Raporda aksi belirtilmedikçe, finansal tablolardaki bilgilendirici açıklamalar makul ölçüde yeterli sayılmalıdır.**

⁵³ Bugüne kadar, Sayıştay Başkanının kapsam dışında bıraktığı raporlama standardı veya Denetim Standardı Tebliği bulunmamaktadır.

d. Rapor, ya bir bütün olarak finansal tablolar hakkında bir görüş ifadesini ya da görüş ifade edilememesinin yarattığı etki hakkında bildirim içermelidir. Genel Bir görüş ifade edilemezse, bunun gerekçeleri belirtilmelidir. Denetçinin isminin finansal tablolarla birlikte bulunduğu bütün bu durumlarda rapor, varsa, denetçinin çalışmalarının karakterini net bir şekilde göstermeli ve denetçinin üstlendiği sorumluluğun derecesini belirtmelidir.

GKGKDS'nin Finansal Denetimler İçin Öngördüğü İlave Raporlama Standartları

5.04 GKGKDS, finansal denetimler için AYSMME Denetim Standartlarında yer alan gerekliliklerin dışında ilave raporlama standartları öngörmektedir. Denetim raporlarında GKGKDS'ye atıfta bulunuyorlarsa, denetçilerin bu ilave standartlara uymaları gerekir. GKGKDS'nin ilave standartları aşağıdaki hususlar hakkındadır:

- a. denetçilerin GKGKDS'ye uydularının raporlanması (5.05 ila 5.07 numaralı paragraflara bakın);
- b. iç kontrol ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uyma hakkında raporlamada bulunulması (5.08 ila 5.11 numaralı paragraflara bakın);
- c. iç kontrol yetersizliklerinin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın raporlanması (5.12 ila 5.25 numaralı paragraflara bakın);
- d. sorumlu görevlilerin görüşlerinin raporlanması (5.26 ila 5.30 numaralı paragraflara bakın);
- e. ayrıcalıklı konumdaki ve gizli bilgilerin raporlanması (5.31 ila 5.33 numaralı paragraflara bakın);
- f. raporun verilmesi ve dağıtılması (5.34 ila 5.38 numaralı paragraflara bakın).

Denetçilerin GKGKDS'ye Uydularının Raporlanması

5.05 GKGKDS çerçevesinde icra edilen finansal denetimlerde denetçilerin GKGKDS'ye uydularının raporlanması ile ilgili standart şu şekildedir:

Denetim raporları, denetimin GKGKDS'ye göre icra edilmiş olduğunu belirtmelidir.

5.06 Finansal denetim hakkındaki raporun yasal, düzenleyici idarî tasarrufa veya sözleşmeye dayalı bir GK GKDS denetimi gereğince sunulması veyahut da GK GKDS'ye isteğe bağlı olarak uyulması söz konusu olduğunda, rapor özellikle GK GKDS'ye atıfta bulunmalıdır. Bu gibi durumlarda rapor AYSMME standartlarına da atıfta bulunabilir. "GK GKDS", denetçilerin denetim sırasında uymak zorunda oldukları geçerli bütün standartları ilgilendirmektedir. Dolayısıyla, denetçinin geçerli herhangi bir standarda riayet etmediği durumlarda uyma beyanı şarta bağlanmalıdır. Bu tür durumlarda denetçiler, uyulmamış olan geçerli standardı, bunun gerekçelerini ve uyulmayan standardın denetimin sonuçlarını nasıl etkilemiş olduğunu veya etkilemiş olma olasılığını raporun kapsam bölümünde açıklamalıdır. Geçerli bir standarda uyulmamış olmasının denetimin sonuçları üzerindeki etkisini değerlendirmelerinde denetçilerin verilen güvenceyi şarta bağlamaları, herhangi bir güvence vermeyi reddetmeleri veyahut da denetimden çekilmeleri gerekebilir.

5.07 Bir GK GKDS denetim raporunun muhatabı denetlenen kurum, GK GKDS denetimi öngören gerekliliklere uyma dışındaki amaçlarla bir finansal denetim raporu vermelerini denetçilerden talep edebilir. Örneğin, denetlenen kurum tahvil çıkarmak amacıyla veya diğer finansal amaçlarla denetlenmiş finansal tablolara ihtiyaç duyabilir. GK GKDS, denetçilerin sadece AYSMME standartlarının gereklerine uyan ayrı bir rapor vermelerini engellemektedir. GK GKDS raporunun, denetçilerin AYSMME çerçevesinde hazırladıkları müteakip bir rapora temel oluşturması söz konusu olduğunda; denetçi raporu, iç kontrol, yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk, hileli davranış ve kötüye kullanma hakkında GK GKDS tarafından öngörülen ama AYSMME standartları tarafından öngörülme yen bilgileri içereceği için müteakip rapor bu raporun kullanıcıları bakımından bir avantaj oluşturur.

İç Kontrol ve Yasalara, Yönetmeliklere ve Sözleşme Hükümlerine veya Bağış Anlaşmalarına Uygunluk Hakkında Raporlama

5.08 GKGKDS çerçevesinde icra edilen finansal denetimler açısından iç kontrol ve uygunluk hakkında raporlamada bulunma standardı şu şekildedir:

Finansal tablolar hakkında görüş bildirdiklerinde veya görüş vermekten kaçındıklarını ifade ettiklerinde denetçiler, finansal tablolar hakkında hazırladıkları raporda ya (1) finansal raporlama üzerindeki iç kontrolla ve yasalara, yönetmeliklere, sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunlukla ilgili olarak denetçilerin uyguladıkları testlerin kapsamının ayrıntılı bir açıklamasına ve bu testlerin sonuçlarına veya kâfi miktarda çalışma yapılmışsa, bir görüşe veyahut da (2) bu bilgileri içeren ayrı bir rapora yapılan atıfa yer vermelidirler. Eğer denetçiler ayrı bir raporlamada bulunuyorlarsa, bildirilen görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma ifadesi, bu bilgileri içeren ayrı rapora yapılan atıfa yer vermeli ve aynı raporun bütünlük bir parçası olduğunu ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinin gerektiğini belirtmelidir.

5.09 Denetçilerin görüş veya görüş vermekten kaçınma ifadesi bildirdikleri finansal denetimlerde denetçiler; finansal raporlama üzerindeki iç kontrolla ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunlukla ilgili olarak uyguladıkları testlerin kapsamını ve ayrıca bu testlerin finansal raporlama üzerindeki iç kontrolün etkililiği ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkındaki görüşü denetlemeye yetecek miktarda kanıt sağlayıp sağlamadığını raporlamalıdır.

5.10 Denetçiler, finansal tablolarla ilgili görüşte veya görüş bildirmekten kaçınma ifadesinde veyahut ayrı bir raporda ya da raporlarda finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkında raporlamada bulunabilirler. Finansal tablolarla ilgili görüşün ya da görüş bildirmekten kaçınma ifadesinin parçası olarak finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ve uygunluk hakkında raporlamada bulduklarında denetçiler, finansal tablolar denetiminin temel bulgularını ve ilgili iç kontrol ve uygunluk çalışmalarını özetleyen bir giriş bölümünü ilave etmelidirler. Denetçiler bu giriş bölümünü kendi başına ayrı bir rapor olarak vermemelidirler.

5.11 Denetçiler finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkında ayrı olarak (aynı doküman içindeki birbirleriyle bağlantılı raporlar dahil) rapor verdiklerinde, finansal tablolarla ilgili görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma ifadesi bu ilave raporları denetçilerin hazırladıklarını belirtmelidir. Finansal tablolarla ilgili görüş ya da görüş bildirmekten kaçınma ifadesi, finansal raporlama üzerindeki iç kontrol ile yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk hakkındaki raporların GKGKDS'nin ayrılmaz bir parçası olduğunu ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesinde dikkate alınması gerektiğini de bildirmelidir.

İç Kontroldeki Yetersizliklerin, Hileli Davranışın, Yasadışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanımın Raporlanması

5.12 GKGKDS çerçevesinde icra edilen finansal denetimlerde iç kontrol yetersizliklerinin, hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Denetçinin görüş verdiği veya görüş bildirmekten kaçınmayı ifade ettiği finansal tablolar denetimleri dahil olmak üzere, finansal denetimlerde denetçiler, denetim amaçlarına uygun düştüğü takdirde (1) AYSMME standartlarında belirtildiği üzere, raporlanabilme durumları olarak değerlendirilen iç kontrol yetersizliklerini, (2) belirgin bir şekilde önemsiz⁵⁴ olmadıkça, hileli davranışla ve yasadışı fiillerle ilgili bütün durumları ve (3) sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinden ve kötüye kullanımlardan anlamlı olanlarını raporlamalıdır. Denetçiler, bazı durumlarda, hileli davranış, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanımı doğrudan doğruya denetlenen kurumun dışındaki taraflara rapor etmelidirler.

⁵⁴ Eğer denetçi "Eyaletlerin, Mahalli İdarelerin ve Kâr Amacı Taşımayan Kuruluşların Denetimleri" başlıklı ve A-133 numaralı Yönetim ve Bütçe Ofisi Sirkülerine göre denetim yapıyorsa, raporlama eşikleri sirkülerde belirlenir. Bu raporlama eşikleri GKGKDS gerekliliklerini karşılamak için yeterlidir.

**İç Kontroldeki
Yetersizliklerin
Raporlanması**

5.13 Bütün finansal denetimlerde, denetçiler AYSMME standartlarında⁵⁵ belirtildiği üzere, raporlanabilme durumları olarak değerlendirilen iç kontrol yetersizliklerini raporlamalıdır. Raporlanabilme durumlarının örnekleri aşağıdadır:

- a. ilgili kontrol amaçlarıyla uyumlu şekilde görevlerin gerektiği gibi ayrılmasının mevcut olmaması;
 - b. işlemlerle, muhasebe kayıtlarıyla veya sistem çıktılarıyla ilgili gerekli gözden geçirmelerin ve onayların bulunmaması;
 - c. varlıkların korunmasıyla ilgili düzenlemelerdeki yetersizlik;
 - d. varlıkları kayba, zarara uğramaya veya zimmete geçirmeye karşı korumada zaafa düştüğünün kanıtları;
 - e. kontrol faaliyetlerinin yetersiz şekilde uygulanması nedeniyle sistemin, denetlenen kurumun kontrol amaçlarıyla tutarlı, eksiksiz ve doğru çıktı sağlamada zaafa düştüğünün kanıtları;
 - f. iç kontrolün sistemin genel amaçlarına zarar verecek şekilde yetkililer tarafından kasten önemsenmediğinin kanıtları;
 - g. mutabakatların yapılmaması veya zamanında yapılmaması örneğinde olduğu gibi, iç kontrolün anlamlı bir parçasını oluşturan görevlerin yerine getirilmesinde zaafa düştüğünün kanıtları;
 - h. kurumun kontrol ortamındaki bir zafiyet, örneğin, örgüt bünyesinde yönetim tarafından iç kontrole yönelik olarak yeterli pozitif ve destekleyici bir tavır takınılması;
 - i. yasa, yönetmelik, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerine veya hileli davranışa veyahut kötüye kullanmaya yol açabilen ve finansal tablolar veya denetim amaçları üzerinde doğrudan ve önemli etkisi bulunan iç kontrol tasarım ve işleyiş eksiklikleri;
 - j. iç kontrolde daha önce belirlenmiş eksikliklerin izlenmesinde ve giderilmesinde zaafa düşülmesi.
-

⁵⁵ AYSMME, raporlanabilme durumlarını, kurumun, finansal tablolarda yönetimde yapılan bildirimlerle tutarlı finansal verileri kaydetme, işleme, özetleme ve raporlama kabiliyetini olumsuz yönde etkileyebilen anlamlı iç kontrol tasarım ve işleyiş yetersizlikleri olarak tanımlamaktadır.

5.14 İç kontrol yetersizliklerini raporlarken denetçiler tek tek veya toplam olarak önemli zayıflıklar⁵⁶ taşıdığı düşünülen raporlanabilme durumlarını belirlemelidirler. Denetçiler, icra edilmiş olan ve bulguyla neticelenen çalışmaların bir tasvirini yapmak suretiyle bulgularını doğru perspektif içine yerleştirmelidirler. Okuyucuya bu bulgularının geçerliliğini ve sonuçlarını değerlendirmesine yarayacak bir temel sağlamak amacıyla, belirlenmiş durumlar incelenen popülasyonla ve olayların sayısı ile ilişkilendirilmeli ve uygun düşüyorsa, dolar değerine göre rakamlandırılmalıdır.

5.15 Mümkün olduğu ölçüde, denetim bulgularını, örneğin iç kontrol yetersizliklerini sunarken denetçiler, düzeltici adım atma ihtiyacını kavramada denetlenen kurum yönetimine veya gözetim görevlilerine yardımcı olmak amacıyla, kriterlerin, durumun, nedenin ve etkinin öğelerini oluşturmalıdırlar. Ayrıca, eğer denetçiler bulguları kâfi derecede oluşturabiliyorlarsa, düzeltici adım için tavsiyelerde bulunmalıdırlar. Bulguların öğeleri hakkında raporlamada bulunulmasıyla ilgili yönlendirici ilkeler aşağıdadır:

- a. **Kriterler:** Bir denetim raporu, raporun kullanıcısının gereken veya arzulanan durumun ne olduğunu veyahut da programdan ya da faaliyetten neler beklediğini belirleyebilmesi için bilgiler sağladığında gelişkin olur. Denetim raporunda, kriterler, dürüst, açık ve eksiksiz şekilde bildirildiğinde ve kriter kaynakları belirtildiğinde⁵⁷ kriterler daha kolay anlaşılır.
- b. **Durum (condition):** Denetim raporu, denetçilerin, fiili durumla ilgili olarak bulduklarının kanıtlarını sağladığında, gelişkin olur. Durumun kapsamının ve genişliğinin raporlanması raporun kullanıcılarına eksiksiz bir perspektif elde etme imkânı sağlar.

⁵⁶ AYSMME standartları, önemli zayıflığı, içinde bir ya da daha fazla iç kontrol öğesinin tasarımının veya işleyişinin, denetlenen finansal tablolar hakkında önemli olan tutarlardaki hatanın ya da hileli davranışın yol açtığı yanıltıcı beyanların oluşabilmesi ve belli bir zaman zarfında çalışanlar tarafından kendilerine verilen görevlerin icrasının olağan seyri içerisinde ortaya çıkarılmaması riskini görece düşük bir seviyeye indirmede bir raporlanabilme durumu olarak tanımlanmaktadır.

⁵⁷ Yasalar, yönetmelikler, politikalar, prosedürler ve en iyi veya standart uygulamalar kriterlerin genel kaynakları kapsamındadır. "Federal Devlette İç Kontrol Standartları, GAO/AIMD-00-21-3.1 (Washington D.C., Kasım 1999) ve Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan "İç Kontrol-Bütünleşik Çerçeve" denetçilerin iç kontrol hakkındaki değer yargılarını ve vargılarını desteklemede yararlanabilecekleri yerleşmiş iki kriter kaynağıdır. "İç Kontrol Yönetimi ve Değerlendirme Enstrümanı" (GAO-01-1008G, Ağustos 2001) federal iç kontrol standartlarına dayanmakta olup iç kontrolün değerlendirilmesine yönelik sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım getirmektedir.

-
- c. **Neden:** Denetim raporu, durum ve kriterler arasında farklılığa yol açan faktör veya faktörler ile ilgili ikna edici kanıtlar getirdiğinde gelişkin olur. Nedenin raporlanmasında denetçiler, kanıtların bildirilen nedenin, diğer olası nedenlerin, örneğin yönetim tarafından yetersiz şekilde tasarlanan kriterlerle veya kontrol edilemeyen faktörlerle kıyaslandığında, niçin farklılığın temel faktörü veya faktörleri olduğunun makul ve inandırıcı gerekçesini sağlayıp sağlamadığını değerlendirebilirler. Denetçiler, ayrıca, belirlenmiş nedenin tavsiyeler için bir temel oluşturup oluşturmayacağını dikkate alabilirler.
- d. **Etki:** Denetim raporu, denetçilerin buldukları (durum) ile olması gereken (kriterler) arasındaki farklılığın etkisinin belirlenmesine yönelik net ve mantıkî bir bağ sağladığında gelişkin olur. Etki, açık-seçik ve özlü şekilde ve mümkünse nicel olarak belirtildiğinde daha kolay anlaşılır. Raporlanan etkinin anlamlılığı inandırıcı kanıtlarla ortaya konabilir.

5.16 Denetçiler raporlanabilir durumlardan olmayan iç kontrol yetersizliklerini tespit ettiklerinde, yetersizlikler nicel ve nitel faktörler dikkate alındığında açık ve seçik şekilde önemsiz olmadıkça, bu yetersizlikleri ayrı olarak bir yönetim mektubu ile denetlenen kurum görevlilerine bildirmelidirler. Denetçiler iç kontrol hakkındaki raporda bu yönetim mektubuna atıfta bulunmalıdırlar. Açık ve seçik şekilde önemsiz olan iç kontrol yetersizliklerini denetlenen kurum görevlilerine bildirip bildirmeme veyahut hangi yolla bildirilmesi gerektiği hakkında karar verirken denetçiler meslekî değer yargularından yararlanmalıdırlar. Denetçiler, denetim sırasında tespit edilen iç kontrol yetersizlikleri ile ilgili olarak denetlenen kurum görevlileri ile gerçekleştirdikleri bütün iletişimlerin kanıtlarını denetim dokümanları arasına koymalıdırlar.

5.17 AYSMME standartları ve GK GKDS denetçilerin hileli davranışın veya yasadışı fiillerin denetim raporuna olan etkisine dikkat göstermelerini ve denetim komitesinin veya eşdeğer yetkiye ve sorumluluğa sahip diğer kişilerin/organların hileli davranış veya yasadışı fiiller hakkında yeterli şekilde bilgilendirilip bilgilendirilmediğini belirlemelerini öngörmektedir. GK GKDS, ilave olarak, bu bilgilendirmenin yazılı olmasını gerekli görmekte ve ayrıca sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinden anlamlı olanlarının ve anlamlı kötüye kullanmaların⁵⁸ raporlanmasını içermektedir. Bu nedenle, denetçiler, elde edilen kanıtlara dayanarak, hileli davranışın, bir yasadışı fiilin, anlamlı bir sözleşme ya da bağış anlaşması ihlalinin vuku bulmuş olduğu veyahut vuku bulmuş olma ihtimalinin bulunduğu⁵⁹ sonucuna varırlarsa, ilgili bilgileri denetim raporlarına ithal etmelidirler.⁶⁰

5.18 Hileli davranış, yasadışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma ile ilgili olayları raporlarken denetçiler gerçekleştirilmiş olan ve bulguyla sonuçlanan çalışmaların bir tasvirini yapmak suretiyle bulgularını doğru bir perspektif içine yerleştirmelidirler. Okuyucuya bu bulguların geçerliliğini ve sonuçlarını değerlendirmeye yarayan bir dayanak sağlamak üzere tespit edilmiş olaylar incelenen ana kütle (popülasyon) veya olay sayısı ile ilişkilendirilmeli ve mümkünse dolar cinsinden rakamlandırılmalıdır. Eğer sonuçlar tahmin edilemiyorsa, denetçiler vargılarını test edilen kalemlerle sınırlamalıdır.

5.19 Hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma tespit edildiğinde, denetçiler, mümkün olduğu ölçüde, kriterlerin, durumun, nedenin ve etkinin öğelerini raporlarında göstermelidirler. Denetçiler, bulgularını 5.15 numaralı paragrafta yer alan iç kontrol yetersizliklerinin raporlanmasıyla ilgili yönlendirici ilkelere göre ortaya koymalıdır.

⁵⁸ Kötüye kullanma ile ilgili olarak 4.19 numaralı paragrafa bakın.

⁵⁹ Aslında, belli bir fiilin yasadışı olup olmadığı konusunda mahkemenin ya da diğer hüküm veren bir organın nihai tespitini beklemek gerekir. Bu nedenle, denetçiler, bir yasadışı fiilin vuku bulmuş olma ihtimali sonucuna varmalarına yol açan konuları açıkladıklarında, yasa dışılık konusunda nihai tespit yapıldığını istemeyerek de olsa ima etmemelidirler.

⁶⁰ Denetçiler, hileli davranış veya kötüye kullanma ile ilgili bilgileri, iç kontrol ve yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine ve bağış anlaşmalarına uygunluk için de geçerli olduğu gibi, 5.08 numaralı paragrafın öngördüğü denetim raporlarına ithal etmelidirler.

5.20 Denetçiler, önemsiz sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veya kötüye kullanma tespit ettiklerinde, nitel ve nicel faktörler dikkate alındığında bulgular açık ve seçik şekilde önemsiz olmadıkça, bu bulguları bir yönetim mektubu ile denetlenen kurumun yöneticilerine bildirmelidirler. Denetçiler uygunluk hakkındaki denetim raporlarında bu yönetim mektubuna atıfta bulunmalıdırlar. Açık ve seçik şekilde önemsiz olan hileli davranış, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı denetlenen kurum yöneticilerine bildirip bildirmeme veyahut hangi yolla bildirmesi gerektiği hakkında karar verirken denetçiler mesleki değer yargılarından yararlanmalıdırlar. Denetçiler, hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma ile ilgili olarak denetlenen kurum görevlileri ile gerçekleştirdikleri bütün iletişimlerin kanıtlarını denetim dokümanları arasına koymalıdırlar.

Hileli Davranışın, Yasa Dışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Doğrudan Doğruya Raporlanması

5.21 GKGD, denetçilerin, hileli davranış, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı, aşağıda ele alındığı üzere, iki durumda doğrudan doğruya denetlenen kurum dışındaki taraflara bildirmelerini öngörmektedir.⁶¹ Bu gereklilikler, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın doğrudan doğruya raporlanması ile ilgili yasal gerekliliklere ilavedir. Tamamlanmasından önce denetimden çekilseler veya uzaklaştırılırsalar bile denetçiler bu gereklilikleri yerine getirmelidirler.

5.22 Yasa veya yönetmelik belli hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri ihlallerinin veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın denetlenen kurumca belirlenmiş dış taraflara, örneğin, federal genel müfettişe veya eyalet başsavcısına bildirmesini öngörebilir. Eğer denetçiler bu tür hileli davranış, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı denetlenen kuruma bildirdikleri halde denetlenen kurum bunları rapor etmemişse, o takdirde denetçiler bu tür bir uyarıyı denetlenen kurumun yönetim organına iletmelidirler.

⁶¹ İç denetim organlarının yasa, kural, yönetmelik veya politika öngörmedikçe, kurum dışına raporlama görevi bulunmamaktadır. Dışsal raporlama söz konusu olduğunda iç denetim organları açısından raporlama gereklilikleri için 3.28 numaralı paragrafta bakın.

Denetlenen kurum, denetçilerin kurumun yönetim organı ile iletişiminden sonra mümkün olan en kısa sürede öngörülen raporlamayı yapmazsa, o takdirde denetçiler bu tür hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya yasada ya da yönetmelikte belirlenmiş dış taraflara bildirmelidirler.

5.23 Denetlenen kurum yönetimi, denetçilerin kendisine bildirdiği hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı düzeltici uygun ve zamanlı adımları atmaktan sorumludur. Hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma bir kamu kuruluşundan doğrudan veya dolaylı olarak alınan ödülleri kapsadığında, eğer yönetim düzeltici adımları atmakta zaafa düşerse, denetçilerin doğrudan doğruya raporlama görevleri bulunmaktadır. Eğer denetçiler, bu tür zaafın kendilerinin finansal tablolar hakkındaki raporlama standardından uzaklaşmalarına veya denetimden çekilmelerine yol açtığı sonucuna varırlarsa, bu sonucu denetlenen kurumun yönetim organına bildirmelidirler. Daha sonra, eğer denetlenen kurum, hileli davranışı, yasadışı fiili, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı mümkün olan en kısa sürede devlet yardımını sağlamış olan kuruma bildirmezse, denetçiler hileli davranışı, yasadışı fiili, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya o kuruma rapor etmelidirler.

5.24 Bu durumlarda denetçiler, hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın raporlanmış olduğu hakkında yönetimce verilen bildirimleri doğrulamak amacıyla kafi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar, örneğin dışardaki kişilerin teyidini sağlamalıdır. Bu şekilde davranışları mümkün değilse, o takdirde denetçiler, bu tür hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı, yukarıda ele alındığı şekilde, doğrudan doğruya rapor etmelidirler.

5.25 Yasalar, yönetmelikler veya politikalar belli türdeki hileli davranış, yasadışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma belirtilerinin denetçilerce gecikmeksizin emniyete ya da soruşturma makamlarına rapor edilmesini öngörebilir. Bu tür durumlarda, denetçiler bu türdeki hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğu ya da vuku bulmuş olma ihtimalinin bulunduğu sonucuna vardıklarında, anılan makamlara ve/veya hukuk danışmanına, olası hileli davranış, yasadışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma ile ilgili belli bilgilerin kamuya açık şekilde raporlanmasının soruşturma ya da dava işlemlerini tehlikeye sokup sokmayacağını sormalıdır. Denetçiler zaten kamuya açık kaydın parçası olan bilgiler örneğinde olduğu gibi, kamuya açık raporlamayı anılan işlemleri tehlikeye sokmayacak konularla sınırlı tutmalıdırlar.

**Sorumlu
Görevlilerin
Görüşlerinin
Raporlanması**

5.26 GKGKDS çerçevesinde icra edilen finansal denetimlerde sorumlu görevlilerin görüşlerinin raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Eğer denetçilerin raporu iç kontrol yetersizliklerini, hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı gösteriyorsa, denetçiler, sorumlu görevlilerin bulgular, sonuçlar, tavsiyeler ve planlanan düzeltici adımlar hakkındaki görüşlerini almalı ve bu görüşleri raporlamalıdırlar.

5.27 Raporun hakkaniyetli, eksiksiz ve tarafsız olmasını sağlamanın en etkili yollarından birisi, uygun olabildiğince, denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinin ve diğer kişilerin önceden görüşlerinin ve yorumlarının alınmasıdır. Sorumlu görevlilerin görüşlerinin kapsama alınması, sadece denetçilerin tespit ettiği iç kontrol yetersizliklerini, hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmalarını ihlalleri veyahut kötüye kullanmayı değil, ama aynı zamanda denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinin iç kontrol yetersizlikleri, hileli davranış, yasadışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma hakkında ne düşündüklerini ve denetlenen kurumun görevlilerinin hangi düzeltici adımları atmayı planladığını gösterir. Denetçiler, raporlarına görevlilerin yazılı görüşlerinin birer örneğini veya alınan yorumların birer özetini eklemelidirler.

5.28 Denetçiler, genellikle, sorumlu görevlilerden denetçilerce raporlanan bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler ve ayrıca yönetimce planlanmış düzeltici adımlar hakkındaki görüşlerini yazılı olarak sunmalarını istemelidirler. Sözlü yorumlar da kabul edilebilir ve bazı durumlarda görüş almanın tek ve en verimli yolu olabilir. Bir kullanıcının ihtiyaçlarını karşılamada zaman kritik bir gereklilik ise; denetçiler çalışmaların icrası süresince sorumlu görevlilerle yakın ilişki içinde görev yapmışlarsa ve taraflar taslak raporda ifade edilen bulgulara ve konulara çok aşina iseler veyahut denetçiler taslak rapordaki bulgular, sonuçlar ve tavsiyelerle ilgili olarak önemli görüş ayrılıklarının farkında iseler sözlü görüş alınması etkili olabilir. Denetçiler görevlilerin sözlü yorumlarının bir özetini çıkarmalı ve raporun kesinleştirilmesinden önce yorumların doğru şekilde ifade edilip edilmediğinin kontrolü amacıyla özetin bir örneğini denetlenen kurum görevlilerine vermelidirler.

5.29 Yorumlar, uygun olduğu ölçüde, nihai raporda hakkaniyetli ve tarafsız şekilde değerlendirilmeli ve gösterilmelidir. Yorumlar, örneğin düzeltici adımla ilgili taahhüt ya da niyet not edilmeli ama önemli bir bulgunun ve bununla ilgili bir tavsiyenin üstünün çizilmesinin geçerli bir mazereti olarak kabul edilmemelidir.

5.30 Denetlenen kurumun görüşleri raporun bulgularına, sonuçlarına veya tavsiyelerine muhalif ise ve denetçilere göre haklı değilse veyahut planlanan düzeltici adımlar denetçilerin tavsiyelerini gerektiği şekilde karşılamıyorsa, denetçiler görüşlere veya planlanan düzeltici adımlara olan karşı görüşlerini gerekçeleriyle belirtmelidirler. Denetçilerin karşı görüşleri hakkaniyetli ve tarafsız şekilde ifade edilmelidir. Öte yandan, denetçiler görüşleri haklı buluyorsa gereken şekilde raporlarını değiştirmelidirler.

Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgilerin Raporlanması

5.31 GKGD S çerçevesinde icra edilen finansal denetimlerde ayrıcalıklı ve gizli bilgilerin raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Eğer konuyla ilgili bazı bilgilerin genel açıklama içinde yer alması yasaklanmışsa, denetim raporu dışarıda bırakılan bilgilerin niteliğini ve dışarıda bırakmayı zorunlu kılan yükümlülüğü belirtmelidir.

5.32 Bazı bilgilerin genel açıklama içinde yer alması federal, eyalet veya mahalli yasalarca ya da yönetmeliklerce yasaklanabilir. Bu tür durumlarda denetçiler bu gibi bilgileri içeren sınırlı-resmi-kullanım amaçlı ayrı bir rapor hazırlayabilir ve raporu sadece yasanın veya yönetmeliğin almaya yetki tanıdığı kişilere verebilirler. Kamu güvenliğiyle ve emniyet endişesiyle bağlantılı diğer durumlar da rapordaki bazı bilgilerin dışta bırakılmasını haklı kılabılır. Örneğin, belli bir programla ilgili bilgisayar güvenliğini ilgilendiren detaylı bilgiler, bu tür bilgilerin kötüye kullanımından doğabilecek olası zarar nedeniyle kamunun yararlanmasına açık raporların dışında bırakılabilir. Bu tür durumlarda denetçiler sınırlı-resmi-kullanım amaçlı rapor hazırlayabilir ve raporu sadece denetçilerin tavsiyelerine dayanarak hareket etmekten sorumlu taraflara verebilirler. Denetçiler, uygun düşüyorsa, bazı bilgilerin dışta bırakılmasını zorunlu kılan yükümlülükler veya diğer koşullar ile ilgili olarak hukuk danışmanına başvurmalıdırlar.

5.33 Denetçilerin bazı bilgilerin kamuya açık raporların dışında bırakılması gerektiğine ilişkin kararları incelenen faaliyetlerdeki ya da programdaki genel kamu çıkarı mülahazası ile uyumlu şekilde verilmelidir. Koşullar bazı bilgilerin dışta bırakılmasını gerektirdiğinde, denetçiler, dışta bırakmanın yüklenim sonuçlarını çarpıtıp çarpıtmadığını veyahut da hatalı veya yasa dışı uygulamaların görülmesini önleyip önlemediğine bakmalıdırlar. Eğer denetçiler bazı bilgilerin kamuya açık raporun dışında bırakılması gerektiği yolunda karar verirlerse, raporda, bilgilerin genel niteliğini ve dışta bırakmayı zorunlu kılan gerekçeleri belirtmelidirler.

**Raporun
Verilmesi ve
Dağıtılması**

5.34 GKGKDS çerçevesinde icra edilen finansal denetimlerde raporun verilmesine ve dağıtılmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Kamu denetçileri, yasal sınırlamalar engellemedikçe, denetim raporlarını, denetlenen kurumun ilgili görevlilerine ve yasama organları örneğinde olduğu gibi, dıştaki fon sağlayan kuruluşlar dahil olmak üzere, denetimleri talep eden veya kararlaştıran kuruluşların uygun görevlilerine vermelidirler. Denetçiler, ayrıca, rapor örneklerini yasal gözetim yetkisi bulunan veya denetim bulgularına dayanarak hareket etmekten sorumlu olabilen diğer görevlilere ve bu tür raporları almaya yetkili kılınan diğer kişilere göndermelidirler.

Rapor yasa veya yönetmelik tarafından kısıtlanmadıkça veyahut ayrıcalıklı ve gizli bilgileri içermedikçe, denetçiler rapor örneklerinin kamunun istifadesine elverişli olduğunu açıklamalıdır. Kamu (devlet) dışındaki denetçiler denetim yükleniminin tarafına rapor dağıtım sorumluluklarını ve varılan mutabakatlara uyulmasını açıkça bildirmelidirler.

5.35 Denetim raporları, sonuçlarla ilgili olan görevlilere vaktinde dağıtılmalıdır.⁶² Yasa veya yönetmelik tarafından bu tür raporları alması belirtilenler, raporun içerdiği bulgulara ve tavsiyelere dayanarak hareket etmekten sorumlu olanlar, denetlenen kuruma yardım sağlamış olan diğer devlet kademelerindeki kişiler ve yasama meclisi üyeleri bu tür görevliler kapsamındadır. Ancak, denetimin konusu, güvenlik amaçlarıyla ayrılan veya diğer geçerli nedenlerle belli taraflara ya da kamuoyuna verilemeyen materyali içeriyorsa, denetçiler rapor dağıtımını sınırlandırmalıdır. Raporların ayrıcalıklı veya gizli bilgileri içerdiği durumlarda raporun sınırlı dağıtımını konusunda ilave yönlendirici ilkeler için 5.31 ila 5.33 numaralı paragraflara bakın. Raporun kamuoyu incelemesine açık olması keyfiyeti denetim dokümantasyonunda belgelenmelidir.

5.36 Yeminli serbest mali müşavirler GKVKDS çerçevesinde bir denetim yapmayı üstlendiklerinde taahhüde giren organizasyona raporun dağıtımını ile ilgili sorumlulukları açıkça bildirmelidirler. Eğer dağıtımını yeminli serbest mali müşavirlerin yapmaları gerekiyorsa, yüklenim anlaşması hangi görevlilerin veya organizasyonların raporu almaları gerektiğini ve raporun kamuoyu incelemesine hazır olmasını temin etmek için atılacak diğer adımları göstermelidir. Raporun kamuoyu incelemesine açık olması keyfiyeti denetim dokümantasyonunda belgelenmelidir.

5.37 İç denetçiler, dağıtım konusunda kurumlarının kendi düzenlemelerine ve statüsel gerekliliklerine uymalıdır. İç denetçiler, genellikle, raporun dağıtımından sorumlu olan kurum başkanına veya başkan yardımcısına raporlamada bulunurlar. Raporların kuruluş dışına dağıtımını da yürürlükteki yasalara, kurallara, yönetmeliklere veya politikaya göre yapılmalıdır.

⁶² Eyalet ve mahalli idare kuruluşları ve federal ödüllere yararlanan kâr amaçsız organizasyonların tek denetimleri hakkında raporların dağıtımını konusunda 1996 tarihli Tek Denetim Yasa Değişikliklerine ve tek Denetimlerle İlgili Yönetim ve Bütçe Ofisi A-133 numaralı Sirkülerine bakın.

5.38 Eğer bir denetim, bu denetim tamamlanmadan 6nce sona erer ve bir denetim raporu 6retilmezse, denet6iler, kayda ge6mesi i6in bir not hazırlamalılar ve bu notta sona erme tarihine kadarki 6alışmaları 6zetlemeliler ve denetimin ni6in sona erdiğini a6ıklamalılar. Ayrıca denet6iler, tercihen yazılı olarak, denetlenen kurum veya denetimi talep eden kuruluş y6netimine ve diğer ilgili g6revlilere denetimin sona erme nedenlerini bildirmeliler. Bu bildirim belgelenmelidir.

Altıncı Bölüm: Doğrulama Yüklenimleriyle İlgili Genel, Alan Çalışması ve Raporlama Standartları

Giriş

6.01 Bu bölüm genel kabul görmüş kamu denetim standartları (GKGKDS) çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimleri ile ilgili standartları belirtmekte ve yönlendirici ilkeleri vermektedir. Doğrulama yüklenimleri Amerika Yeminli Serbest Mali Müşavirler Enstitüsünün (AYSMME) doğrulama yüklenimlerine ilişkin standartlarınca yönetilen çalışmalardan oluşmaktadır. Birleşik Devletler Sayıştay Başkanınca resmi bir bildirimle kapsam dışında bırakılmamışsa⁶³, GKGKDS, kriterler hakkında AYSMME genel standardını, alan çalışması standartlarını ve doğrulama yüklenimlerine ilişkin raporlama standartlarını ve ayrıca AYSMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğini (DYST) kapsamaktadır. Bu bölüm, kriterler hakkındaki AYSMME standardını⁶⁴, doğrulama yüklenimleri ile ilgili alan çalışması standartlarını ve raporlama standartlarını göstermekte ve GKGKDS çerçevesinde icra edilen doğrulama yüklenimleriyle ilgili ilave standartları belirtmektedir. AYSMME'nin kriterler hakkındaki genel standardına ek olarak denetçiler, 3 numaralı bölümde ele alındığı üzere, GKGKDS çerçevesinde yürütülen çalışmalarla ilgili bütün genel standartlara uymalıdır.

6.02 Bir doğrulama yükleniminde denetçiler bir konu (subject matter) veyahut bir başka tarafın sorumluluğundaki konuya ilişkin bildirim hakkında inceleme, gözden geçirme veya üzerinde mutabık kalınan prosedürler raporu verirler. Doğrulama yüklenimleri, geniş bir yelpaze içinde finansal ve finansal olmayan amaçları⁶⁵ kapsamına alabilir ve bir denetimin veya ayrı bir yüklenimin parçası olabilir. Doğrulama yüklenimlerinin üç düzeyi şunlardır:

- a. **İnceleme:** Denetçiler, konunun, bütün önemli bakımlardan kriterlere dayalı (veya uygun) olup olmadığı veyahut bildirim, bütün önemli yönlerden, kriterlere dayalı olarak sunulup sunulmadığı (veya dürüst şekilde beyan edilip edilmediği) hakkında bir görüş ifade etmeye yetecek miktarda test yaparlar.

⁶³ Bugüne kadar Sayıştay Başkanı herhangi bir alan çalışması standardını veya raporlama standardını veyahut da doğrulama yüklenimleri standartları tebliğini kapsam dışında bırakmamıştır.

⁶⁴ GKGKDS, doğrulama yüklenimlerine ilişkin AYSMME genel standartlarından sadece birini içermektedir.

⁶⁵ Doğrulama yüklenimlerinin konularının örnekleri için 2 numaralı bölüme bakın.

-
- b. **Gözden Geçirme:** Denetçiler, yapılmış çalışmalara dayalı olarak, konunun kriterlere dayanmadığını (veya uygun olmadığını) veyahut bildirim, bütün önemli bakımlardan kriterlere dayalı olarak sunulmadığını (veya beyan edilmediğini) gösteren bilgilerin kendilerinin dikkatlerine çarpıp çarpmadığı hakkında bir kanaat (conclusion) ifade etmeye yetecek miktarda test yaparlar.⁶⁶
- c. **Üzerinde mutabık Kalınmış Prosedürler:** Denetçiler, konu hakkında icra edilmiş prosedürlere dayalı bulgularla ilgili bir rapor vermek üzere test yaparlar.
-

**Doğrulama
Yüklenimleri ile
İlgili Genel
Standart ve Alan
Çalışması
Standartları**

- 6.03** AYSMME'nin kriterlerle ilgili genel standardı şu şekildedir:
- Kullanıcılara uygun ve onlar tarafından yararlanılabilir kriterlere kıyasen konunun değerlendirilmesinin mümkün olduğu kanaatine ulaşma için gerekçelere sahipse, uygulayıcı (denetçi) bir yüklenimi yerine getirmelidir.**
- 6.04** AYSMME'nin doğrulama yüklenimleri ile ilgili iki alan çalışması standardı şunlardır:
- a. Çalışmalar gerektiği gibi, planlanmalı ve varsa, asistanlara uygun şekilde nezaret edilmelidir.
- b. Raporla ifade edilecek kanaat (conclusion) için rasyonel bir temel sağlayacak kafi miktarda kanıt elde edilmelidir.
-

**GKGKDS'nin
Doğrulama
Yüklenimleri
İçin Öngördüğü
İlave Alan
Çalışması
Standartları**

- 6.05** GKGKDS, AYSMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğlerinin içerdiği gerekliliklerin ötesinde doğrulama yüklenimleri için ilave alan çalışması standartları öngörmektedir. Doğrulama yüklenimleri raporlarında GKGKDS'ye atıfta bulduklarında denetçilerin bu ilave standartlara uymaları gerekir. GKGKDS ilave alan çalışması standartları aşağıdaki hususlara ilişkindir:
- a. denetçinin kurduğu iletişim (6.06 ila 6.09 numaralı paragraflara bakın);
- b. önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarının değerlendirilmesi (6.10 ila 6.12 numaralı paragraflara bakın);
-

⁶⁶ AYSMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğlerinde belirtildiği üzere, denetçiler, iç kontrol veya yasalara ve yönetmeliklere uygunluk hakkında raporlamada bulunmak için gözden geçirme düzeyinde çalışma yapmamalıdır.

-
- c. iç kontrol (6.13 ve 6.14 numaralı paragraflara bakın);
 - d. konu üzerinde önemli etkisi olabilen hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın ortaya çıkarılması (6.15 ila 6.20 numaralı paragraflara bakın);
 - e. doğrulama yüklenimleri bulgularının öğelerinin ortaya çıkarılması (6.21 numaralı paragraf);ve
 - f. doğrulama dokümantasyonu (6.22 ila 6.26 numaralı paragraflara bakın).

**Denetçinin
Kurduğu
İletişim**

6.06 GKGKDS çerçevesinde icra edilmiş doğrulama yüklenimleri bakımından denetçinin kurduğu iletişime dair standart şu şekildedir:

Denetçiler; konu veya konuya ilişkin bildirim ile ilgili olarak sağlanan güvence düzeyi dahil olmak üzere, planlanmış testin ve raporlamanın niteliği, zamanlaması ve çapı hakkında denetlenen kurum görevlilerine ve doğrulama yüklenimi için sözleşme yapan veya talepte bulunan kişilere bilgi vermelidirler.

6.07 Doğrulama yüklenimlerinin planlama aşamaları sırasında denetçiler; ilgili tarafların ihtiyaçlarının veya beklentilerinin yanlış anlaşılabilme riskini azaltmak amacıyla, sağlanan güvence düzeyi ve güvence hizmetlerinin farklı güvence düzeyleriyle bağlantılı olarak raporlardaki herhangi bir sınırlama dahil olmak üzere, testin ve raporlamanın niteliği, zamanlaması ve çapı hakkında denetlenen kurum görevlilerine ve hizmetler için sözleşme yapan veya talepte bulunan kişilere bilgi vermelidirler. Doğrulama hizmetlerinin düzeyleriyle ilgili ayrıntılı değerlendirme için 6.02 numaralı paragrafa bakın. Yazılı iletişim tercih edilirse de, iletişimin içeriğini ve biçimini belirlemede denetçiler meslekî değer yargılarından yararlanmalıdırlar. Denetçiler, uygun düşüyorsa, bilginin iletilmesinde yüklenim mektubunu kullanabilirler. Eğer doğrulama yüklenimi daha kapsamlı bir denetimin parçasıysa, bilgiler bu denetimin parçası olarak iletilebilir. Denetçiler, iletişimi kendilerinin doğrulama dokümanları içinde belgelendirmelidirler.

6.08 Denetçiler yüklenimine ilişkin sorumluluklarını:

- a. denetlenen kurumun en üst yöneticisi;
- b. denetim komitesi veya direktörler kurulu veyahut bir denetim komitesi yoksa eşdeğerdeki diğer gözetim organı; ve
- c. konuyla veya bildirimle ilgili yeterli düzeyde yetkisi ve sorumluluğu bulunan kişi dahil olmak üzere, denetlenen kurumun ilgili görevlilerine bildirmelidirler.

6.09 Denetçiler, yüklenimin denetlenen kurumun görevlileri dışındaki bir tarafla yapılan sözleşmeye göre veya üçüncü tarafın talebi uyarınca yerine getirildiği hallerde, yüklenim için sözleşme yapan veya talepte bulunan kişilerle, örneğin sözleşme görevlileri veyahut yasama üyeleri veya personeli ile iletişim kurmalıdırlar. Denetçiler, yüklenimin yasa ya da yönetmelik gereğince yerine getirilmesi söz konusu olduğunda, denetlenen üzerinde gözetim yetkisi bulunan yasama üyeleri veya personeli ile iletişimde bulunmalıdırlar.⁶⁷Denetçiler iletişimleri sorumlu kamu denetim organı ve/veya denetlenen kurumun yönetimi ile koordine etmelidirler. Yüklenim mektubundan ilgili tarafları bilgilendirmede yararlanılabilir. Yüklenim, tamamlanmadan önce sona ererse, denetçiler, kayıt için, çalışmaların sonuçlarını özetleyen ve yüklenimin niçin sona erdiğini açıklayan bir not kaleme almalıdırlar. Ayrıca denetçiler, yüklenimin sona erme nedenini, tercihen yazılı olarak, denetlenen kurum yönetimine, yüklenimi talep eden kuruma ve diğer ilgili görevlilere bildirmelidirler. Bu iletişim dokümanite edilmelidir.

**Daha Önceki
Denetimlerin ve
Doğrulama
Yüklenimlerinin
Sonuçlarının
Değerlendirilmesi**

6.10 GKGKDS çerçevesinde icra edilen doğrulama yüklenimlerinde, daha önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarının değerlendirilmesine ilişkin standart şu şekildedir:

Denetçiler daha önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarını değerlendirmeliler ve üstlenilen doğrulama yükleniminin konusuyla veya bildiriyle doğrudan ilişkili bilinen anlamlı bulguların ve tavsiyelerin takibini yapmalıdırlar.

⁶⁷ Bu gereklilik sadece yasanın ya da yönetmeliğin doğrulama yüklenimine tabi kurumu özel olarak belirttiği durumlar için geçerlidir. Yetkinin bir doğrulama yüklenimini özel olarak belirtmediği haller, örneğin Birleşik Devletler Eğitim Bakanlığı tarafından öngörülen doğrulama yüklenimleri, hariçtir.

6.11 Denetçiler denetlenen kurum görevlilerinden, üstlenilen doğrulama yükleniminin konusu veya bildirimleri ile ilişkili daha önceki finansal denetimleri, doğrulama yüklenimlerini, performans denetimlerini veyahut diğer incelemeleri saptamalarını ve anlamlı bulgulara ve tavsiyelere yönelik düzeltici önlemleri belirlemelerini istemelidirler.⁶⁸

Örneğin, eğer kurum konu hakkındaki veya konuyla ilgili bildirim içerdiği bilgileri işleyen sistemleri kullanıyorsa, kurumun bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine ilişkin denetim raporu doğrulama yüklenimleriyle ilgili olabilen anlamlı bulguları içerebilir. Daha önceki denetimlerde, doğrulama yüklenimlerinde veya incelemelerde belirlenmiş bilinen anlamlı bulguların ve tavsiyelerin takibe alınması doğrulama yüklenimi ile bağlantılı konunun ya da bildirim değerlendirilmesinde denetçilere yardımcı olabilir. Denetçiler, (1) dikkate alınacak önceki dönemlerin, (2) doğrulama yüklenimini etkileyen anlamlı bulguların ve tavsiyelerin takibi için gerekli çalışmaların düzeyinin ve (3) mevcut doğrulama yükleniminin planlanmasındaki risk değerlendirmesinde ve yüklenim prosedürleri üzerindeki etkinin belirlenmesinde mesleki değer yargularından yararlanmalıdırlar.

6.12 Anlamlı bulgulara ve tavsiyelere sürekli dikkat gösterilmesi denetçilerin çalışmalarının yararlarının gerçekleşmesinin temini bakımından önemlidir. Nihayetinde, denetlenen kurumun yönetimi, denetçilerin bulgularına ve tavsiyelerine cevaben işe yarar ve etkili adım attığında denetçilerin çalışmalarının yararları kendini gösterir. Denetlenen kurumun yönetimi bulgularla ve tavsiyelerle ilgili olarak çözüm üretmekten ve bulguların ve tavsiyelerin durumunu izleyecek bir proses oluşturmaktan sorumludur. Eğer denetlenen kurumun yönetimi bu tür bir prosese sahip değilse, denetçiler kendi proseslerini oluşturma yoluna gidebilirler.

İç Kontrol

6.13 GKGKDS çerçevesinde yürütülen inceleme düzeyindeki doğrulama yüklenimleri bakımından iç kontrollerle ilgili standart şu şekildedir:

İnceleme düzeyindeki doğrulama yükleniminin planlanmasında denetçiler, yüklenimi planlamak ve doğrulama yüklenimi amaçlarına ulaşmaya yarayan prosedürleri tasarlamak üzere, konu veya bildirim bakımından önemli olan iç kontrol hakkında kafi derecede bilgi elde etmelidirler.

⁶⁸ Anlamlı bulgular ve tavsiyeler, düzeltilmedikleri takdirde, denetçilerin çalışmalarının sonuçlarını ve bu sonuçlar hakkındaki vargularını ve tavsiyelerini etkileyebilen meselelerdir.

6.14 İnceleme düzeyindeki doğrulama yükleniminin planlanmasında denetçiler, kendilerinin doğruladıkları konuyla veya bildirimle ilişkili olduğu için, iç kontrol⁶⁹ hakkında bilgi edinmelidirler. Konu ya da bildirim açısından önemli olan ve denetçi tarafından test edilen iç kontrol:

- a. kurumun kaynaklarının kullanımı dahil olmak üzere, faaliyetlerin etkililiği ve verimliliği;
 - b. bütçe uygulaması hakkındaki raporlar ve iç ve dış kullanım amaçlı diğer raporlar dahil olmak üzere, finansal raporlamanın güvenilirliği;
 - c. yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere, sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk ve
 - d. varlıkların korunması
- ile ilgili olabilir.

**Konu Üzerinde
Önemli Etkisi
Olabilen Hileli
Davranışın,
Yasadışı
Fiillerin,
Sözleşme
Hükümleri ve
Bağış
Anlaşmaları
İhlallerinin ve
Kötüye
Kullanmanın
Ortaya
Çıkarılması**

6.15 GKGKDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde hileli davranışa, yasadışı fiillere, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerine ve kötüye kullanmaya ilişkin standart şu şekildedir:

- a. **İnceleme düzeyindeki doğrulama yüklenimlerini planlarken denetçiler, doğrulama yüklenimine tabi konu veya bildirim üzerinde önemli etkisi olabilen hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde doğrulama yüklenimini tasarlamalılar ve kötüye kullanmaya işaret eden durumlar ve işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar.**

⁶⁹ Doğrulama yüklenimleri için gerekli olmamasına rağmen, ASYME Denetim Standartları Tebliği, GKGKDS çerçevesinde doğrulama yüklenimleri icra eden denetçiler açısından iç kontrollerle ilgili olarak yararlı bir rehberlik işlevi görebilir. Ayrıca, doğrulama yüklenimleri icra eden denetçiler Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan iç kontrol rehberine başvurabilirler. COSO tarafından hazırlanan rehberdeki ilgili yönlendirici ilkeleri içeren Federal Devlette İç Kontrol Standartları, GAO/AİMD-00-21-3.1 (Washington, D.C Kasın 1999) federal düzeyde iç kontrollerle ilgili tanımları ve temel kavramları vermektedir ve devletin herhangi bir düzeyinde de denetçiler için yararlı olabilir. Federal iç kontrol standartlarına dayanılarak hazırlanan İç Kontrol Yönetimi ve Değerlendirme Aracı, GAO-01-10086 1 (Washington, D.C Ağustos 2001) iç kontrolü değerlendirmeye yarayan sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım getirmektedir.

-
- b. Gözden geçirme düzeyindeki veya üzerinde mutabık kalınan prosedür çerçevesindeki doğrulama yüklenimlerini planlarken denetçiler hileli davranışa, yasadışı fiillere, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerine işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Eğer hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin vuku bulduğunun işaretleri varsa ve bu işaretler konu veya bildirim üzerinde önemli etkiye sahipse, denetçiler özellikle, hileli davranışın, yasadışı fiillerin veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin vuku bulmuş olup olmadığını belirlemeye ve böyleyse konu veya bildirim üzerindeki etkisini saptamaya yönelik prosedürleri uygulamalıdırlar.**
- c. Denetçiler kötüye kullanmaya işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Eğer doğrulama yükleniminin sonuçlarını anlamlı ölçüde etkileyebilen kötüye kullanmanın işaretleri varsa, denetçiler özellikle kötüye kullanmanın vuku bulup bulmadığını ve doğrulama yüklenimi üzerinde etkide bulunup bulunmadığını belirlemeye yönelik denetim prosedürlerini uygulamalıdırlar.**

6.16 İnceleme düzeyindeki doğrulama yüklenimini planlarken denetçiler; hileli davranışın⁷⁰, yasa dışı fiillerin veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin doğrulama yüklenimine tabi konu veya bildirim üzerindeki olası etkilerini kavramak ve doğrulama yüklenimi üzerinde önemli bir etkisi bulunabilen bağlantılı riskleri belirlemek ve değerlendirmek suretiyle mesleki takdir yetkisini kullanmalıdırlar. Denetçiler risk değerlendirmelerini doğrulama dokümantasyonuna dahil etmelidirler. Risk faktörlerinin mevcut olduğu tespit edilirse, dokümantasyon;

- a. belirlenmiş bu risk faktörlerini, ve
- b. bu risk faktörlerinin her birine veya bütününe denetçilerin öngördüğü tedbirleri içermelidir.

⁷⁰ Hileli davranış (fraud), kasıtlı yanıltıcı beyan yoluyla kıymetli bir şeyin elde edilmesini içeren bir yasa dışı eylem türüdür. Doğrulama yüklenimlerine uygulanmasa da, AYSMME Denetim Standartları Tebliği, GKGDSD çerçevesinde doğrulama yüklenimlerini icra eden denetçiler açısından, hileli davranış konusunda yararlı bir yol gösterici olabilir.

-
- 6.17** Ayrıca, doğrulama yükleniminin icrası sırasında, belirlenmiş risk faktörleri veya diğer olgular denetçilerin ilave tedbirin gerekli olduğunu düşünmelerine yol açıyorsa, bu tür faktörler veya diğer olgular ve denetçilerin uygun olduğu sonucuna vardığı herhangi bir müstakbel tedbir dokümanete edilmelidir.
- 6.18** Gözden geçirme düzeyindeki veya raporlaması üzerinde mutabık kalınan prosedür seviyesindeki doğrulama yüklenimleri bakımından denetçiler hileli davranışa, yasa dışı fiillere veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerine işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Hileli davranışın, yasa dışı fiillerin veyahut sözleşme hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının ihlallerinin vuku bulmuş olduğuna işaret eden bilgiler (denetim prosedürleri, telefon yolsuzluk (fraud) ihbar hattından alınan şikayetler yoluyla veya diğer vasıtalarla) kendilerine ulaşırsa, denetçiler olası hileli davranışın, yasa dışı fiillerin veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin doğrulama yükleniminin sonuçlarını önemli ölçüde etkileyip etkilemediğini değerlendirmelidirler. Eğer bu tür fiillerin yüklenim sonuçlarını önemli derecede etkilemesi mümkünse, denetçiler (1) hileli davranışın, yasa dışı fiillerin veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin büyük bir ihtimalle vuku bulmuş olup olmadığını belirlemek ve vuku bulmuşsa, (2) doğrulama yükleniminin sonuçları üzerindeki etkilerini saptamak amacıyla denetim adımlarını ve prosedürlerini çoğaltmalıdırlar. Gözden geçirme düzeyinin ve üzerinde mutabık kalınan prosedürler seviyesindeki yüklenimlerin kapsamının sınırlı olması nedeniyle bu tür yüklenimlerde denetçilerin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlamaları beklenmez.
- 6.19** Kötüye kullanma (abuse) hileli davranıştan, yasa dışı fiillerden veya sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinden farklıdır. Kötüye kullanma oluştuğunda yasanın, yönetmeliğin, sözleşme hükmünün veya bağış anlaşmasının ihlali söz konusu değildir. Daha doğrusu, sağduyulu bir kişinin olgular ve koşullar dikkate alındığında makul ve gerekli işletme davranışı olarak değerlendireceği davranışla kıyaslandığında, kötüye kullanma
-

yetersiz ve uygun olmayan davranışı içerir.⁷¹ Doğrulama yüklenimlerinin bütün düzeylerinde denetçiler kötüye kullanmaya işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğuna dair bilgiler (denetim prosedürleri, telefon yolsuzluk ihbar hattından alınan şikayetler yoluyla veya diğer vasıtalarla) kendilerine ulaşırsa, denetçiler olası kötüye kullanmanın bildirimini önemli ölçüde etkileyip etkilemediğini değerlendirmelidirler. Denetçiler olası kötüye kullanmanın önemliliği hakkında yargıda bulunurken hem nicel hem de nitel faktörleri hesaba katmalı ve denetim adımlarının ve prosedürlerinin genişletilmesinin gerekip gerekmediğini değerlendirmelidirler. Doğrulama yükleniminin sonuçlarını önemli derecede etkileyen muhtemel bir kötüye kullanmanın emareleri mevcutsa, denetçiler (1) kötüye kullanmanın oluşup oluşmadığını belirlemek ve eğer oluşmuşsa, (2) doğrulama bildirimini sonuçları üzerindeki etkisini saptamak üzere denetim adımlarını ve prosedürlerini gerektiği ölçüde genişletmelidirler. Ancak, kötüye kullanmanın belirlenmesinin son derecede öznel olması nedeniyle, denetçilerden kötüye kullanmanın ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlamaları beklenmez.

6.20 Denetçiler, muhtemel hileli davranış (fraud), yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma emarelerini izlerken olası soruşturmalara veya yasal kovuşturmalara veya her ikisine müdahil olmamak için mesleki takdir yetkisini kullanmalıdırlar. Bazı durumlarda, yasalar, yönetmelikler veya politikalar denetçilerin belli türdeki hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma emarelerini, denetim adımlarını ve prosedürlerini genişletmeden önce emniyet veya soruşturma makamlarına bildirmelerini öngörmektedir. Soruşturmaya müdahil olmamaları için denetçilerin yüklenimden veya yüklenimin bir bölümünden çekilmeleri veya yüklenimi veya bir bölümünü ileri tarihe almaları da gerekebilir.

⁷¹ Örneğin, konusu motorlu araçların satın alımını düzenleyen belirlenmiş şartlara uygunluk üzerindeki kurum iç kontrolleri hakkında raporlama olan bir doğrulama yükleniminde denetçiler üst yöneticiler için binek araçlar alımlarını değerlendirdiklerinde daha düşük fiyatlı modeller uygun olduğu halde, daha pahalı lüks arabalar satın alınmışsa, kötüye kullanma sonucuna varabilirler. Denetçiler pahalı lüks arabalar alımını genellikle, konu açısından nicel olarak önemli (significant) görmedikleri halde, bu fiil genellikle, konu veya bildirim açısından nitel olarak önemli sayılır.

**Doğrulama
Yüklenimleri
Bakımından
Bulguların
Öğelerinin
Oluşturulması**

6.21 Doğrulama bulguları, örneğin iç kontrol yetersizlikleri, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri ve kötüye kullanma problemler tespit edildiğinde çoğu kez kriterlerin, durumun (condition), etkinin ve nedenin öğeleri olarak düşünülmüştür. Ancak, bir bulgu için gereken öğeler tamamıyla doğrulama yükleniminin amaçlarına bağlıdır. Dolayısıyla, bir bulgu veya bulgular seti doğrulama yükleniminin amaçlarını karşıladığı ölçüde eksiksizdir. Problemler saptandığında denetçiler, mümkün olduğu ölçüde, raporlarının hazırlanmasına yardımcı olmak üzere, bir bulgunun öğelerini oluşturacak doğrulama prosedürlerini planlamalıdır. (Bulgunun öğelerinin tasviri için 6.34 numaralı paragrafa bakın).

**Doğrulama
Dokümantasyonu**

6.22 GKGKDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimleri bakımından doğrulama dokümantasyonu ile ilgili standart şu şekildedir:

Doğrulama yükleniminin planlanması, icra edilmesi ve raporlanması ile ilgili doğrulama dokümantasyonu; daha önceden doğrulama yüklenimi ile bağlantısı bulunmayan deneyimli bir denetçiye, denetim dokümantasyonundan hareketle, denetçilerin önemli yargılarını ve sonuçlarını destekleyen kanıtları tahkik etmek imkânını verecek kâfi miktarda bilgiyi içermelidir. Doğrulama dokümantasyonu, denetçilerin raporlarının dağıtımını öncesinde, bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin dayanaklarını kapsamına almalıdır.

6.23 ASYMME standartları ve GKGKDS denetçilerin denetim dokümantasyonu hazırlamalarını ve bunu muhafaza etmelerini öngörmektedir. Doğrulama dokümantasyonunun şekli ve içeriği belirli bir doğrulama yükleniminin gereklerini karşılayacak şekilde tasarlanmalıdır. Doğrulama dokümantasyonunun içerdiği bilgiler, denetçilerin mesleki standartlara göre yapmış oldukları çalışmaların ve ulaşılmış oldukları sonuçların temel kaydını oluşturur. Doğrulama dokümantasyonunun niceliği, türü ve içeriği denetçilerin takdir yetkisi kapsamında bir konudur.

6.24 Denetim dokümantasyonu, (1) denetçilerin raporu için temel dayanak oluşturma, (2) denetçilere doğrulama yükleniminin icrasında ve gözetiminde yardımcı olma, (3) doğrulama yükleniminin kalitesinin gözden geçirilmesine imkân sağlama işlevlerini görür. Denetim dokümantasyonu, hedefinin ve kaynağının ve denetçilerin ulaştıkları sonuçların açık seçik anlaşılmasını sağlayacak şekilde detaylı hazırlanmalı ve denetçilerin raporunun içerdiği bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin net bir bağlantısını göstermeye elverecek biçimde organize edilmelidir. GKGDSD çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimleri bakımından doğrulama dokümantasyonu, ASYMMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğlerinde veya GKGDSD içinde başka bir yerde açıkça ifade edilmemiş aşağıdaki kalemleri içermelidir:

- a. kullanılan örnekleme ve diğer seçme kriterleri dahil olmak üzere doğrulama yükleniminin amaçları, kapsamı ve metodolojisi;
- b. bazı ilave kamu denetim standartlarının uygulanmadığına veya geçerli bir standarda uyulmamış olduğuna ilişkin denetçi kararı ve bunun gerekçeleri ve geçerli standarda uyulmamasının doğrulama yüklenimi üzerinde yapmış veya yapabilmiş olduğu fark edilen etki;
- c. incelenen işlemlerin ve kayıtların tasvirleri dahil olmak üzere, önemli yargıları ve sonuçları desteklemek amacıyla yapılmış çalışmalar;⁷²
- d. kanıt elde edilmesi büyük ölçüde bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine bağlı ve yüklenimin amacı bakımından önemli olduğunda ve denetçiler bilgileri üreten bu bilgisayarlaştırılmış sistemler üzerindeki kontrolün etkisini gösterdiğine güvenmediklerinde, planlanmış doğrulama prosedürlerinin doğrulama yükleniminin amaçlarını gerçekleştirecek şekilde tasarlandığı hakkında denetçilerin görüşü.

⁷² Denetçiler bu şartı, makbuz numaralarının, kontrol numaralarının veyahut incelemiş oldukları spesifik dokümanları tanımlayan diğer araçların listesini yapmak suretiyle yerine getirebilirler. Denetçilerin, doğrulama dokümantasyonunun parçası olarak, incelemiş oldukları belgelerin kopyalarını eklemeleri gerekli olmadığı gibi, bu belgelerin detaylı bir listesini yapmaları da zorunlu değildir.

Doğrulama dokümantasyonu, özellikle (1) planlanmış denetim prosedürlerinin niteliğinin, zamanlamasının ve çapının belirlenmesinin gerekçesine; (2) bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemi dışında üretilmiş yararlanılabilir kanıtların türlerine ve yeterliliğine ve/veya bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerinden üretilen verilerin doğrudan testi ile ilgili planlara ve (3) toplanacak kanıtlar yüklenimin ulaşılacak amaçları bakımından makul bir temel oluşturmuyorsa doğrulama yüklenimi raporu üzerindeki etkiye odaklanmalıdır.

c. doğrulama yüklenimi raporunun dağıtılmasından önce, raporun içerdiği bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri desteklemek amacıyla gerçekleştirilmiş çalışmalar üzerinde gözetim amacıyla yapılan gözden geçirmelerin kanıtları.

6.25 GKGKDS doğrulama yüklenimlerinin altında yatan varsayım; federal, eyalet ve mahallî hükümetlerin ve diğer organizasyonların kamu menfaatine yönelik programların denetiminde işbirliği içinde olmaları ve bu nedenle de denetçilerin diğerlerinin çalışmalarından yararlanabilmeleri ve mükerrer çabalardan kaçınabilmeleridir. Denetçiler, doğrulama dokümantasyonunun talep üzerine, diğer denetçilerin veya gözden geçirecek kişilerin kullanımına sunulmasına yönelik düzenlemeleri yapmalıdırlar. GKGKDS doğrulama yüklenimleriyle ilgili sözleşmeye dayalı düzenlemeler, denetçilerin çalışmalarına başkalarının dayanılmasını kolaylaştırmak amacıyla denetim dokümantasyonuna tam ve zamanında erişim imkânını vermelidir.

6.26 Denetim organlarının belirli bir yüklenim ile ilgili denetim dokümantasyonunu gerektiği şekilde muhafaza etmeleri gerekir. Denetim organları, denetim dokümantasyonuna erişim taleplerinin dışarıdaki taraflarca yapıldığı durumlara ve özellikle dışarıdaki tarafın denetlenen kurumdan doğrudan doğruya elde etmesinin mümkün olmadığı bilgileri denetçi aracılığıyla dolaylı olarak elde etmeye teşebbüs ettiği durumlara çözüm getirmek amacıyla açık ve seçik olarak belirlenmiş politikalar ve kriterler oluşturmalıdırlar. Bu tür politikaların oluşturulmasında denetim organlarının kendilerini ve denetlenen kurumu ilgilendiren kanunları ve yönetmelikleri dikkate almaları gerekir.

**ASYMME
Doğrulama
Yüklenimleri
Raporlama
Standartları**

6.27 6.02 numaralı paragrafta ele alındığı üzere, ASYMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğleri, denetçilerin sağladığı güvence türüne göre değişik düzeylerde raporlama öngörmektedir. Doğrulama yüklenimleri çerçevesindeki bütün raporlama düzeyleri bakımından ASYMME'nin dört raporlama standardı şunlardır:

- a. Rapor, hakkında raporlamada bulunulan konuyu veya bildirim tanımlamalı ve yüklenimin niteliğini belirtmelidir.**
- b. Rapor, konunun kıyasen değerlendirildiği kriterlere göre uygulayıcının (denetçinin) konu veya bildirim hakkında verdiği sonuçları göstermelidir.**
- c. Rapor, denetimi yapan kişinin (denetçinin) yüklenim, konu ve uygulanabilirliği söz konusu ise, bununla ilişkili bildirim hakkındaki önemli bütün çekincelerini ifade etmelidir.**
- d. Rapor; (1) konunun değerlendirilmesinde kullanılan kriterler, denetimi yapan kişi tarafından sadece, ya kriterlerin oluşturulmasına katılmış veya kriterler hakkında yeterli bilgiye sahip olduğu varsayılan sınırlı sayıda tarafa uygun olacak şekilde belirlendiğinde, (2) konuyu değerlendirmek için kullanılan kriterleri sadece belirli tarafların kullanımı söz konusu olduğunda, (3) konu ve yazılı bildirim hakkındaki raporlama sorumlu tarafça sağlanmadığında ve (4) rapor, üzerinde mutabık kalınan prosedürlerin konuya uygulanmasına yönelik doğrulama yüklenimi hakkında olduğunda, raporun kullanımının belirli taraflarla sınırlı olduğunu belirtmelidir.⁷³**

**Doğrulama
Yüklenimleri ile
İlgili İlave
GKGKDS
Raporlama
Standartları**

6.28 GKGKDS, doğrulama yüklenimleri açısından, ASYMME Doğrulama Yüklenimleri Standartları Tebliğlerinin içerdiği gereklilikler dışında ilave raporlama standartları öngörmektedir. Doğrulama yüklenimi raporlarında GKGKDS'yi kaynak olarak gösterdiklerinde, denetçilerin bu ilave standartlara uymaları gerekir. İlave GKGKDS standartları aşağıdaki hususlarla ilgilidir:

⁷³ Denetçiler yine de raporun dağıtımına ilişkin standarda uymalıdır (6.49 ila 6.54 numaralı paragraflara bakın).

-
- a. denetçilerin GKKGDS'ye uyduklarının raporlanması (6.29 ila 6.31 numaralı paragraflara bakın);
 - b. iç kontrol yetersizliklerinin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın raporlanması (6.32 ila 6.40 numaralı paragraflara bakın);
 - c. sorumlu görevlilerin görüşlerinin raporlanması (6.41 ila 6.45 numaralı paragraflara bakın);
 - d. ayrıcalıklı ve gizli bilgilerin raporlanması (6.46 ila 6.48 numaralı paragraflara bakın) ve
 - e. raporun verilmesi ve dağıtılması (6.49 ila 6.54 numaralı paragraflara bakın).

**Denetçilerin
GKKGDS'ye
Uyduklarının
Raporlanması**

6.29 GKKGDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde denetçilerin GKKGDS'ye uyduklarının raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Doğrulama yüklenimleri hakkındaki raporlar yüklenimin GKKGDS'ye uygun yapılmış olduğunu belirtmelidir.

6.30 Doğrulama yüklenimine ilişkin rapor yasal düzenleyici tasarruf veya sözleşme hükmüne uygunluk amacıyla sunulduğunda veyahut GKKGDS isteğe bağlı olarak uygulandığında, raporda GKKGDS'nin kaynak olarak gösterilmesi zorunlu olduğu gibi AYSMME standartları da kaynak olarak gösterilebilir. GKKGDS'ye uygunluktan söz eden beyan denetçilerin doğrulama yüklenimi sırasında uyumuş olmaları gereken geçerli bütün standartlara atıfta bulunur. Denetçilerin geçerli bir standarda uymamış olduğu durumlarda uygunluk beyanı şarta bağlanmalıdır. Bu tür durumlarda, raporun kapsam bölümünde denetçiler, uyulmamış olan geçerli standardı, bunun gerekçelerini ve standarda uyulmamasının doğrulama sonuçlarını nasıl etkilediğini veya etkileyebilmiş olduğunu açıklamalıdır. Geçerli bir standarda uyulmamasının yüklenimin sonuçları üzerindeki etkisini değerlendirdiklerinde denetçiler, sağlanan güvenceleri şarta bağlamaya, herhangi bir güvence vermektan kaçınmaya veya yüklenimden çekilmeye ihtiyaç duyabilirler.

6.31 Doğrulama yüklenimi hakkındaki GKGKDS raporunu alan denetime tabi kurum (audited entity), GKGKDS doğrulama yüklenimini gerektiren şartlara uygunluk dışındaki amaçlarla da doğrulama yüklenimi hakkında bir rapora ihtiyaç duyabilir. GKGKDS, denetçilerin sadece AYSMME standartlarının gereklerine uygunluğu gösteren ayrı bir rapor vermelerini yasaklamamaktadır. GKGKDS doğrulama yükleniminin denetçilerin AYSMME standartlarına göre hazırladıkları müteakip rapora temel oluşturması söz konusu olduğunda, denetçilerin raporunun, GKGKDS tarafından öngörülen ve fakat AYSMME standartları tarafından öngörülmeven iç kontrol, hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri ve bağış anlaşmaları ihlalleri ve kötüye kullanma hakkındaki bilgileri içermesi müteakip raporun kullanıcıları açısından bir avantaj teşkil eder.

İç Kontrol Yetersizliklerinin, Hileli Davranışın, Yasa Dışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Raporlanması

6.32 GKGKDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde, iç kontrol yetersizliklerinin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Doğrulama yüklenimi hakkındaki rapor; (1) konu veya bildirim bakımından önemli olan yasalar, yönetmelikler ve sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmalarına uygunluk üzerindeki iç kontrol dahil olmak üzere, iç kontroldaki yetersizlikler, (2) belirgin bir şekilde önemsiz olmadıkça hileli davranışla ve yasa dışı fiillerle ilgili bütün durumları, (3) yüklenime tabi konu veya bildirim bakımından önemli alan sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı bildirmelidir. Bazı durumlarda denetçiler, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı doğrudan doğruya denetlenen kurum dışındaki taraflara rapor etmelidirler.

6.33 İç kontrol yetersizliklerini veyahut hileli davranış, yasa dışı fiiller⁷⁴, sözleşme hükümleri ve bağış anlaşmaları ihlalleri veya kötüye kullanma ile ilgili olayları raporlarken denetçiler, bulgularla sonuçlanan gerçekleştirilmiş çalışmaların bir tasvirini

⁷⁴ Aslında bir fiilin yasa dışı olup olmadığı mahkemece verilecek nihai karara bağlıdır. Dolayısıyla, denetçiler kendilerini yasa dışı bir fiilin oluşmuş olma ihtimaline götüren konuları açıklarlarken, istemeden de olsa yasa dışılığın meydana gelmiş olduğunu ima etmemelidirler.

yapmak suretiyle bulguları doğru bir perspektif içine yerleştirmelidirler. Okuyucuya, bu bulguların geçerliliğini ve sonuçlarını değerlendirmeye yarayan bir temel sağlamak amacıyla, belirlenmiş yetersizlikler veya olaylar popülasyonla veya incelenen vakaların sayısı ile ilişkilendirilmeli, uygunsa, dolar değeri cinsinden miktar olarak belirtilmelidir. Sonuçları tahmin etmek mümkün değilse, denetçiler sonuçlarını test edilen kalemlerle sınırlandırmalıdır.

6.34 Bulgularını sunarken denetçiler, düzeltici adımın atılması ihtiyacının kavranmasında yönetime veya gözetim rolü bulunan görevlilere yardımcı olmak amacıyla kriterlerin, durumun (condition), nedenin ve etkinin öğelerini oluşturmalıdırlar. Ayrıca, eğer denetçiler bulguları yeterli şekilde oluşturabiliyorlarsa, düzeltici adım için tavsiyelerde bulunmalıdırlar. Aşağıdaki liste, bulguların öğelerinin raporlanması bakımından yol gösterici ilkeler içermektedir:

- a. **Kriterler:** Bir doğrulama yüklenimi raporu, raporun kullanıcısının neyin gereken veya arzulan durum olduğunu veyahut programdan veya faaliyetten ne beklediğini belirlemesine imkân verecek bilgiler sağladığında gelişkin bir rapor olur. Doğrulama yüklenimi raporunda dürüst şekilde, açık ve seçik biçimde ve eksiksiz olarak açıklanır ve kaynağı belirtilirse, kriterlerin anlaşılması daha kolay hale gelir.⁷⁵
- b. **Durum (Condition):** Doğrulama yüklenimi raporu, fiili durum hakkında denetçilerin tespit ettikleri şeylerin kanıtlarını gösteriyorsa, gelişkin bir rapor olur. Durumun kapsamının ve genişliğinin raporlanması raporun kullanıcısının eksiksiz bir perspektif edinmesine imkân sağlar.

⁷⁵ Yasalar, yönetmelikler, politikalar, prosedürler, en iyi veya standart uygulamalar veyahut bildirimler yaygın kriter kaynaklarıdır. Federal Devlette İç Kontrol Standartları, GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington D.C. Nov. 1999) ve Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan İç Kontrol- Bütünlük Çerçeve isimli doküman denetçilerin iç kontrol hakkındaki değerlendirmelerini ve sonuçlarını desteklemek üzere yararlanabilecekleri belirlenmiş iki kriter kaynağıdır. Federal iç kontrol standartlarına dayalı olarak hazırlanmış İç Kontrol Yönetimi ve Değerlendirme Aracı (GAO-01-10086, Ağustos 2001) isimli doküman, iç kontrolün değerlendirilmesi için sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım sağlamaktadır.

-
- c. **Neden:** Doğrulama yüklenimi raporu, durum ile kriterler arasındaki farklılıktan sorumlu faktör ya da faktörler hakkında inandırıcı kanıtlar sağlıyorsa, gelişkin bir rapor olur. Nedeni raporlarken denetçiler, kanıtların, bildirilen nedenin, olası diğer nedenlerle, örneğin yetersiz şekilde tasarlanmış kriterlerle veya program yönetimi tarafından kontrol edilemeyen faktörlerle kıyaslandığında, niçin farklılığa katkıda bulunan temel etken veya etkenler olduğunun makul ve ikna edici gerekçesini sağlayıp sağlamadığını değerlendirebilirler. Denetçiler, ayrıca, belirlenmiş nedenin tavsiyeler için bir temel oluşturup oluşturamayacağını inceleyebilirler.
- d. **Etki:** Doğrulama yüklenimi raporu, denetçilerin tespit ettikleri (durum) ile olması gereken (kriterler) arasındaki farkın etkisini oluşturan açık ve mantıki bağı gösteriyorsa gelişkin bir rapor olur. Açık seçik, özlü ve mümkünse nicel olarak belirtilirse, etkinin anlaşılması daha kolay olur. Raporlanan etkinin önemliliği güvenilir kanıtlar aracılığıyla ortaya konabilir.

6.35 Denetçiler; konu veya bildirim bakımından önemli olmayan iç kontrol yetersizliklerini, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı tespit ettiklerinde, belirgin bir şekilde önemsiz olmadıkça, bu bulguları nitel ve nicel etkenleri dikkate alarak, bir yönetim mektubu ile denetlenen kuruma bildirmelidirler. Denetçi, doğrulama yüklenimi hakkındaki raporda yönetim mektubuna atıfta bulunmalıdır. Denetçiler, belirgin bir şekilde önemsiz olan iç kontrol yetersizliklerinin, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın denetlenen kurum yetkililerine bildirilip bildirilmeyeceğine veya nasıl bildirileceğine karar verirken mesleki takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Denetçiler, denetlenen kurum görevlilerine hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri ve kötüye kullanma hakkında yaptıkları bütün iletimleri denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler.

Hileli Davranışın, Yasa Dışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Doğrudan Raporlanması

6.36 GKGKDS, aşağıda ele alındığı üzere, iki durumda, denetçilerin, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı denetlenen kurum dışındaki taraflara doğrudan doğruya raporlamalarını öngörmektedir.⁷⁶ Bu gereklilikler, hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın doğrudan raporlanmasına ilişkin yasal gerekliliklere ilavedir. Denetçiler, tamamlanmasından önce doğrulama yükleniminden çekilseler veya uzaklaştırılırsalar bile, bu gereklilikleri karşılamak zorundadırlar.

6.37 Yasa veya yönetmelik, denetlenen organın belli hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı belirlenmiş dış taraflara, örneğin, federal genel müfettişe veya eyalet genel savcısına bildirmesini öngörebilir. Eğer bu tür hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veya kötüye kullanmayı denetlenen kuruma bildirdikleri halde kurum bunları rapor etmekte zaafa düşerse, o takdirde denetçiler bu tür bir uyarıyı denetlenen kurumun yönetim organına iletmelidirler. Eğer denetlenen kurum, denetçilerin yönetim organına iletiminden sonra mümkün olan en kısa sürede gereken bildirimini yapmazsa, o takdirde denetçiler bu tür hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı yasada veya yönetmelikte belirlenmiş dış tarafa doğrudan doğruya bildirmelidirler.

6.38 Denetlenen kurumun görevlileri, denetçilerin kendilerine bildirdikleri hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı telafi etmek üzere zamanında ve gereken adımları atmaktan sorumludurlar. Hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri devlet kuruluşundan doğrudan veya dolaylı olarak alınan yardımı içerdiğinde, yönetim telafi edici adımları atmakta zaafa düşüyorsa, denetçilerin doğrudan doğruya raporlama görevi bulunabilir.

⁷⁶ İç denetim organlarının yasa, kural, yönetmelik veya politika tarafından öngörülmedikçe, kurum (entity) dışına raporlama görevleri bulunmamaktadır. Dışsal raporlamaları söz konusu olduğunda iç denetim organlarının raporlama gereklilikleri için 3.28 numaralı paragrafa bakın.

Eğer denetçiler, bu tür bir zaafa düşmenin kendilerinin doğrulama yüklenimi hakkındaki standart rapordan ayrılmalarına neden olabildiği kanaatine varırlarsa, sonucu denetlenen kurumun yönetim organına iletmelidirler. Şu halde, denetlenen kurum, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veya kötüye kullanmayı mümkün olan en kısa sürede devlet yardımını sağlamış kuruma bildirmezse, denetçiler hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya o kuruma bildirmelidirler.

6.39 Bu gibi durumlarda, denetçiler, yönetimin hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı rapor etmiş olduğu konusunda yönetim tarafından verilen bildirimleri doğrulamak amacıyla, kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar, örneğin dışardaki taraflardan teyit elde etmelidirler. Eğer bunu yapmak mümkün değilse, denetçiler, yukarıda ele alındığı üzere, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya rapor etmelidirler.

6.40 Yasalar, yönetmelikler veya politikalar; denetçilerin belli türdeki hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma kriterlerini gecikmeksizin emniyet veya soruşturma makamlarına bildirmelerini öngörebilir. Bu gibi durumlarda, denetçiler bu türdeki hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğu veya vuku bulmuş olabileceği sonucuna vardıklarında, bu makamlardan ve/veya hukuk müşavirliğinden muhtemel hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri hakkındaki belli bilgilerin kamuya açık şekilde bildirilmesinin soruşturma veya dava işlemlerini tehlikeye sokup sokmayacağını sormalıdır. Denetçiler kamuya açık raporlamalarını bu işlemleri tehlikeye atmayacak konularla, örneğin zaten kamuoyu kaydının bir parçası olmuş bilgilerle sınırlandırmalıdır.

**Sorumlu
Görevlilerin
Görüşlerinin
Raporlanması**

6.41 GKGKDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde sorumlu görevlilerin görüşlerinin raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Denetçilerin doğrulama yüklenimi hakkındaki raporu iç kontrol yetersizliklerini, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı gösteriyorsa, denetçiler sorumlu görevlilerin bulgulara, sonuçlara, tavsiyelere ve planlanan düzeltici adımlara ilişkin görüşlerini almalıdırlar.

6.42 Bir raporun hakkaniyetli, eksiksiz ve objektif olmasını sağlamanın en etkili yollarından birisi denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinin ve uygun olduğu takdirde diğer kişilerin görüşlerinin ve yorumlarının alınmasıdır. Sorumlu görevlilerin görüşlerinin rapora ithali, sadece denetçilerin saptadıkları iç kontrol yetersizliklerini, hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı gösteren değil, ama aynı amanda denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinin iç kontrol yetersizlikleri, hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma hakkında ne düşündüklerini ve atmayı planladıkları düzeltici adımların neler olduğunu ortaya koyan bir rapor sonucunu doğurur. Denetçiler raporlarına görevlilerin yazılı görüşlerinin bir suretini veya alınan görüşlerin bir özetini eklemelidirler.

6.43 Denetçiler, genellikle, sorumlu görevlilerden, raporlanan bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler hakkındaki görüşlerini ve yönetimce planlanan düzeltici adımları yazılı olarak sunmalarını istemelidirler. Sözlü görüşler kabul edilebilirse de, bazı durumlarda, bu yöntem görüşleri almanın tek veya çok ivedi bir yolu olabilir. Kullanıcının ihtiyaçlarını karşılamada zaman kritik bir şart olduğunda; denetçiler bütün çalışmalarının icrasında sorumlu görevlilerle yakından çalıştıklarında ve taraflar taslak üründe ele alınan bulgulara ve konulara aşına olduklarında veyahut denetçiler taslak raporun bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri hakkında önemli bir görüş ayrılığı beklemediklerinde veya taslak raporda ele alınan konularla ilgili olarak önemli bir ihtilaf görmediklerinde sözlü görüşler etkin olabilir.

Rapora nihai şeklini vermeden önce denetçiler, görevlilerin sözlü görüşlerinin bir özetini hazırlamalı ve görüşlerin eksiksiz şekilde gösterildiğinin kontrol edilmesi için özetin bir suretini denetlenen kurumun görevlilerine vermelidirler.

- 6.44** Nihai raporda, görüşlerin, uygun olduğu şekilde, hakkaniyetle ve tarafsızca değerlendirmesi yapılmalı ve hakkı teslim edilmelidir. Yorumlar, örneğin düzeltici adıma ilişkin vaat veya niyet not edilmeli, ama önemli bir bulgunun veya onunla ilişkili tavsiyenin silinip çıkarılmasının gerekçesi olarak kabul edilmemelidir.
- 6.45** Denetlenen kurumun görüşleri raporun bulgularının, sonuçlarının aksine olduğu halde, denetçilerin kanaatine göre geçerli olmadığı veyahut planlanan düzeltici adımlar denetçilerin tavsiyelerini gerektiği şekilde ele almadığında, denetçiler görüşlerle veya düzeltici adımlarla olan uyumsuzluğun gerekçelerini belirtmelidirler. Denetçilerin ayrık görüşü hakkaniyetli ve tarafsız bir şekilde ifade edilmelidir. Öte yandan, görüşleri geçerli buluyorsa, denetçiler raporlarında gerektiği gibi değişiklik yapmalıdırlar.

Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgilerin Raporlanması

- 6.46** GKGD çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde ayrıcalıklı ve gizli bilgilerin raporlanmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Eğer konuyla doğrudan ilgili bazı bilgilerin genel açıklanmasının yapılması yasaksa, doğrulama yüklenimine ilişkin rapor çıkarılan bilgilerin niteliğini ve çıkarmayı gerekli kılan şartı belirtmelidir.

- 6.47** Bazı bilgilerin genel açıklanmasını federal devletin, eyaletin veya mahalli idarenin yasaları veyahut yönetmelikleri yasaklayabilir. Bu gibi durumlarda denetçiler, bu tür bilgileri içeren resmi kullanımla sınırlı ayrı bir rapor hazırlayabilir ve raporu sadece yasanın veya yönetmeliğin kabulüne izin tanıdığı kişilere verebilirler. Kamu selameti ve güvenliği endişeleriyle bağlantılı başka durumlar da rapordaki bazı bilgilerin dışta bırakılmasını haklı kılabilir. Örneğin, belirli bir program bakımından bilgisayar güvenliği ile ilişkili detaylı bilgiler, bu bilgilerin kötüye kullanımı olası zarara yol açıyorsa halkın yararlanmasına açık raporların dışında bırakılabilir.
-

Bu gibi durumlarda denetçiler, bu tür bilgileri içeren resmî kullanımla sınırlı bir rapor hazırlayabilir ve raporu sadece denetçilerin tavsiyelerine göre hareket etmekten sorumlu taraflara verebilirler. Uygun olduğu takdirde denetçiler bazı bilgilerin çıkarılmasını gerekli kılabilen şartlar veya diğer durumlar hakkında hukuk müşavirliğine danışmalıdırlar.

6.48 Denetçilerin, bazı bilgilerin kamuoyuna açık raporların dışında bırakılması gerektiği yolundaki takdirleri incelenen programın veya faaliyetin genel kamu menfaatine olduğu düşüncesiyle tutarlı şekilde kullanılmalıdır. Şartlar bazı bilgilerin çıkarılmasını gerektirdiğinde, denetçiler bu çıkarmanın yüklenimin sonuçlarını saptırıp saptırmadığını veyahut uygunsuz veya kanunsuz uygulamaları gizleyip gizlemediğini değerlendirmelidirler. Eğer denetçiler, bazı bilgilerin kamuoyuna açık raporun dışında bırakılması gerektiği sonucuna varırlarsa, çıkarılan bilgilerin genel niteliğini ve raporda çıkarmayı gerekli kılan gerekçeleri belirtmelidirler.

**Raporun
Verilmesi ve
Dağıtılması**

6.49 GKGKDS çerçevesinde yürütülen doğrulama yüklenimlerinde raporun verilmesine ve dağıtılmasına ilişkin standart şu şekildedir:

Yasal sınırlamalar engellemedikçe, kamu denetçileri doğrulama yüklenimine ilişkin raporlarını, yasama organları örneğinde olduğu gibi fon sağlayan dış organizasyonlar dahil olmak üzere denetlenen kurumun ilgili görevlilerine ve yüklenimi talep eden veya düzenleyen organizasyonların uygun konumdaki görevlilerine vermelidirler. Denetçiler, ayrıca, raporların suretlerini, yasal gözetim yetkisi bulunan veya bulgulara ve tavsiyelere göre hareket etmekten sorumlu diğer görevlilere ve bu tür raporları almaya yetkili diğer kişilere göndermelidirler. Rapor yasa veya yönetmelik tarafından sınırlanmadıkça veyahut ayrıcalıklı veya gizli bilgileri içermedikçe, denetçiler suretlerin kamuoyunun incelemesine hazır olduğunu açıklamalıdırlar. Kamu dışındaki denetçiler, rapor dağıtımına ilişkin sorumluluklarını denetim için sözleşme yapılan tarafla netleştirmeli ve varılan mutabakatlara uymalıdırlar.

-
- 6.50** Doğrulama yüklenimlerine ilişkin raporlar sonuçlarla ilgili görevlilere zamanında dağıtılmalıdır. Yasa veya yönetmelik tarafından bu tür raporları alma görevi verilenler, raporların içerdiği bulgulara ve tavsiyelere göre hareket etmekten sorumlu olanlar, denetlenen kuruma yardım sağlamış diğer devlet kademelerindeki kişiler ve yasa koyucular bu tür görevliler kapsamındadır. Ancak, doğrulama yüklenimine tabi konu veya bildirim, güvenlik nedenleriyle gizli ise veya diğer geçerli gerekçelerle belirli taraflara veya kamuoyuna verilemiyorsa, denetçiler rapor dağıtımını sınırlandırmalıdır. Raporun kamuoyu incelemesine açık olması keyfiyeti denetim dokümantasyonu içinde belgelenmelidir.
- 6.51** AYSMME standartları; üzerinde mutabık kalınan prosedürlere dayanan bir bildirim değerlendirmeye amaçlı bir yüklenim veya üzerinde mutabık kalınan prosedürleri uygulamaya yönelik bir yüklenim hakkındaki bir raporun bu tür kriterler veya prosedürler üzerinde mutabakatı olan tarafların kullanımıyla sınırlı olduğuna ilişkin bir beyanı içermesini öngörüyorsa da bu tür beyan raporun dağıtımının sınırlı olmasını gerektirmemektedir. (Sınırlı rapor dağıtımı ile ilgili ilave yol gösterici ilkeler için 6.46 ila 6.48 numaralı paragraflara bakın). Raporun kamuoyu incelemesine açık olma keyfiyeti denetim dokümantasyonu içinde belgelenmelidir.
- 6.52** Kamu dışındaki denetçiler GKGDKS çerçevesinde bir doğrulama yükleniminin icrasını üstlendiklerinde, yüklenimi yapan organizasyonla rapor dağıtım sorumluluklarını netleştirmelidirler. Eğer dağıtımı yeminli serbest mali müşavirler yapıyorsa, yüklenim anlaşması hangi görevlilerin veya organizasyonların raporu alması gerektiğini ve raporun kamuoyu incelemesine açık olması için atılacak adımları göstermelidir. Raporun kamuoyu incelemesine açık olma keyfiyeti denetim dokümantasyonu içinde belgelenmelidir.
- 6.53** İç denetçiler dağıtım için kendi kurumlarının düzenlemelerine ve yasal gereklerine uymalıdır. İç denetçiler, genellikle, kendi kurumlarının başkanına veya rapor dağıtımından sorumlu başkan vekiline raporlamada bulunurlar. Raporların organizasyon dışına yapılan ilave dağıtımı yürürlükteki yasalara, kurallara, yönetmeliklere veya politikalara uygun olarak gerçekleştirilmelidir.
-

6.54 Eğer bir doğrulama y¼klenimi, bu y¼klenim tamamlanmadan ¼nce sona erer ve fakat y¼klenim hakkında bir rapor vermezlerse, denetçiler, kayda geçmesi için sona erme tarihine kadarki çalışmaları ¼zetleyen ve doğrulama y¼kleniminin niçin sona ermiş olduğunu açıklayan bir not kaleme almalıdırlar. Ayrıca denetçiler, doğrulama y¼kleniminin sona erme gerekçelerini denetlenen kurum yönetimine, doğrulama y¼klenimini talep eden kuruma ve ilgili diğer görevlilere tercihen yazılı olarak bildirmelidirler. Bu iletim dok¼mante edilmelidir.

Yedinci Bölüm: Performans Denetimleri Alan Çalışması Standartları

Giriş

7.01 Bu bölümde, genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına (GKGKDS) göre performans denetimlerini icra eden denetçiler için alan çalışması standartları gösterilmekte ve rehberlik edici bilgiler verilmektedir. Performans denetimleri alan çalışması standartları denetimin planlanmasına; personele nezaret edilmesine; kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmesine ve denetim dokümantasyonunun hazırlanmasına ilişkindir.

Planlama

7.02 GKGKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinin planlanmasında alan çalışması standardı şu şekildedir:

Çalışma yeterli şekilde planlanmalıdır

7.03 Denetimin planlanmasında denetçiler denetimin amaçlarını, faaliyet kapsamını ve bu amaçları gerçekleştirecek metodolojiyi belirlemelidirler. Denetimin amaçları, faaliyet kapsamı ve metodolojiler biri diğerlerinden ayrı olarak belirlenmez. Her birinin belirlenmesindeki değerlendirmeler çoğu kez iç içe geçtiğinden denetçiler denetim planının bu üç ögesini birlikte belirlemelidirler. Planlama bütün denetim boyunca devam eden bir işlemdir. Bu nedenle denetçiler çalışma ilerledikçe denetimin amaçlarında, faaliyet kapsamında ve metodolojisinde değişiklikler yapmaya gerek olup olmadığını değerlendirmelidirler.

7.04 Amaçlar, denetimin gerçekleştirmek istedikleridir. Amaçlar hem kapsama alınacak denetim konularını ve performans yönlerini hem de denetçilerin oluşturmayı düşündükleri bulgu ve raporlama öğelerini belirler.⁷⁷ Denetimin amaçları denetçilerin cevaplamaya çalıştıkları program⁷⁸ hakkındaki sorular olarak düşünülebilir (2.09 ila 2.13 numaralı paragraflara bakın).

7.05 Faaliyet kapsamı denetimin sınırını gösterir ve doğrudan doğruya denetim amaçlarıyla ilişkilendirilmelidir. Örneğin, faaliyet kapsamı incelenen zaman periyodu, gerekli dokümanların veya kayıtların kullanılabilirliği ve alan çalışmasının yapılacağı mahaller gibi parametreleri belirler.

⁷⁷ Bulgunun öğeleriyle ilgili ayrıntılı bilgi için 7.28 numaralı paragrafa, 7.62 ila 7.65 numaralı paragraflara bakın.

⁷⁸ Bu bölümde sade “program” terimi kullanılmakta ise de sunulan konseptler kurumların (entities), faaliyetlerin ve hizmetlerin denetimleri için de geçerlidir.

7.06 Metodoloji, amaçları gerçekleştirmek üzere verilerin toplanmasını ve analiz edilmesini gerektiren çalışmalarından oluşur. Denetim prosedürleri denetçilerin denetim amaçlarına odaklanarak attıkları spesifik adımlar ve yaptıkları spesifik testlerdir. Denetçiler metodolojiyi denetimin amaçlarının gerçekleşmesine yönelik kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtları sağlayacak şekilde tasarlamalıdır. Metodoloji denetimin amaçlarının gerçekleştirilmesinde yararlanılan denetim prosedürlerinin hem türlerini hem de derinliğini (genişliğini) kapsar.

7.07 Planlama dokümanite edilmeli ve;

- a. çeşitli programların dikkate değeriğiliğinin (önemliliğinin) ve raporun potansiyel kullanıcılarının ihtiyaçlarının göz önünde bulundurulmasını (7.08 ila 7.09 numaralı paragraflara bakın);
 - b. denetlenecek programın anlaşılmasını (7.10 numaralı paragrafa bakın);
 - c. denetimin spesifik amaçlarını ve faaliyet kapsamını ilgilendirdiğinden iç kontrolün anlaşılmasını (7.11 ila 7.27 numaralı paragraflara bakın);
 - d. önemli yasal ve düzenleyici tasarruf maddeleri sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ortaya çıkaracak metodolojinin ve prosedürlerin tasarlanmasını (7.17 ila 7.27 numaralı paragraflara bakın);
 - e. denetime tabi konuların değeriğendirilmesi için gerek duyulan kriterlerin belirlenmesini (7.28 numaralı paragrafa bakın);
 - f. önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin yapılmakta olan denetimin amaçlarını etkileyebilecek sonuçlarının değeriğendirilmesini (7.29 ila 7.30 numaralı paragraflara bakın);
 - g. denetim kanıtları olarak yararlanabilecek potansiyel veri kaynaklarının belirlenmesini (7.31 numaralı paragrafa bakın);
 - h. denetim amaçlarından bazılarının karşılanması bakımından diğeri denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanılıp yararlanılamayacağıının değeriğendirilmesini (7.32 ila 7.34 numaralı paragraflara bakın);
-

-
- i. denetimin yapılması için uygun ve kâfi miktarda personel ve diğer kaynakların sağlanmasını (7.35 ila 7.38 numaralı paragraflara bakın);
 - j. denetimin planlanması ve icrası hakkındaki genel bilgilerin denetlenmekte olan programdan sorumlu yönetim görevlilerine ve uygunsa, diğer kişilere iletilmesini (7.39 ila 7.40 numaralı paragraflara bakın);
 - k. denetim planının hazırlanmasını (7.41 ila 7.43 numaralı paragraflara bakın).
- kapsamına almalıdır.

**Programın
Dikkate
Değerliliği
(Önemliliği)**

- 7.08** Bir meselenin dikkate değerliliği (significance) denetim amaçları ve denetim raporunun potansiyel kullanıcıları bakımından görece önemliliğidir. Performans denetimini planlarken denetçiler; programın veya program ögesinin dikkate değerliliğini ve denetim sonuçlarına ve raporuna anlam verecek potansiyel kullanıcıları göz önünde bulundurmalıdırlar. Göz önüne alınacak dikkate değerlilik ve/veya kullanım emareleri arasında:
- a. denetlenen programın farkedilebilirliği ve hassaslığı,
 - b. programın yeniliği veya koşullarındaki değişiklikler,
 - c. kamusal hesap verme sorumluluğunu ve karar almayı geliştirebilecek bilgilerin sağlanmasında denetimin rolü,
 - d. gözden geçirmenin veya diğer bağımsız gözetimin düzeyi ve genişliği
- bulunur.
- 7.09** Denetime onay vermiş veya denetimi talep etmiş devlet (government) görevlileri denetçilerin raporunun bir kullanıcılar grubudur. Denetçilerin raporunun diğer önemli kullanıcıları, denetçilerin tavsiyelerine göre hareket etmekten sorumlu denetlenen kurum ve yasama organlarıdır. Devlet yasa koyucuları veya görevlileri (denetime onay vermiş veya denetimi talep etmiş olanlar dışındakiler), medya, çıkar grupları ve tek tek vatandaşlar denetçilerin raporunun potansiyel kullanıcıları kapsamındadır. Programla ilgili olmanın yanı sıra potansiyel kullanıcılar programın icrasını etkileme gücüne de sahip olabilirler.
-

Potansiyel kullanıcıların bu ilgilerinin ve etkilerinin farkına varılması programın niçin işlediği tarzda faaliyet gösterdiğini anlamada denetçilere yardımcı olur. Bu farkındalık, olası bulguların çeşitli muhtemel kullanıcılar bakımından dikkate değer olup olmayacağını değerlendirmede de denetçilere katkıda bulunur.

**Programın
Kavranması
(Anlaşılması)**

7.10 Denetçiler, diğer meselelerin yanı sıra, muhtemel denetim amaçlarının ve bu amaçlara ulaşmanın gerçekleştirilebilirliğinin değerlendirilmesine yardımcı olmak üzere denetlenecek programı kavramalıdır. Denetçilerin kavraması program hakkında daha önceden sahip oldukları birikime ve denetim planlaması sırasında yaptıkları araştırmalardan ve gözlemlerden elde edilen bilgilere dayanabilir. Bu araştırmaların ve gözlemlerin büyüklüğü ve genişliği programın farklı veçhelerinin kavranması ihtiyacı dolayısıyla, aşağıdaki örneklerde olduğu gibi, denetim amaçlarına bağlı olarak değişiklik gösterebilir:

a. **Yasalar, yönetmelikler, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları:** Devlet (government) programları genellikle yasayla oluşturulur ve spesifik yasalara ve yönetmeliklere tabidir. Örneğin, yasalar ve yönetmelikler, genellikle, neyin yapılacağını, o şeyi kimin yapacağını, ulaşılabilecek amacı, hizmet edilecek topluluğu ve ne hakkında hangi miktarda harcama yapılabileceğini belirler. Devlet programları sözleşmeler hükümlerine ve bağış anlaşmalarına da tabi olabilir. Dolayısıyla, programı oluşturan yasaların ve yasa öyküsünün, sözleşmeler hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının anlaşılması bizzat programın kavranması bakımından gerekli olabilir. Bu kavramının gerçekleşmesi, aynı zamanda, denetim amaçları açısından dikkate değer yasa, yönetmelik, sözleşme ve bağış anlaşması hükümlerinin belirlenmesinde gerekli bir adımdır.

b. **Amaç ve hedefler (Purpose and goals):** Amaç, programın faaliyet göstermesinden beklenen veya istenilen sonuç veya etkidir. Yasama organları, genellikle, program için onay (izin) verdiklerinde program amacını belirlerler. Kurum görevlileri, izin veren mevzuatı tamamlamak üzere program amacı hakkında daha ayrıntılı yol gösterici ilkeler hazırlayabilirler.

Kurum görevlilerinin, zaman zaman hem çıktı hem de sonuç hedefleri dahil olmak üzere, program performansı ve faaliyetleri için hedefler belirlemeleri gerekir. Denetçiler, açıklanmış program amacından ve hedeflerinden program performansını değerlendirmede kriterler olarak yararlanabilirler veya kıyasen programı değerlendirmek amacıyla ilave kriterler veya iyi uygulama örnekleri (best practices) belirleyebilirler.

- c. **İç kontrol:** Çoğu kez yönetim kontrolleri olarak da adlandırılan iç kontrol; en geniş anlamıyla, yönetim tarafından görevlerini, hedeflerini ve amaçlarını (objectives) gerçekleştirmek için kabul ettiği organizasyon planını, metotları ve prosedürleri kapsar. İç kontrol, program çalışmalarının planlanması, organize edilmesi, yönlendirilmesi ve kontrol edilmesi süreçlerini içerir. Program performansının ölçülmesine, raporlanmasına ve izlenmesine ilişkin sistemler iç kontrol kapsamındadır. İç kontrol, ayrıca, varlıkların korunmasında ve hataların, hileli davranışın ve yasa, yönetmelik ve sözleşme hükümleri ve bağış anlaşmaları ihlallerinin önlenmesinde ve ortaya çıkarılmasında ilk savunma hattı olarak işlev görür. 7.11 ile 7.16 numaralı paragraflar iç kontrole ilişkin yol gösterici ilkeleri içermektedir.
- d. **Gösterilen çabalar (efforts):** Gösterilen çabalar programda sarfedilen kaynak (para, materyal, personel vs. bakımından) miktarıdır. Bu kaynaklar programı yürüten kurumun içinden veya dışından sağlanabilir. Çaba ölçülerinin maliyet, zaman ve kalite örneklerinde olduğu gibi, birkaç boyutu bulunabilir. Dolar cinsinden para, işçi başına saatler ve bina alanının foot karesi çaba ölçülerinin örnekleri arasındadır.
- e. **Program operasyonları (Program operations):** Program operasyonları, yönetimin çabaları çıktılarına dönüştürmek için yararlandığı stratejiler, süreçler (processes) ve faaliyetlerdir. Program operasyonları iç kontrole tabidir.
- f. **Çıktılar:** Çıktılar programın ürettiği malların veya hizmetlerin miktarını göstermektedir. Örneğin, bir iç eğitim programının çıktı ölçüsü eğitimi tamamlayan kişilerin sayısı ve keza, havacılık güvenliği teftiş programının çıktı ölçüsü tamamlanan güvenlik faaliyetlerinin sayısı olabilir.

g. Sonuçlar: Sonuçlar programın başardıkları ve neticeleridir. Örneğin, bir iş eğitim programının sonuç ölçüsü işe giren ve belirli bir zaman periyodu geçtikten sonra hâla çalışmaya devam eden eğitilmiş kişilerin oranı olabilir. Bir havacılık güvenliği teftiş programının sonuç ölçülerinin örnekleri sonraki teftişlerde saptanan önemli güvenlik problemlerindeki azalmanın oranı ve/veya izleme teftişlerinde özöldüğu görölen önemli problemlerin oranı olabilir. Bu tür sonuç ölçüleri, işsiz vatandaşların işe girmesine ve çalışmaya devam etmesine yardımcı olan açıklanmış program amaçlarının gerçekleşmesindeki ve havacılık çalışmaları güvenliğinin iyileşmesindeki gelişmeyi göstermektedir. Denetçiler, sonuçların, program dışındaki kültürel, ekonomik, fiziki veya teknolojik faktörlerden etkilenebildiğinin bilincinde olmalıdırlar. Denetçiler, programın etkilerini anılan diğer etkilerden ayırmaya çalışırken diğer disiplinlerin, örneğin program değerlemesinin (program evaluation) yaklaşımlarından yararlanabilirler.

**İç Kontrolün
Değerlendirilmesi**

7.11 Seçilmiş yasama organlarındaki ve diğer devlet görevlilerindeki değeriklikler dolayısıyla devlet birimlerinde idari devamlılığın bulunmaması etkin iç kontrole olan ihtiyacı artırmaktadır. Denetçiler denetimin amaçları bakımından dikkate değer nitelikteki i kontrolü kavramalı ve spesifik iç kontrol prosedürlerinin gerektiği gibi tasarlanıp tasarlanmadığını ve uygulamaya konup konmadığını değerlendirmelidirler. Denetçilerin, ayrıca, iç kontrollerin etkililiğine dayanan denetim prosedürlerinin niteliğinde, zamanlamasında veya büyüklüğünde değeriklik düşünüp düşünmediklerini değerlendirmeleri gerekir. Eğer değeriklik düşünüyorsa, denetçiler iç kontrolün etkililiği ile ilgili spesifik testleri kapsama almalı ve sonuçları denetim prosedürlerinin tasarlanmasında göz önünde bulundurmalıdırlar⁷⁹. Etkin iç kontrolün tesisinden denetlenen kurumun görevlileri sorumludurlar.

⁷⁹ Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan İç Kontrol- Bütünleşik Çerçeve isimli dokümanda yer alan iç kontrol yönlendirici ilkelerine bakın. COSO çalışmasında işlendiği üzere, iç kontrol birbiriyle ilişkili beş ögeden oluşur: (1) Kontrol ortamı, (2) risk değerlendirmesi, (3) kontrol faaliyetleri, (4) bilgi ve iletişim ve (5) izleme. İç kontrolün amaçları, (1) finansal raporlama, (2) alışmalar (operations) ve (3) uygunluk ile ilişkilidir. Varlıkların korunması bu amaçların bir alt ögesidir. Bu bakımdan, iç kontrol, varlıkların izinsiz satın almasını, kullanılmasını veya elden çıkarılmasını önleme veya anında ortaya çıkarma konusunda makul güvence sağlayacak şekilde tasarlanmalıdır. COSO dokümanının yanı sıra, Federal Devlette İç Kontrol Standartları, GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C. Kasım 1999) isimli yayın COSO tarafından oluşturulan ilgili yol gösterici ilkeleri içermektedir ve federal düzeydeki iç kontrole ilişkin temel konseptlerin tanımlarını vermektedir. Bu doküman devletin herhangi bir düzeyindeki denetçiler için de yararlı olabilir. Federal i kontrol standartlarına dayanan İç Kontrol Yönetimi ve Değerlendirme Aracı, GAO-01-008G (Washington, D.C; Ağustos 2001) isimli doküman iç kontrol yapısının değerlendirilmesi için sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım getirmektedir.

7.12 İç kontrollerle ilgili olarak aşağıda yer alan değerlendirmeler denetçilerin iç kontrolleri daha iyi kavranmasına ve denetim amaçları açısından dikkate değerliliğini saptamasına katkıda bulunmayı hedeflemektedir:

- a. **Program operasyonlarının etkililiği ve verimliliği:** Program operasyonları üzerindeki kontroller, programın amaçlarının gerçekleşmesini ve istenilmeyen hareketlerin doğmamasını makul şekilde güven altına almak üzere denetlenen kurum görevlilerinin uygulamış oldukları politikaları ve prosedürleri içerir. Bu kontrollerin kavranması, çabaları çıktılara veya sonuçlara dönüştüren program operasyonlarını anlamada denetçilere yardımcı olur.
- b. **Verilerin geçerliliği ve güvenilirliği:** Verilerin geçerliliğine ve güvenilirliğine yönelik kontroller; geçerli ve güvenilir veriler elde edilmesini, bunların muhafaza edilmesini ve raporlarda dürüstçe açıklanmasını makul şekilde güven altına almak üzere denetlenen kurum görevlilerinin uygulamış oldukları politikaları ve prosedürleri içerir. Bu kontroller, programların devamlılık temelinde gerektiği şekilde işleyip işlemediği hakkında yönetimin geçerli ve güvenilir bilgiler elde etmesini sağlamaya yardımcı olur. Bu kontrollerin kavranması (1) kurum tarafından geçerli ve güvenilir olmayabilen veriler toplanması riskini değerlendirmede ve, (2) uygun veri testleri tasarlamada denetçilere yardım eder.
- c. **Yürürlükteki yasalara ve yönetmeliklere ve sözleşmeler hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluk:** Uygunluğa yönelik kontroller; program uygulamasının yasalara, yönetmeliklere ve sözleşmeler hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygun olmasını makul şekilde güven altına almak üzere denetlenen kurum görevlilerinin uygulamış oldukları politikaları ve prosedürleri içerir. Denetçilerin dikkate değer olduğunu belirlemiş oldukları yasalara, yönetmeliklere, sözleşmeler hükümlerine ve bağış anlaşmalarına uygunluk hakkındaki kontrollerin kavranması, yasa dışı fiiller⁸⁰ ve sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri riskini değerlendirmede denetçilere yardımcı olur.

⁸⁰ Yasa ve yönetmelik ilkeleri yasa dışı fiillerdir.

7.13 Bu iç kontrol amaç kategorilerinin bir alt ögesi kaynakların korunmasıdır. Kaynakların korunmasına yönelik kontroller, kaynakların izinsiz satın alınmasını, kullanılmasını ve elden çıkarılmasını makul şekilde önlemek veya anında ortaya çıkarmak üzere denetlenen kurum görevlilerinin uygulamış oldukları politikaları ve prosedürleri içerir.

7.14 Denetçiler iç kontrolü araştırmalar, gözlemler, belgelerin ve kayıtların teftişi veyahut diğer denetçilerin raporlarının incelenmesi suretiyle kavrayabilirler. İç kontrolün kavranması için denetçilerin uyguladıkları prosedürler denetimlere göre değişiklik gösterir. Bu prosedürlerin büyüklüğünü etkileyen faktörlerden birisi iç kontrol hakkında daha önceki denetimlerde kazanılmış birikimdir. Ayrıca, iç kontrolün kavranması ihtiyacı denetçilerin amaçları, faaliyet kapsamını ve metodolojiyi belirlerken üzerinde durdukları belirli program öğelerine bağlıdır. Denetçilerin iç kontrolü kavramasının denetim planını nasıl etkileyebildiğini gösteren örnekler aşağıdadır:

- a. Denetimin amaçları:** Bir programın yetersiz şekilde kontrol edilen taraflarında daha yüksek başarısızlık riski bulunur. Dolayısıyla, bu yönler, denetçilerin gayretlerini yoğunlaştırmayı düşündükleri yer bakımından diğerlerinden daha önemli (significant) olabilir.
 - b. Denetimin faaliyet kapsamı:** Kontrollerin belli bir mahalde gerektiğince tasarlanmadığına veya uygulamaya konulmadığına ilişkin bilgiler, denetçiler gayretlerini oraya yoğunlaştırmaya yönlendirebilir.
 - c. Denetim metodolojisi:** Denetlenen kurumun verilerin toplanmasına, özetlenmesine ve raporlanmasına ilişkin olarak sahip olduğu etkili kontroller denetçilere, verilerin geçerliliğine ve güvenilirliğine ilişkin olarak yapacakları doğrudan testlerinin büyüklüğünü sınırlama imkanını verir. Buna karşılık, etkili olmayan iç kontroller izlenimini uyandıran kanıtlar denetçileri verileri daha çok doğrudan teste tabi tutmayı, kurum dışından veri aramaya veyahut kendi verilerini oluşturmaya yöneltebilir.
-

7.15 İç kontroller denetimin amaçları bakımından dikkate değer olduğunda, denetçiler bu kontroller hakkındaki yargılarını destekleyecek kâfi miktarda kanıtlar elde etmeyi tasarlamalıdır. İç kontrollerin denetimin amaçları bakımından dikkate değer olduğu durumlara ilişkin örnekler aşağıdadır:

- a. Tatmin edici olmayan performansın nedenini belirlerken denetçiler, istenilen düzeyde olmayan performansın iç kontroldaki yetersizliklerden kaynaklanabileceğini göz önünde bulundurabilirler.
- b. Denetlenen kurum tarafından oluşturulan performans ölçülerinin geçerliliğini ve güvenilirliğini değerlendirirken, denetlenen kurumun verilerin toplanması, özetlenmesi ve raporlanması üzerindeki etkili iç kontrolü performans ölçülerinin geçerli ve güvenilir olduğu konusunda güven duyulmasına yardımcı olur.

7.16 İç denetim iç kontrolün önemli bir parçasıdır.⁸¹ İç kontrolün değerlendirilmesi gerektiğinde, iç denetçilerin çalışmalarından, iç kontrollerin etkili şekilde tasarlandığı ve gerektiğinde işlediği konusunda makul güvence sağlamaya yardımcı olmak ve çabalarda mükerrerliği önlemek amacıyla yararlanılabilir.

Denetimin Yasa ve Yönetmelik Hükümleri, Sözleşme maddeleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerini, Hileli Davranış ve Kötüye Kullanmayı Ortaya Çıkaracak Şekilde Tasarlanması

7.17 Yasalar, yönetmelikler veya sözleşmeler hükümleri veyahut bağış anlaşmaları denetimin amaçları bakımından önemli (dikkate değer) olduğunda, denetçiler denetim metodolojisini ve prosedürlerini, denetimin sonuçları üzerinde önemli bir etki yaratabilmiş ihlallerin ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde tasarlamalıdır. Denetçiler hangi yasaların, yönetmeliklerin, sözleşmeler hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının denetim amaçları bakımından önemli olduğunu belirlemeli ve yasa dışı fiiller veyahut sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri riskini değerlendirmelidirler. Bu risk değerlendirmesine dayalı olarak denetçiler önemli yasa dışı fiil veyahut sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlali olaylarının ortaya çıkarılmasının makul güvencesini sağlayacak şekilde denetim prosedürlerini tasarlayıp uygulamalıdır. Denetçiler, risk değerlendirmelerini denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler.

⁸¹ Pek çok kamu (government) kurumu, diğer isimlerle, örneğin, teftiş, değerlendirme (appraisal), soruşturma, organizasyon ve metot ve yönetim analizi adlarıyla, bu faaliyetlere sahiptir. Bu faaliyetler, seçilmiş fonksiyonları incelemek suretiyle yönetime yardımcı olur.

7.18 Kamu (devlet) programları pek çok yasaya, yönetmeliğe, sözleşme hükmüne veya bağış anlaşmasına tabi olduğundan ve denetimin amaçları çok değişkenlik gösterdiğinden, yasaların, yönetmeliklerin, sözleşme hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının denetimin amaçları bakımından önemli olup olmadığını belirlemeye yönelik kesin standartlar tespit etmek gerçekçi değildir. Ancak, denetçiler tespiti yapmada aşağıdaki yaklaşımı yararlı bulabilirler:

- a. Her bir denetim amacının denetlenmekte olan programın spesifik yönleri (yani, 7.10 numaralı paragrafta ele alındığı üzere, amaç ve hedefler, iç kontrol, çabalar, program operasyonları, çıktılar ve sonuçlar) hakkındaki sorular haline getirilmesi,
- b. Programın denetimin amaçlarını yansıtan sorulara dahil edilmiş spesifik program öğelerini doğrudan ilgilendiren yasaların, yönetmeliklerin ve sözleşmeler hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının belirlenmesi,
- c. Yasa, yönetmelik veyahut sözleşme hükmü veya bağış anlaşması ihlallerinin denetçilerin denetim amaçlarıyla ilişkili sorulara olan cevaplarını dikkate değer ölçüde etkileyip etkileyemediğinin saptanması. Eğer etkileyebiliyorsa, o takdirde bu yasalar, yönetmelikler ve sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları denetim amaçları bakımından önemli olabilir.

7.19 Denetçiler; (1) denetim amaçları açısından önemli olan yasaları belirlemek, (2) yasalara ve yönetmeliklere uygunluk ile ilgili testleri tasarlamak ve (3) bu testlerin sonuçlarını değerlendirmek için hukuk müşavirliğinin çalışmalarına dayanmayı gerekli görebilirler.⁸² Denetçiler, ayrıca, denetimin amaçları sözleşme hükümlerine veya bağış anlaşmalarına uygunluğun test edilmesini gerektirdiğinde, hukuk müşavirliğinin çalışmalarına dayanmayı gerekli bulabilirler. Denetimin koşullarına göre, denetçiler, uygunluk meseleleri hakkında diğer kişilerden, örneğin soruşturma personelinin, diğer denetim organlarından veya denetlenen kuruma yardım sağlayan devlet kurumundan veya yürürlükteki yasaları tatbik makamlarından bilgi edinilmesinin gerekli olduğunu düşünebilirler.

⁸² 7.32 ila 7.34 numaralı paragraflar, diğer kişiler çalışmalarına dayanmayı ele almaktadır.

7.20 Önemli yasalara, yönetmeliklere ve sözleşme hükümlerine uygunluk ile ilgili testleri planlarken denetçiler ihlallerin vuku bulmuş olabilme riskini değerlendirmelidirler. Bu risk, yasaların, yönetmeliklerin, sözleşme hükümlerinin veya bağış anlaşmalarının karmaşık veya yeni olması gibi faktörlerden etkilenebilir. Denetçilerin risk değerlendirmesi, denetlenen kurumun yasa, yönetmelik, sözleşme hükmü veya bağış anlaşması ihlallerini önlemek veya ortaya çıkarmak için uygulamaya konan kontrollara sahip olup olmadığının değerlendirilmesini içerir. Eğer denetçiler bu kontrollerin etkililiği konusunda kâfi miktarda kanıt elde ederlerse, uygunluk ile ilgili testlerin boyutunu küçültebilirler.

7.21 Denetim planlamasında denetçiler hileli davranıştan⁸³ kaynaklanan ve kendilerinin denetim amaçlarını ve denetim sonuçlarını dikkate değer derecede⁸⁴ etkileyebilen riskleri dikkate almalıdırlar. Denetim ekibi, kişileri hileli davranışta bulunmaya iten özendirici şeyler ve baskılar, hileli davranışın oluşma fırsatı ve kişilere hileli davranışta bulunma imkânı veren gerekçeler veya tutumlar gibi hileli davranış faktörlerini dikkate almak suretiyle potansiyel hileli davranış risklerini müzakere etmelidir. Denetçiler, denetim amaçlarıyla ilgili olabilen veya denetimlerinin sonuçlarını etkileyebilen hileli davranış risklerini belirlemek için gerekli bilgileri toplamalı ve değerlendirmelidirler. Örneğin denetçilerin, programın hileli davranış karşısındaki hassaslığını, kurumun hileli davranış ortaya çıkarmak ve önlemek üzere oluşturduğu iç kontrollerin durumunu veyahut denetlenen kurumun görevlilerinin iç kontrolü görmezlikten gelmeleri riskini belirlemek amacıyla denetlenen kurum görevlileri ile yapılan görüşmeler yoluyla veya diğer araçlar vasıtasıyla bilgi elde etmeleri gerekebilir. Denetçiler, hileli davranış oluşmuşsa veya bu tür davranışın oluşmuş olma ihtimali varsa, hangi risk faktörlerinin çalışmalarının sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyebildiğini belirlemek üzere bu risklerin değerlendirilmesinde mesleki kuşkuculuk tavrı sergilemelidirler.

⁸³ Hileli davranış, kasıtlı bir yanıltıcı beyan yoluyla değerli bir şeyin elde edilmesini içeren bir yasa dışı fiil türüdür.

⁸⁴ “Önemli”, (material) ve “dikkate değer”, (significant) terimleri GKGKDS çerçevesinde eş anlamlı terimlerdir. “Önemli” terimi AYSMME standartlarında finansal denetimlerle ilişkili olarak kullanılmaktadır. “Dikkate değer” terimi, GKGKDS’ye tabi diğer tür denetimlerle örneğin performans denetimleriyle ilişkili olarak kullanılmakta olup bu gibi durumlarda “önemli” terimi genellikle kullanılmamaktadır.

7.22 Denetçiler, denetimin amaçlarını veya denetimin sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyebildiklerini düşündükleri hileli davranış faktörlerini veya risklerini belirlediklerinde, denetim amaçları açısından önemli hileli davranışın ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlayacak şekilde prosedürler tasarlamak suretiyle karşılık vermelidirler. Denetçiler, hileli davranış riskleri ile ilgili tespitlerini ve değerlendirmelerini ve bu risklere verilen karşılığı hazırladıkları denetim dokümantasyonunda göstermelidirler. Denetçiler, ayrıca, hileli davranış risk değerlendirmesinin denetim boyunca devam eden bir işlem olduğunun ve sadece denetim planlamasıyla değil, denetim sırasında elde edilen kanıtların değerlendirilmesiyle de ilişkili bulunduğunun bilincinde olmalıdırlar.

7.23 Bunun yanı sıra denetçiler hileli davranışa işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Hileli davranışın vuku bulmuş olabileceğini gösteren bilgiler (denetim prosedürleri, yolsuzluk ihbar hattından alınan şikayetler yoluyla veya diğer vasıtalarla) önlerine geldiğinde denetçiler olası hileli davranışın denetim sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyip etkilemediğini değerlendirmelidirler. Eğer olası hileli davranış denetim sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyebiliyorsa denetçiler, (1) hileli davranışın oluşmuş olma olasılığının bulunup bulunmadığını belirlemek ve (2) oluşmuşsa, denetim sonuçları üzerindeki etkisini saptamak amacıyla denetim adımlarını ve prosedürlerini gerektiği şekilde genişletmelidirler.

7.24 Denetçilerin eğitimleri, deneyimleri ve denetlenen programı kavrayışları kendilerinin bilgilerine ulaşan bazı fiillerin tanınması için bir temel oluşturabilir. Aslında, bir fiilin hileli davranış olarak tespiti yargı veya diğer hüküm sistemi aracılığıyla yapılır ve denetçilerin mesleki uzmanlıklarının ve sorumluluklarının dışındadır. Ancak denetçiler, hileli davranışın vuku bulmuş olabileceğini saptayabilmek için denetlenmekte olan alanla bağlantılı hileli davranışa duyarlı noktaların farkında olmakla görevlidirler. Bazı durumlarda aşağıdaki türden koşullar yüksek hileli davranış riskine işaret edebilir:

- a. mevcut iç kontrolü güçlendirmede veya kontrol süreci üzerinde yeterli gözetimi sağlamada zaafa düşen zayıf yönetim;

-
- b. özellikle kaynakların kontrolü ve korunması ile ilgili olanlarında, görevlerin ayrılmasındaki yetersizlik;
 - c. sıra dışı ve yeterince açıklanmayan işlemler, örneğin envanterlerdeki ve diğer kaynaklardaki düzeltmeler;
 - d. denetlenen kurum çalışanlarının izine ayrılmayı veya yükselmeyi reddettiği durumlar;
 - e. kaybolan veya değiştirilen dokümanlar veyahut bilgi sağlamada açıklanmayan gecikmeler;
 - f. sahte veya yanıltıcı bilgiler: veya
 - g. kötü bir geçmiş, örneğin kuşkulanılabılır bulguları veya suç fiilini içeren önceki denetimler ya da soruşturmalar.
-

7.25 Kötüye kullanma, hileli davranıştan, yasa dışı fiillerden veyahut sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinden farklıdır. Kötüye kullanma vuku bulunduğu, yasa, yönetmelik, sözleşme hükmü ve bağış anlaşması ihlal edilmiş değildir. Aslında, olgulara ve koşullara göre ihtiyatlı bir kişinin makul ve gerekli işletme pratiğini dikkate aldığı davranışla mukayese edildiğinde kötüye kullanma kusurlu ve doğru olmayan bir davranışı içerir.⁸⁵ Denetçiler kötüye kullanmaya işaret eden durumlar veya işlemler karşısında dikkatli olmalıdırlar. Kötüye kullanmanın vuku bulmuş olabileceğini gösteren bilgiler (denetim prosedürleri, yolsuzluk ihbar hattından alınan şikayetler yoluyla veya diğer vasıtasıyla) önlerine geldiğinde denetçiler olası kötüye kullanmanın denetim sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyip etkilemediğini değerlendirmelidirler. Eğer denetim sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyen kötüye kullanmanın bulunduğu konusunda işaretler varsa, denetçiler (1) kötüye kullanmanın vuku bulup bulmadığını belirlemek ve eğer vuku bulmuşsa, (2) denetim sonuçları üzerindeki etkisini saptamak amacıyla denetim adımlarını ve prosedürlerini, gerektiğince, genişletmelidirler. Ancak, kötüye kullanmanın tespiti öznel olduğundan, denetçilerin kötüye kullanmanın ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlamaları beklenmez.

⁸⁵ Örneğin, ofis binasının yenilenmesi ile ilgili fonların yönetimce verimli kullanılıp kullanılmadığı hakkındaki bir performans denetiminde üst yöneticilerin ofislerinin yenilenmesi olağan ofis alanı standartlarını çok aşarsa denetçiler kötüye kullanma bulabilirler. Denetçiler, yenilenme masraflarını denetim sonuçları açısından nicel olarak önemli görmeyebildikleri halde, bu masraflar bu denetim amacı açısından nitel anlamda önemli olarak değerlendirilebilir.

Denetçiler, olası kötüye kullanmanın önemliliği ve denetim adımlarının ve prosedürlerinin genişletilip genişletilmeyeceği hakkında takdir yetkilerini kullanırlarken hem nicel hem de nitel faktörleri dikkate almalıdırlar.

7.26 Soruşturmalara, yasal takibata veya her ikisine müdahil olmamak için, olası hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini izlerken denetçiler mesleki takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Bazı durumlarda, yasalar, yönetmelikler ve politikalar denetçilerin belli türdeki hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşmeler hükmü ve bağış anlaşması ihlalleri veyahut kötüye kullanma emarelerini, denetim adımlarını ve prosedürlerini genişletmeden önce, emniyet veya soruşturma makamlarına bildirmelerini öngörmektedir. Soruşturmaya müdahil olmamaları için denetçilerin denetimden veya denetimin ilgili kısmından çekilmeleri veya bunları ertelemeleri gerekebilir.

7.27 Bu standartlara uygun olarak yapılan bir denetim, denetim sonuçlarını dikkate değer ölçüde etkileyebilen yasa dışı fiillerin, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut hileli davranışın ortaya çıkarılması konusunda makul güvence sağlarsa da, yasa dışı fiillerin, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut hileli davranışın ortaya çıkarılmasını garanti etmez. Keza, denetim döneminde sonradan yasa dışı fiillerin, sözleşmeler hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veya hileli davranışın ortaya çıkarılması, denetiminin bu standartlara göre yapılmış olması şartıyla, kaçınılmaz olarak denetçilerin performanslarının yetersiz olduğu anlamına gelmez.

**Denetim
Kriterlerinin
Belirlenmesi**

7.28 Kriterler, kendilerine dayanılarak performansın karşılaştırıldığı ve değerlendirildiği standartlar, ölçüler, olması gerekenle ilgili beklentiler, iyi uygulamalar ve kıstaslardır. Bulgu öğelerinden biri olarak kriterler denetim sonuçlarının kavranması için bir bağlam getirir. (Bulgunun diğer öğeleri hakkındaki detaylı açıklama için 7.62 ila 7.65 numaralı paragraflara bakın.)Denetim planı, mümkün olduğu ahvalde, kullanılacak kriterleri belirtmelidir. Seçimleri yaparken, denetçilerin makul, erişilebilir ve performans denetiminin amaçları bakımından uygun kriterlerden yararlanma sorumlulukları bulunmaktadır. Aşağıdakiler olası kriterlerin bazı örnekleridir:

-
- a. yasa veya yönetmelik tarafından öngörülen veyahut denetlenen kurumun görevlileri tarafından belirlenen amaç ve hedefler,
 - b. denetlenen kurumun görevlileri tarafından saptanan politikalar ve prosedürler,
 - c. teknik olarak oluşturulan standartlar ve normlar,
 - d. uzman görüşleri,
 - e. önceki dönemlerdeki performans,
 - f. benzer kurumların performansı,
 - g. özel sektördeki performans, veya
 - h. öncü kuruluşların iyi uygulamaları.

Önceki Denetimlerin ve Doğrulama Yüklenimlerinin Sonuçlarının Değerlendirilmesi

7.29 Denetçiler, önceki denetimlerin ve doğrulama yüklenimlerinin sonuçlarını incelemeli ve önceki denetim raporlarında saptanmış olup üstlenilen denetimin amaçlarını doğrudan ilgilendiren önceki denetim raporlarındaki bilinen dikkate değer bulguların ve tavsiyelerin⁸⁶ takibini yapmalıdırlar. Denetçiler, denetlenen kurum görevlilerinden, önceki finansal denetimleri, doğrulama yüklenimlerini, performans denetimlerini veya üstlenilen denetimin amaçlarıyla ilişkili diğer incelemeleri belirlemelerini ve önemli bulgulara ve tavsiyelere yönelik olarak atılan düzeltici adımları saptamalarını istemelidirler. Örneğin, kurumun bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemleri hakkındaki bir denetim raporunda, eğer kurum bu tür sistemleri denetçilerin yararlanmayı düşündüğü muhasebe bilgilerini veya diğer bilgileri işlemekte kullanıyorsa, performans denetimini ilgilendirebilen dikkate değer bilgiler bulunabilir. Denetçiler, (1) değerlendirilecek önceki dönemleri, (2) denetim etkileyen önemli bulgularla ve tavsiyelerle ilgili olarak gerekli izleme çalışmalarının düzeyini ve (3) eldeki denetimin planlanmasında ve uygulanacak denetim prosedürlerinin tasarlanmasında kullanılan risk değerlendirmesini belirlerken meslekî takdir yetkilerini kullanmalıdırlar.

⁸⁶ Dikkate değer bulgular ve tavsiyeler öyle konulardır ki, düzeltilmezlerse, denetçilerin çalışmalarının sonuçlarını ve denetçilerin bu sonuçlar hakkındaki vargılarını ve tavsiyelerini etkileyebilirler.

7.30 Dikkate değer bulgulara ve tavsiyelere sürekli bir dikkat gösterilmesi denetim çalışmalarının yararlarının hayata geçmesini temin bakımından önemlidir. Nihayetinde, denetlenen kurum görevlileri, denetçilerin bulgularına ve tavsiyelerine cevaben, anlamlı ve etkili düzeltici eylemde bulduklarında denetim çalışmalarının yararları oluşur. Denetlenen kurumun görevlileri, kendilerine yöneltilen denetim bulgularını ve tavsiyelerini çözüme kavuşturmakla ve onların durumunu izleyecek bir prosese sahip olmakla yükümlüdürler. Eğer denetlenen kurum böyle bir prosese sahip değilse, denetçiler kendi proseslerini oluşturmayı düşünebilirler.

Denetim Kanıt Kaynaklarının Belirlenmesi

7.31 Denetim kanıtları olarak kullanılacak potansiyel veri kaynaklarını belirlerken denetçiler, kanıtların kâfi miktarda ve uygun olmasının yanı sıra, denetlenen kurumca toplanan veriler, denetçilerce üretilen veriler veya üçüncü kişilerce sağlanan veriler dahil olmak üzere, verilerin geçerliliğini ve güvenilirliğini dikkate almalıdırlar (Kanıtlarla ilgili standartlar ve yol gösterici ilkeler için 7.48 ila 7.65 numaralı paragraflara bakın).

Diğer Kişilerin Çalışmalarının Dikkate Alınması

7.32 Denetçiler, diğer denetçilerin programın veya o programı yürüten kurumun denetimini daha önceden yapmış veya yapmakta olup olmadıklarını belirlemelidirler. Diğer denetçiler tarafından yapılmış olan performans denetimleri, finansal denetimler veya doğrulama yüklenimleri söz konusu ise, diğer denetçiler denetimin planlanmasında ve icrasında yararlı bilgi kaynağı olabilirler. Eğer diğer denetçiler ilave incelemeyi gerektiren alanlar belirlemişlerse kendilerinin çalışmalarını denetçilerin performans denetim amaçlarındaki seçimini etkileyebilir. Diğer denetçilerin çalışmalarının yararlanılabilir olması metodoloji seçimini de etkileyebilir. Çünkü denetçiler kendi testlerinin boyutunu sınırlamak amacıyla bu çalışmalara dayanabilir.

7.33 Eğer denetçiler diğer denetçilerin çalışmalarına dayanma niyetindelerse, dayanılacak spesifik çalışmalarla ilgili olarak bu dayanma için yeterli bir temel sağlayan prosedürleri uygulamalıdırlar. Denetçiler, diğer denetçilerin nitelikleri ve bağımsızlıkları hakkında, önceki deneyime dayanarak, araştırarak ve/veya diğer denetçilerin dış kalite kontrol inceleme raporunu gözden geçirerek kanıtlar elde etmelidirler.

Denetçiler; onların raporlarını, denetim programlarını veya denetim dokümantasyonlarını incelemek veyahut onların çalışmalarıyla ilgili olarak ilave testler yapmak suretiyle, diğer denetçilerin kanıtlarının kâfi miktarda, uygun ve yeterli olup olmadığını saptamalıdır. İhtiyaç duyulan kanıtların niteliği ve büyüklüğü, denetçilerin o çalışmalara ne ölçüde dayanacaklarına ve kendi çalışmalarında o çalışmalara atıfta bulunup bulunmayacaklarına dayalı olarak diğer denetçilerin çalışmalarının önemliliğine göre değişir.

7.34 Denetçiler, denetçiler dışındaki kişilerin (örneğin uzmanların) çalışmalarından yararlanırken benzer hususlarla (considerations) karşılaşır. Ayrıca denetçiler, denetçiler dışındaki kişilerin yararlandıkları metotları ve önemli varsayımları kavramalıdır. (Diğer kişilerin çalışmalarına dayanma söz konusu olduğunda bağımsızlıkla ilgili meseleler bakımından 3.06 numaralı paragrafa bakın).

**Personelin ve
Diğer
Kaynakların
Tahsisi**

7.35 Personel planlaması, diğer hususların yanı sıra, şu hususları içermelidir:

- b. iş için kolektif olarak uygun birikime, becerilere ve deneyime sahip personelin tahsis edilmesi,
- c. denetim için yeteri sayıda personel ve gözetmen ayrılması,
- d. personele iş başında eğitim sağlanması; ve
- e. gerektiğinde uzmanların istihdam edilmesi.

7.36 Personelin ve diğer kaynakların yararlanılabilir durumda olması ve uzman becerilerine duyulan ihtiyaç, denetim amaçlarının, faaliyet kapsamının ve metodolojinin belirlenmesinde önemli noktalardır. Örneğin, seyahat ödeneklerindeki kısıtlamalar denetçilerin bazı önemli mahallere gitmelerini engelleyebilir veyahut belli metodolojinin ya da bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerinin gerektirdiği uzmanlığa sahip olunmaması denetçileri bazı amaçları taahhüt etmekten alıkoyabilir. Denetçiler bu tür kısıtları gerekli becerilere sahip uzmanlar çalıştırarak aşabilir.

7.37 Eğer uzman çalıştırılması düşünülüyorsa, denetçiler:

- a. uzmandan istenen hususları açık ve seçik ifade etmeye,

-
- b. belirlenmiş prosedürlerin denetçilerin amaçlarını karşılayıp karşılamadığını değerlendirmeye,
 - c. planlanmış diğer prosedürlerle ilişkileri nedeniyle, uygulanmış prosedürlerin sonuçlarını değerlendirmeye yetecek birikime sahip olmalıdırlar.

7.38 Yukarıda sıralanan fonksiyonları yerine getirmeye yetecek birikime sahip olmayan denetçiler, uzmanın çalışmalarıyla ilişkili denetim kalitesini güven altına alacak alternatif önlemleri almayı, örneğin uzmanın çalışmalarını gözden geçirmek üzere bir başka uzman çalıştırmayı düşünmelidirler.

**Yönetim ve
Diğer Kişilerle
İletişim
Kurulması**

7.39 Denetçiler, performans denetiminin spesifik niteliği hakkında bilgiler ile denetim planlanmasına, icrasına ve raporlanmasına – örneğin raporun biçimine ve rapor üzerindeki potansiyel sınırlamalar- ilişkin genel bilgileri, amaçları, takvimi, veri ihtiyaçlarını kavramalarına yardımcı olmak üzere denetimle ilişkili çeşitli taraflara (kişilere) iletmelidirler. İlgili taraflar kapsamına;

- a. denetlenen kurumun başkanı,
- b. denetim komitesi veyahut denetim komitesi yoksa yönetim kurulu veya denetim gözetim organı,
- c. denetlenmekte olan program ya da faaliyetle ilgili olarak yeteri düzeyde yetkiye ve sorumluluğa sahip kişi,
- d. söz konusu ise, denetim hizmetleri için sözleşme yapan veya bu hizmetleri talep eden yasama üyeleri veya personeli girebilir.

7.40 Yazılı iletişim tercih edilmekte ise de iletişimin biçimini, içeriğini ve sıklığını belirlemede denetçiler meslekî takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Denetçiler, bilgilerin iletiminde, uygun düşüyorsa, yüklenim mektubundan yararlanabilirler. Denetçiler iletimi denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler. Eğer denetim bir ürünle sonuçlanmazsa, denetçiler çalışmaların sonuçlarını özetleyen ve denetimin sona erme gerekçesini açıklayan ve kayda geçmeye yarayan bir not hazırlayarak denetimi dokümanete etmelidirler. Denetim tamamlanmasından önce sona ererse, denetçiler, denetimin sona erme nedenini, denetlenen kurum yönetimine, denetimi talep eden kuruma ve diğer ilgili görevlilere, tercihen yazılı olarak bildirmelidirler. Bu iletim belgelenmelidir.

7.41 Her bir denetim için yazılı bir denetim planı hazırlanmalıdır. Yazılı denetim planının biçimi ve içeriği denetimler arasında değişiklik göstermekte ise de, bir denetim programı veya proje planını, bir notu veyahut denetimin amaçları, faaliyet kapsamı ve metodolojisi hakkındaki önemli kararları ve bu kararlarla ilgili olarak denetçilerin dayanağını içeren diğer ilgili dokümanları kapsmalıdır. Denetim planı, gerektilikçe, denetim sırasında yapılmış olan önemli değişiklikleri yansıtmak üzere güncelleştirilmelidir.

7.42 Denetim planının belgelenmesi denetçiler açısından denetim planının gözetime tabi tutulması ve;

- a. önerilen denetim amaçlarının yararlı bir rapor üretilmesi sonucunu doğurup doğurmayacağını,
 - b. önerilen denetim faaliyet kapsamının ve metodolojisinin denetim amaçlarını karşılayacak yeterlikte olup olmadığının ve
 - c. denetimin icrası ve çalışmaların umulan tamamlanma takvimine yetmesi için kafi miktarda personelin ve diğer kaynakların kullanıma hazır olup olmadığını,
- belirlenmesi için bir fırsattır.

7.43 Yazılı denetim planları aşağıdaki hususları içerebilir:

- a. denetlenen programın yasal izni, geçmişi, cari amaçları, ana mahalleri ve denetçilerin denetim planını kavramalarına ve yürütmelerine yardımcı olabilecek diğer arkaplan hakkındaki bilgiler;
 - b. çalışmaların birçok farklı mahalde yapılması söz konusu olduğunda, denetim ekibinin her bir elemanının sorumlulukları hakkında denetçilere yardımcı olabilecek bilgiler (örneğin, denetim programlarının hazırlanması, denetim çalışmalarının yürütülmesi, denetim çalışmalarının gözetime tabi tutulması ve gözden geçirilmesi, rapor taslaklarının hazırlanması, denetlenen program görevlilerinden görüş alınması ve nihai raporu hazırlanması). Bu tür denetimlerde benzer denetim metotlarından ve prosedürlerinden yararlanılması katılan mahallerden benzer veriler elde edilmesine yardımcı olabilir,
-

-
- c. denetim amaçlarının gerçekleşmesine yönelik prosedürleri belirten, çalışmalarını personele tahsis ve yapılan çalışmaların özetlenmesi için sistematik bir temel sağlayan denetim programları; ve
- d. denetçilerin alan çalışmalarını raporlanacak bilgiler üzerinde yoğunlaştırmalarına yardımcı olabilmek üzere, denetim raporunun genel formatı ve rapora dahil edilecek bilgilerin türleri.
-

**Gözetim
(Nezaret)**

7.44 GKGKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinin gözetime tabi tutulmasına ilişkin alan çalışması standardı şu şekildedir:

Personel gerektiği şekilde gözetime tabi tutulmalıdır.

7.45 Gözetim (nezaret) denetim amaçlarının gerçekleşmesini güven altına almak üzere denetime tahsis edilen personelin çabalarının yönlendirilmesini gerektirir. Personele yeterli rehberliğin sağlanması, karşılaşılan önemli problemler karşısında bilgilenmiş olunması, yapılan çalışmaların gözden geçirilmesi ve etkin iş başında eğitim sağlanması gözetimin öğeleri arasındadır.

7.46 Gözetimciler, hangi çalışmaların niçin yapılması gerektiğini ve çalışmalardan neyin gerçekleşmesinin beklendiğini personelin açık seçik kavradığı konusunda ikna olmalıdırlar. Deneyimli personelle ilgili olarak gözetimciler çalışmaların kapsamının ana hatlarını belirleyebilir ve detayları personele bırakabilirler. Daha az deneyimli personelle ilgili olarak gözetimcilerin uygulanacak spesifik denetim prosedürlerini ve veri toplama ve analiz tekniklerini belirlemeleri gerekebilir.

7.47 Denetim çalışmalarıyla ilgili gözden geçirmeler dokümanite edilmelidir. Denetim çalışmalarıyla ilgili gözden geçirmenin niteliği ve boyutu bir dizi faktöre, örneğin denetim organının büyüklüğüne, çalışmaların önemliliğine ve personelin deneyimine bağlı olarak değişiklik gösterebilir.

Kanıtlar

7.48 GKGKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde kanıtlara ilişkin alan çalışması standardı şu şekildedir:

Denetçilerin bulgularına ve sonuçlarına makul bir temel oluşturmak üzere kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar elde edilmelidir.

7.49 Denetçilerin bir denetimle ilgili çalışmalarının büyük bir kısmı, nihayetinde denetim amaçlarını ilgilendiren yargılarını ve sonuçlarını destekleyen kanıtların elde edilmesini ve değerlendirilmesini içermektedir. Kanıtların değerlendirilmesinde denetçiler, spesifik denetim amaçlarına ulaşmak için gerekli kanıtları elde etmiş olup olmadıklarını dikkate almalıdırlar. İç kontrol ve uygunluk gerekleri denetim amaçları bakımından önemli olduğunda, denetçiler, ayrıca, kontrollara veya uygunluğa ilişkin kanıtları toplamalı ve değerlendirmelidirler.

7.50 Kanıtlar; fiziki, belgesel, ifadeye dayalı (testimonial) ve analitik olarak tasnif edilebilir. Fiziki kanıtlar denetçilerin kişileri, varlıkları ve olayları doğrudan teftişi ve gözlemesi suretiyle elde edilir. Bu tür kanıtlar bir notta dokümanite edilebilir, fotoğraflar, resimler, krokiler, haritalar ve fiziki örnekler olabilir. Belgesel kanıtlar; mektuplar, sözleşmeler, muhasebe kayıtları, faturalar ve performansla ilgili yönetim bilgileri gibi üretilen bilgilerden oluşur. İfadeye dayalı kanıtlar soru sormalar, görüşmeler veya soru kağıtları yoluyla elde edilen kanıtlardır. Analitik kanıtlar hesaplamaları, mukayeseleri, bilgilerin parçalara ayrılmasını ve mantıki gerekçeleri içermektedir.

7.51 Aşağıdaki paragraflarda yer alan rehberlik edici bilgiler, denetim amaçlarını karşılamak için ihtiyaç duyulan kanıtların niteliğini ve miktarını değerlendirmede denetçilere yardımcı olmayı amaçlamaktadır. 7.52 ila 7.61 numaralı paragraflar, neyin onların bulgularını ve sonuçlarını destekleyecek kâfi miktarda yeterli ve uygun kanıtları oluşturduğunu belirlemede denetçilere yardımcı olmayı hedeflemektedir. 7.62 ila 7.65 numaralı paragraflar denetim bulgusunun öğelerini açıklamaktadır.

Kanıt Testleri

7.52 Kanıtlar, denetim bulgularına, sonuçlarına ve tavsiyelerine sağlam bir temel oluşturmak üzere, kafi miktarda, yeterli ve uygun olmalıdır:

- a. Kanıtlar denetçilerin bulgularını destekleyecek şekilde kâfi miktarda olmalıdır. Kanıtların kafi miktarda olup olmadığını belirlerken denetçiler, kanıtların geçerliliği hakkında bilgi sahibi bir kişiyi ikna etmeye yetecek miktarda kanıtın mevcut olmasını güven altına almalıdırlar. Kafi miktarda kanıtı oluşturmak üzere, uygun olduğu takdirde, istatistiksel metotlardan yararlanılabilir.

-
- b. Geçerli, güvenilir ve olgularla tutarlı ise kanıtlar yeterlidir. Kanıtların yeterliliğini değerlendirirken denetçiler, kanıtların eksiksiz, kesin, zamanlı ve hakiki olup olmadıkları gibi etkenleri dikkate almalıdırlar. Yeterli kanıtlar elde etmek amacıyla denetçiler, uygun olduğu takdirde, istatistiksel metotlardan yararlanabilirler.
 - c. Ele alınan konu ile mantıksal bir bağı varsa ve bu konu açısından önemli ise kanıtlar uygundur.

7.53 Aşağıdaki varsayımlar kanıtların yeterliliğini değerlendirmede yararlıdır. Ancak bu varsayımlar yeterliliğini belirlemede kendi başlarına kafi olarak düşünülmemelidir. Denetçilerin vargılarını (sonuçlarını) desteklemek için gereken kanıtların miktarı ve türleri denetçilerin mesleki yargısına bağlı olmalıdır.

- a. İç kontroller etkili olduğunda elde edilen kanıtlar, iç kontrollerin zayıf olduğu veya bulunmadığı zaman elde edilen kanıtlardan daha yeterlidir. Denetçiler, kontrollerin zayıf olduğu veya bulunmadığı durumlarda özellikle dikkatli olmalı ve bu nedenle bu tür kanıtları teyit edecek alternatif denetim prosedürlerini planlamalıdırlar.
 - b. Denetçilerin doğrudan fiziki incelemesiyle, gözlemiyle, hesaplamasıyla ve teftişiyle elde edilen kanıtlar dolaylı olarak elde edilen kanıtlardan daha yeterlidir.
 - c. Orijinal belgelerin incelenmesi suretlerin incelenmesinden daha yeterli kanıtlar sağlar.
 - d. Kişilerin özgürce konuşabildikleri koşullarda elde edilen ifadeye dayalı kanıtlar güvenilir olmayan (compromising) koşullarda (örneğin, kişilerin çekingen olabildikleri durumlarda) elde edilen kanıtlardan daha yeterlidir.
 - e. Taraf tutmayan veya alan hakkında eksiksiz bilgiye sahip olan bir kişiden elde edilen ifadeye dayalı kanıtlar taraflı olan veya alan hakkında kısmi bilgiye sahip bulunan bir kişiden elde edilen ifadeye dayalı kanıtlardan daha yeterlidir.
 - f. Güvenilir üçüncü kişiden elde edilen kanıtlar, bazı durumlarda, yönetimce veya denetlenen kurumun görevlilerince sağlanan kanıtlardan daha yeterli olabilir.
-

7.54 Denetçiler, bazı kanıtların eksiksizliği ve yeterliği ilgili olarak denetlenen kurumun görevlilerden yazılı bildirimler alınmasını yararlı bulabilirler. Yazılı bildirimler, genellikle, denetçilere yapılan sözlü beyanları teyit eder, bu tür beyanların doğruluğundaki sürekliliğe işaret eder ve bunu belgeler ve beyanların konusunu oluşturan konularla ilgili yanlış anlama ihtimalini azaltır. Yazılı bildirimler, denetçiler tarafından hazırlanan ve kurumun yönetimi tarafından imzalanan özet dokümanlar dahil olmak üzere, çeşitli biçimlerde olabilir. Eğer denetlenen kurumun görevlileri, denetçilerin talep etmiş oldukları yazılı bildirim vermeyi reddederlerse, denetçiler reddin denetimin sonuçları üzerindeki etkilerini dikkate almalıdırlar.

7.55 Denetçilerin kanıtların kafi miktarda, yeterli ve uygun olmasını belirlemeye yönelik yaklaşımı kanıtları oluşturan bilgi kaynağına bağlıdır. Bilgi kaynakları denetçiler tarafından toplanan orijinal verileri veya denetlenen kurumun görevlileri ya da üçüncü kişiler tarafından toplanan elde mevcut verileri içerir. Bu kaynakların herhangi birindeki veriler bilgisayara dayalı sistemlerden elde edilebilir. (Bilgisayara dayalı sistemden elde edilen verilerin kullanılması söz konusu olduğunda ilave dokümantasyon gerekleri için 7.63 ila 7.65 numaralı paragraflara bakın)*.

7.56 Denetçiler tarafından toplanan veriler: Denetçiler tarafından toplanan veriler, denetçilerin kendi gözlemlerini ve ölçümlerini kapsar. Soru kağıtları, yapılandırılmış görüşmeler, doğrudan yapılan gözlemler ve hesaplamalar bu tür veri toplama metotlarındandır. Bu metotların tasarımı ve bunları uygulayan denetçilerin becerileri bu verilerin kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtların oluşturulmasını sağlamada en önemli noktalardır. Bu metotlar nedenin belirlenmesinde uygulandığında, denetçiler çelişkili açıklamaların giderilmesiyle ilgilenirler.

* Çevirenin Notu: Dokümantasyon konusu 7.66 ila 7.71 numaralı paragraflarda ele alınmaktadır.

7.57 Yönetim tarafından toplanan veriler: Denetçiler, denetlenen kurumun görevlileri tarafından kendi kanıtlarının parçası olarak toplanan verileri kullanabilirler. Ancak, denetçiler, denetim amaçları açısından önemli verilerin geçerliliğini ve güvenilirliğini belirlemelidirler ve bunu verileri doğrudan test ederek yapabilirler. Denetçiler, verilerin geçerliliği ve güvenilirliği üzerindeki kurum iç kontrollerinin etkililiğini test ederlerse ve bu testler kontrollerin etkili olduğu kanaatini desteklerse, verilerin doğrudan testlerini azaltabilirler. Veri testinin niteliği ve büyüklüğü denetçilerin bulgularını destekleyecek verilerin önemliliğine bağlıdır. Denetlenen kurum görevlileri tarafından toplanan denetlenmemiş verilerin kullanmasının denetçilerin raporunu nasıl etkileyeceği verilerin denetçilerin bulguları açısından önemliliğine bağlıdır. Örneğin, bazı durumlarda, denetçiler denetlenmemiş verilerden arkaplan bilgi vermede yararlanabilirler; ancak, bu tür denetlenmemiş verilerin kullanılması denetim bulgularını ve sonuçlarını desteklemek bakımından genellikle uygun değildir.

7.58 Üçüncü kişiler tarafından toplanan veriler: Denetçilerin kanıtları üçüncü kişiler tarafından toplanan verileri de kapsayabilir. Bazı durumlarda, bu veriler ya diğer kişiler tarafından denetlenmiş olabilir veya denetçiler bu verileri bizzat kendileri denetleyebilirler. Ancak, diğer durumlarda, verilerin geçerliliğinin ve güvenilirliğinin kanıtlarını elde etmek mümkün olmaz. Üçüncü kişilerin denetlenmemiş verilerinden yararlanmanın denetçilerin raporunu nasıl etkileyeceği verilerin denetçilerin bulguları açısından taşıdığı öneme bağlıdır. Örneğin, bazı durumlarda, denetçiler denetlenmemiş verilerden arkaplan bilgi vermede yararlanabilirler; ancak, bu tür denetlenmemiş verilerin kullanılması denetim bulgularını ve sonuçlarını desteklemek bakımından genellikle uygun değildir.

7.59 Bilgisayara dayalı sistemlerden elde edilen verilerin geçerliliği ve güvenilirliği: Denetçiler, bilgisayarda işlenen veriler kendilerinin bulguları açısından önemli olduğunda, bu verilerin geçerliliği ve güvenilirliği konusunda kafi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar elde etmelidirler. Bu çalışma, verilerin denetçilere verilip verilmediğine veya denetçilerin bu verileri bizzat kendilerinin çıkararak alıp almadıklarına bağlı olmaksızın gereklidir.

Denetçiler, denetlenen kurum görevlilerinin veya diğer denetçilerin verilerin geçerliliğini ve güvenilirliğini veyahut verileri üreten sistem üzerindeki kontrollerin etkililiğini belirlemeye yönelik çalışmalar yapmış olup olmadıklarını saptamalıdır. Eğer bu tür çalışmanın sonuçları geçerli ise, denetçiler o çalışmaya dayanma imkânını bulabilirler. (Diğer kişilerin çalışmalarına dayanma söz konusu olduğunda, dikkate alınacak gereklilikler için 7.32 ila 7.34 numaralı paragraflara bakın.) Denetçiler, bilgisayarda işlenen verilerin geçerliliğini ve güvenilirliğini, verileri doğrudan test etmek suretiyle de belirleyebilirler.

7.60 Denetçiler, bilgisayarda işlenen veriler üzerindeki genel ve uygulama kontrollerini test ederler ve bu testler kontrollerin işlediği kanaatini desteklerse, verilerin doğrudan testlerini azaltabilirler. Eğer denetçiler, önemli ölçüde bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemlerine dayalı veriler üzerindeki iç kontrollerin etkili olmadığını belirlerlerse veyahut bu tür kontrollerin etkililiğini test etmeyi düşünmüyorsa, (1) kontrollerin tasarımının veya işleyişinin niçin etkisiz olduğunun gerekçelerini veya (2) kontrol testlerinin niçin verimsiz olduğunun nedenlerini belirtmek suretiyle ulaşılan sonucun özünü denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler. Bu tür durumlarda denetçiler, planlanmış denetim prosedürlerinin, örneğin verilerin doğrudan testlerinin, spesifik denetim amaçlarını gerçekleştirecek derecede etkin bir şekilde tasarlandığı yolundaki vargılarının gerekçelerini denetim dokümantasyonuna ithal etmelidirler. Bu dokümantasyon:

- a. planlanmış denetim prosedürlerinin türleri ve genişliği ile ilgili olarak yapılan belirlemenin gerekçesini;
- b. bilgisayarlaştırılmış bilgi sistemi dışında üretilmiş yararlanılabilir kanıtların türlerini ve yeterliğini;ve
- c. denetim sırasında toplanan kanıtlar denetçilere denetim amaçlarını gerçekleştirme imkânı vermiyorsa denetim raporu üzerindeki etkisini göstermelidir.

7.61 Denetçilerin verilerle ilgili testleri verilerde hatalar bulunduğunu ortaya koyuyorsa veya verilerin geçerliliği ve güvenilirliği hakkında kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar elde edilemiyorsa denetçiler;

-
- a. diğer kaynaklardan kanıtlar aramayı,
 - b. veri kullanımı ihtiyacını ortadan kaldıracak şekilde denetim amaçlarını yeniden belirlemeyi,
 - c. verileri kullanmayı, ama raporlarında veri kısıtlamalarını açık seçik belirtmeyi ve yersiz sonuçlardan ve tavsiyelerden kaçınmayı
- gerekli görebilirler.
-

**Denetim
Bulguları**

7.62 Denetim bulgularının, çoğu kez, kriterler, durum, etki ve ilaveten problemler saptandığında neden öğelerini içerdiği düşünülmüştür. Ancak, bir bulgu için ihtiyaç duyulan öğeler bütünüyle denetimin amaçlarına bağlıdır. Dolayısıyla, bir bulgu veya bulgular seti denetim amaçları karşılandığı ölçüde eksiksizdir ve rapor bu amaçları bulgunun öğeleri ile açık ve seçik olarak ilişkilendirir. Kriterler 7.28 numaralı paragrafta ele alınmıştır. Bulgunun diğer öğeleri –durum etki ve neden- aşağıdaki paragraflarda ele alınmaktadır.

7.63 Durum: Durum, fiili durumu ifade etmektedir. Durum denetim sırasında belirlenmiş ve belgelenmiştir.

7.64 Etki: Etkinin denetim amaçlarına bağlı olarak iki anlamı vardır. Denetçilerin amaçları, denetimde belirlenmiş kriterlerden farklılık (olumlu veya olumsuz olarak) gösteren durumun fiili veya olası neticelerin belirlenmesini içerdiğinde, “etki” bu neticelerin bir ölçüsüdür. Denetçiler, etkiyi, çoğu kez, belirlenmiş problemlere cevaben düzeltici adım ihtiyacını göstermek amacıyla, bu anlamda kullanılmaktadırlar. Denetçilerin amaçları; programın, fiziki, sosyal veya ekonomik koşullarda ne ölçüde değişiklik yarattığının tahmin edilmesini içerdiğinde, “etki” programın gerçekleştirdiği tesirin bir ölçüsüdür. Burada etki; fiili fiziksel, sosyal veya ekonomik koşullardaki olumlu veya olumsuz değişikliklerin ne ölçüde belirlenebildiği ve program çalışmalarına mal edilebildiğidir.

7.65 Neden: Etki gibi, nedenin de denetim amaçlarına bağlı olarak iki anlamı vardır. Denetçilerin amaçları, denetimde belirlenmiş belli türdeki olumlu veya olumsuz performansın niçin oluştuğunun açıklanmasını içerdiğinde, bu performansın sebepleri “neden” olarak isimlendirilir.

Problemlerin nedeninin belirlenmesi, düzeltme için yapıcı tavsiyelerde bulunmada denetçilere yardımcı olur. Problemler, bir çok makul etkenin veya çok sayıda nedenin sonucu olabildiği için, denetçiler, problemler ile neden olarak belirlenmiş oldukları etken ya da etkenler arasındaki bağı kanıtlarıyla ve gerekçeleriyle açık seçik gösterebildikleri ve açıklayabildikleri takdirde yapılan tavsiye daha inandırıcı olur. Denetçinin amaçları, fiziki, sosyal veya ekonomik koşullarda ortaya çıkan değişiklikler üzerindeki program etkisinin tahmin edilmesini içerdiğinde, denetçiler, programın bizzat kendisinin ne ölçüde bu değişikliklerin nedeni olduğunun kanıtlarını araştırırlar. Denetçiler yetersiz performansın nedeni olarak iç kontroldaki önemli yetersizlikleri belirleyebilirler. Bu tür bulgunun raporlanmasında iç kontrol yetersizliği “neden” olarak belirtilir.

**Denetim
Dokümantasyonu**

7.66 GK GKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde denetim dokümantasyonuna ilişkin alan çalışması standardı şu şekildedir:

Denetçiler denetim dokümantasyonunu oluşturmalı ve muhafaza etmelidirler. Denetimin planlanmasına, icrasına ve raporlanmasına ilişkin denetim dokümantasyonu, daha önce denetimle bağı bulunmayan deneyimli bir denetçiye denetim dokümantasyonundan hareketle denetçilerin önemli yargularını ve sonuçlarını destekleyen kanıtları araştırma imkânını verecek kâfi miktarda bilgiyi içermelidir. Denetim dokümantasyonu, denetçilerin raporlarını vermelerinin öncesinde, bulguların, sonuçların ve tavsiyelerin dayanağını içermelidir.

7.67 Denetim dokümantasyonunun biçim ve içeriği belirli bir denetimin gereklerini karşılayacak şekilde tasarlanmalıdır. Denetim dokümantasyonunun içerdiği bilgiler denetçilerin standartlara göre yapmış oldukları çalışmaların ve ulaşılmış oldukları sonuçların ana kaydını teşkil eder. Denetim dokümantasyonunun niceliği, türü ve içeriği denetçilerin meslekî takdir yetkilerine giren bir meseledir.

7.68 Denetim dokümantasyonu (1) denetçilerin raporunun temel dayanağını oluşturmak, (2) denetimin yürütülmesinde ve gözetiminde denetçilere yardımcı olmak ve (3) denetim kalite incelemesine imkân sağlamak işlevlerini görür. Denetim dokümantasyonu, kendi amacının ve kaynağının ve denetçilerin vardıkları sonuçların açık seçik anlaşmasını sağlayacak şekilde gerektiği kadar ayrıntılı olmalı ve denetim raporunda yer alan bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler arasında net bir bağlantı kuracak şekilde organize edilmelidir. Performans denetimlerine ilişkin denetim dokümantasyonu, GKGKDS içinde başka bir yerde açıkça ele alınmayan aşağıdaki kalemleri içermelidir:

- a. yararlanılan örnekleme ve diğer seçme kriterleri dahil olmak üzere, denetimin amaçları, faaliyet kapsamı ve metodolojisi,
- b. bazı standartların uygulanmaması veya geçerli bir standarda uyulmamış olması, bunun nedenleri ve geçerli standarda uyulmamış olmasının denetim üzerinde yaratmış veya yaratabilmiş olduğu bilinen etki hakkında denetçilerce yapılan tespit,
- c. incelenen işlemlerin ve kayıtların tasvirleri dahil olmak üzere, önemli yargıları ve soruları desteklemek üzere yapılan çalışmalar;⁸⁷ ve
- d. denetim raporunun verilmesinin öncesinde yapılan gözetim amaçlı gözden geçirmelerin ve denetim raporunda yer alan bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri desteklemek üzere yapılmış çalışmaların kanıtları.

7.69 Denetim organları, denetim dokümantasyonunun yasal ve idari gerekliliklerin karşılanmasına yetecek bir süre güvenli şekilde korunması ve muhafazası için makul politikalar ve prosedürler oluşturmalıdırlar. Denetim dokümantasyonu; incelemeyi yapan kişiye, yazılı ya da elektronik formatlarda, denetçilerin önemli yargılarını ve sonuçlarını destekleyen dokümanlar sağlamak suretiyle denetim kalitesi incelemesi yapma imkânını verir. Eğer denetim dokümantasyonu sadece elektronik ortamda tutuluyorsa, denetim organı, denetim dokümantasyonu için belirlenmiş spesifik muhafaza süresi boyunca elektronik dokümantasyonun erişilebilir olmasını ve bu dokümantasyonun sağlam bilgisayar güvenliği altında korunmasını sağlamalıdır.

⁸⁷ Denetçiler, bu gerekliliği dosya numaraları, olay numaraları listesi yapmak veya inceledikleri spesifik dokümanları belirleyen diğer araçlardan yararlanmak suretiyle yerine getirebilirler. İnceledikleri dokümanların suretlerini denetim dokümantasyonunun parçası olarak eklemeleri gerekmediği gibi bu dokümanlardan hareketle ayrıntılı bilgi listesi hazırlamaları da gerekli değildir.

7.70 GKGKDS denetimlerinin altında yatan varsayım, federal, eyalet, mahalli hükümetlerin ve diğer organizasyonların kamunun çıkarına olan programların denetiminde işbirliğinde bulunmalıdırlar. Bunun sonucu olarak denetçiler diğer kişilerin çalışmalarından yararlanabilirler ve mükerrer çabalardan kaçınabilirler. Denetçiler, talep halinde, denetim dokümantasyonunu zamanında diğer denetçilerin ve gözden geçirmede bulunacak kişilerin istifadesine sunulmasına yönelik düzenlemeleri yapmalıdırlar. GKGKDS denetimleri ile ilgili olarak sözleşmeye bağlanmış düzenlemeler diğer kişilerin denetçilerin çalışmalarına dayanmasını kolaylaştırmak üzere denetim dokümantasyonuna eksiksiz ve zamanında erişim imkânını vermelidir.

7.71 Denetim organlarının, herhangi bir yüklenimle ilişkili denetim dokümantasyonunu koruma altında bulundurmaları gerekir. Denetim dokümantasyonuna erişim sağlama yönünde dışarıdaki taraflarca yapılan taleplerin söz konusu olduğu hallerle ve özellikle dışarıdaki tarafça denetlenen kurumdan doğrudan doğruya elde edilemeyen bilgilerin denetçi aracılığıyla dolaylı olarak elde edilmesine girişildiği durumlara ilgili olarak denetim organları açık seçik belirlenmiş politikalar ve kriterler oluşturmalıdırlar. Bu tür politikaları oluştururken denetim organlarının, kendilerini veya denetlenen kurumu ilgilendiren ilgili yasaları ve yönetmelikleri dikkate almaları gerekir.

Sekizinci Bölüm: Performans Denetimleri Raporlama Standartları

Giriş

8.01 Bu bölümde, genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına (GKGKDS) uygun olarak yürütülen performans denetimlerinin raporlanmasına ilişkin raporlama standartları belirtilmekte ve denetçilere rehberlik edici bilgiler verilmektedir. Performans denetimleri bakımından raporlama standartları, raporun biçimi, raporun içeriği, raporun kalitesi ve raporun verilmesi ve dağıtımı ile ilgilidir.

Biçim

8.02 GKGKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde raporun biçimine ilişkin raporlama standardı şu şekildedir:

Denetçiler, her denetimin neticelerini bildiren denetim raporları hazırlamalıdır.

8.03 Denetim raporunun biçiminin onun hedeflenen kullanımına uygun olması yerinde olmakla birlikte, yazılı veyahut bilgisayardaki depo bilgilerden çekilebilir biçimde olması gerekir. Denetçiler, denetim raporunun biçimini belirlerken kullanıcıların ihtiyaçları, olası talepler ve dağıtımı gibi hususlar dahil olmak üzere, meslekî takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Ayrıca, denetim sonuçlarının daha formel bir sunumu, örneğin bir bölüm raporu veyahut bir mektup rapor, brifing slaytları denetim raporları olarak kabul edilebilir. Denetim raporları, rapor kullanıcıları tarafından tekrar elde edilebilir elektronik ortamda, örneğin video veya kompakt disk formatlarında da sunulabilir. Ancak, biçim ne olursa olsun, denetim raporları konu ile ilgili bütün raporlama standartlarına uygun olmalıdır.

8.04 Bu standart, bulguların, yargıların, sonuçların ve tavsiyelerin denetlenen alanla ilgili sorumlulukları bulunan kişilerle tartışılmasına sınır konulmasını ve tartışılmasını önlemeyi hedeflememektedir. Aksine, bu tür tartışmalar teşvik edilmektedir.

8.05 Denetim raporları, (1) denetim sonuçlarını devletin (government) çeşitli düzeylerindeki görevlilere iletir, (2) neticelerin yanlış anlaşılabilmesini azaltır, (3) sonuçları kamuoyu incelemesine hazır hale getirir, (4) düzeltici adımların atılmış olup olmadığının belirlenmesine yönelik izlemeyi kolaylaştırır.

Kamu programlarıyla ilgili kamusal hesapverme sorumluluğunun sürdürülmesi ihtiyacı denetim raporlarının depo bilgilerden tekrar elde edilebilir (retrievable) olmasını gerektirmektedir.

8.06 Bir denetim, bu denetimin tamamlanmasından önce sona ermiş, ama denetçiler bir rapor vermemişlerse, denetçiler 7.40 numaralı paragraftaki şartlara uymalıdır.

Raporun İçeriği

8.07 GKGDKS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde, raporun içeriğine ilişkin raporlama standardı şu şekildedir:

Denetim raporu, amaçları, faaliyet kapsamını ve metodolojisini; gerektiğinde bulgular, sonuçlar ve tavsiyeler dahil olmak üzere denetim neticelerini (audit results); genel kabul görmüş kamu denetim standartlarına uyulduğuna dair bir atfı; sorumlu görevlilerin görüşlerini ve söz konusu ise, dışarıda bırakılan ayrıcalıklı ve gizli bilgilerin niteliğini içermelidir.

**Amaçlar,
Faaliyet
Kapsamı ve
Metodoloji**

8.08 Denetçiler; denetimin amaçlarını, faaliyet kapsamını ve denetimin amaçlarını gerçekleştirmek için yararlanılan metodolojiyi raporda belirtmelidirler. Bu bilgiler, raporun kullanıcılarınca denetimin hedefinin ve yapılan denetim çalışmalarının niteliğinin kavranması, neyin raporlandığı hakkında perspektif kazandırılması ve denetimin amaçlarındaki, faaliyet kapsamındaki ve metodolojisindeki önemli sınırlamaların anlaşılması için gereklidir.

8.09 Denetimin amaçları, denetim raporunda belirtilmemiş varsayımlardan kaçınır, açık, spesifik ve tarafsız bir tarzda bildirilir. Denetçiler, denetim organının görevi için üstlendiğini, raporun neyi gerçekleştirdiğini ve konunun neden önemli olduğunu açıklamalıdır. Raporun neyi gerçekleştirdiğinin ifade edilmesi, genellikle, denetim konusunun ve incelenen performans ögesinin belirtilmesini gerekli kılar. Bildirilen denetim amaçları, eğer ölçülebilir ve gerçekleştirilebilir iseler ve sunulmalarında geniş veya genel bir tarzdan kaçınılıyorsa, daha anlamlı bilgiler verir. Amaçların özellikle sınırlı olduğu ve daha geniş amaçların dolaylı olarak anlaşılabilirdiği durumlar söz konusu olduğunda yanlış anlamayı azaltmak amacıyla takip edilmemiş olan amaçların belirtilmesi gerekebilir.

-
- 8.10** Denetim faaliyet kapsamının raporlanmasında denetçiler, denetimin amaçlarını gerçekleştirmek üzere yapılmış çalışmaların büyüklüğünü ve kapsamını çizmelidirler. Denetçiler, mümkünse, örneklenen kalemler popülasyonu ile neyin denetlenmiş olduğu arasındaki ilişkiyi açıklamalı, organizasyonları, coğrafi mahalleri ve kapsanan dönemi belirtmeli; kanıt türlerini ve kaynaklarını bildirmeli ve kanıtlarla ilgili sorunları açıklamalıdır. Denetçiler; belli kayıtlara ve kişilere erişim talepleri dahil olmak üzere, veri sınırlamaları veya kapsam daralmaları yoluyla denetim yaklaşımına getirilen kısıtlamaları raporlamalıdır.
- 8.11** Yararlanılan metodolojinin raporlanmasında denetçiler, denetim amaçlarına nasıl ulaşıldığını ve kullanılan kanıt toplama tekniklerini, raporlarının birikimli kullanıcılarının çalışmaları anlamalarına imkân verecek detayda açık ve seçik olarak açıklamalıdır. Bu açıklamada denetimin yürütülmesi sırasında yapılan önemli varsayımlar belirtmeli; uygulanan mukayeseli teknikler tanımlanmalı; kullanılan kriterler gösterilmeli ve örnekleme denetçilerin bulgularını kayda değer şekilde destekliyse, örnek tasarımı ve örneğin niçin seçilmiş olduğu ve sonuçların hedeflenen popülasyona yansıtılıp yansıtılmadığı belirtilmelidir.
- 8.12** Çalışmalar, zaman ve kaynak kısıtlamaları nedeniyle sınırlı olduğunda, denetçiler, raporun kullanıcısının, denetim amaçlarını gerçekleştirmek üzere yapılmış veya yapılmamış çalışmalarla ilgili yanlış anlamasını önleyecek girişimde bulunmalıdırlar. Denetçilerin raporu; yapılmış çalışmaların kapsamını ve sınırlamaları; uyulmamış geçerli standartları ve bu durumun gerekçelerini; ve geçerli standartlara uyulmamasının çalışma sonuçlarını nasıl etkilemiş veya etkileyebilmiş olduğunu açık ve seçik olarak belirtmelidir. Örneğin, eğer denetçiler, kuruluşun veri tabanından alınan bilgilerin güvenilirliğini belirleyemiyorlarsa, ve bu veri tabanından alınan bilgiler denetimin amaçlarının gerçekleşmesi yönünden önemli ise, rapor, bu bilgilerle ilişkili kısıtlamaları açık seçik belirtmeli ve arzulanmayan sonuçlara varılmasından ve tavsiyelerde bulunulmasından kaçınmalıdır. Bu tür durumlarda denetim raporu, denetçilerin bu çalışmaları yapmamış olmasının gerekçelerini ve bilgiler güvenilir değilse bulgular üzerindeki olası etkisini kapsamına almalıdır.⁸⁸
-

⁸⁸ Bilgisayarda işlenen veriler arkaplan veya bilgi verme amaçlarıyla rapora alınıyorsa ve denetçilerin bulguları bakımından önemli değilse, veri kaynağından söz edilir ve verilerin denetlenmemiş olmasının raporlama standartlarını karşılayacağı belirtilir.

Bulgular

8.13 Denetçiler, denetimin amaçlarıyla ilişkili inanılır kanıtlar getirmek suretiyle bulguları raporlamalıdır. Bu bulgular kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlarla desteklenmelidir. Bulgular, raporlanan meselelerin yeterli şekilde anlaşılmasını kolaylaştıracak ve doğru perspektifte ikna edici, ama dürüst sunumlar sağlayacak bir tarzda takdim edilmelidir. Denetim raporu, genel mesajın bağlamını gösterecek şekilde seçilmiş arkaplan bilgiler vermeli ve bulguları ve ele alınan konuların önemini kavramada okuyucuya yardımcı olmalıdır.⁸⁹

8.14 7 numaralı bölümde ele alındığı üzere, denetim bulgularının, çoğu kez, kriterler, durum, neden ve etki öğelerini içerdiği düşünülmüştür. Ancak, bir bulgu için ihtiyaç duyulan öğeler denetimin amaçlarına bağlıdır. Örneğin, bir denetim amacı yasal gerekliliklerin uygulanmasındaki mevcut vaziyetin veya durumun belirlenmesiyle sınırlı olabilir ve nedeni veya etkiyi ilgilendirmeyebilir. Dolayısıyla, bir bulgu veya bulgular seti denetim amaçları karşılandığı ölçüde eksiksizdir ve rapor, bu amaçları bulgunun öğeleri ile açık ve seçik olarak ilişkilendirir.

8.15 Bulguları sunarken denetçiler, mümkün olduğu ölçüde, düzeltici adım atılması ihtiyacının kavranmasında, denetlenen kurumun görevlilerine veya denetlenen kurumun gözetimini yapan görevlilere yardımcı olmak üzere kriterler, durum, neden ve etki öğelerini oluşturmalıdırlar. Ayrıca, denetçiler bulguları yeterince oluşturabiliyorlarsa, düzeltici adım için tavsiyelerde bulunmalıdırlar. Aşağıdaki açıklamalar bulguların öğelerinin raporlanması bakımından yol göstericidir:

- a. **Kriterler**, raporun kullanıcılarının gerekenin veya arzulanan durumun ne olduğunu veyahut programdan veya operasyondan ne beklendiğini belirleyebilmesine yardımcı olacak bilgiler sağlar. Dürüstçe, açık ve seçik şekilde ve eksiksiz olarak bildirdiklerinde ve kriter kaynağı raporda belirtildiğinde kriterlerin anlaşılması daha kolay olur.⁹⁰

⁸⁹ Uygun arkaplan bilgiler, programların ve çalışmaların nasıl yürütüldüğüne ilişkin bilgileri; programların ve çalışmaların önemini (örneğin, dolar olarak parasal miktar, etki, hedefler ve uygunsu geçmişteki denetim çalışmaları); denetlenen kurumun sorumlulukları hakkında yapılacak bir açıklamayı; koşullar ve organizasyonel yapı hakkında açıklayıcı bilgileri ve programların ve çalışmaların yasal temelini kapsayabilir.

⁹⁰ Yasalar, yönetmelikler, politikalar, prosedürler ve iyi veya standart uygulamalar yaygın kriter kaynaklarıdır. "Federal Devlette İç Kontrol Standartları", GAO/AIMD-00-21.3.1 (Washington, D.C. Kasım 1999) başlıklı doküman ile Treadway Komisyonu Sponsor Organizasyonlar Komitesi (COSO) tarafından yayımlanan "İç Kontrol- Bütünsel Çerçeve" isimli doküman denetçilerin yargılarını ve sonuçlarını desteklemek için yararlanabilecekleri iki kriter kaynağıdır. Federal iç kontrol standartlarına dayanılarak hazırlanan "İç Kontrol Yönetimi ve Değerleme Aracı" GAO-01-1008G (Washington, D.C. Ağustos 2001) başlıklı doküman iç kontrolün değerlendirilmesi için sistematik, organize ve yapılandırılmış bir yaklaşım getirmektedir.

-
- b. **Durum**, denetçilerin fiili durumla ilgili olarak bulduklarının kanıtlarını getirir. Durumun kapsamının veya genişliğinin raporlanması raporun kullanıcılarının eksiksiz bir perspektif kazanmasına yardım eder.
- c. **Neden**, durum ile kriterler arasındaki farka yol açan faktör veya faktörlerle ilgili kanıtlar sağlar. Nedenin raporlanmasında denetçiler; kanıtların, bildirilen nedenle, diğer olası nedenlerle, örneğin yetersiz tasarlanmış kriterlerin veya program yönetimi tarafından kontrol edilemeyen faktörlerle kıyaslandığında, niçin farklılığa katkıda bulunan kilit faktör veya faktörler olduğunun makul ve inandırıcı gerekçelerini verip vermediğini değerlendirebilirler. Denetçiler belirlenmiş nedenin tavsiyelerin bir temeli olarak işlev görüp görmeyeceğini de inceleyebilirler.
- d. Etki, denetçilerin bulmuş oldukları (durum) ile olması gerekenler (kriterler) arasındaki farkın yarattığı tesirin belirlenmesi için anlaşılır ve mantıklı bir bağ getirir. Açık ve seçik, özlü ve mümkünse nicel olarak ifade edildiğinde etkinin anlaşılması daha kolay olur. Raporlanan etkinin önemi güvenilir kanıtlarla sergilenebilir.

8.16 Denetim raporu, ayrıca, dikkate değer (önemli) iç kontrol yetersizliklerini⁹¹, açık ve seçik şekilde önemsiz olmadıkça hileli davranışları ve yasa dışı fiilleri⁹² dikkate değer derecedeki sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve dikkate değer kötüye kullanmaları kapsamına almalıdır.

**İç Kontrol
Yetersizlikleri**

8.17 Denetçiler, denetim raporunda, iç kontrole ilişkin çalışmalarının kapsamını ve denetim sırasında tespit edilen önemli yetersizlikleri göstermelidirler. Denetçiler, önemli olmayan iç kontrol yetersizliklerini saptadıklarında; yetersizlikler, nitel ve nicel faktörler dikkate alındığında açık ve seçik şekilde önemsiz olmadıkça, bu yetersizlikleri ayrı bir yazıyla (mektupla) denetlenen kurumun görevlilerine bildirmelidirler. Denetçiler yetersizlikleri ayrı bir yazıyla denetlenen kurum görevlilerine bildirmişlerse, denetim raporunda bu yazıya atıfta bulunmalıdırlar.

⁹¹ Dikkate değer (önemli) yetersizlikler, denetçilerin dikkatine çarpan ve denetçinin düşüncesine göre, denetçilerin çalışmalarının neticelerini ve denetçilerin bu neticeler hakkındaki vargılarını (conclusions) ve tavsiyelerini etkileyen meselelerdir.

⁹² Aslında bir fiilin yasa dışı olup olmadığı konusunda mahkemece verilecek nihai karar beklemek gerekebilir. Dolayısıyla, denetçiler kendilerini yasa dışı bir fiilin oluşmuş olabileceği kanaatine sevkeden konuları açıkladıklarında istemeden de olsa bir nihai yasadışılık kararı ima etmemeye özen göstermelidirler.

Açık ve seçik şekilde önemli olmayan yetersizliklerin denetlenen kurum görevlilerine iletilip ileilmeyeceği veya nasıl iletileceği hakkında karar verirken denetçiler mesleki takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Denetçiler, denetim sırasında tespit edilen iç kontrol yetersizlikleri hakkında bütün bildirimlerin kanıtlarını denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler.

8.18 Bir performans denetiminde denetçiler, önemli iç kontrol yetersizliklerini performans zaafının nedeni olarak belirleyebilirler. Bu tür bir bulgunun raporlanmasında iç kontrol zayıflığı neden olarak belirtilebilir.

**Hileli Davranış,
Yasa Dışı Fiiller,
Sözleşme
Hükümleri veya
Bağış
Anlaşmaları
İhlalleri ve
Kötüye
Kullanma**

8.19 Elde edilen kanıtlara dayanarak denetçiler; hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, önemli sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut önemli kötüye kullanmanın vuku bulmuş veya vuku bulmuş olabileceği sonucuna vardıklarında ilgili bilgileri denetim raporuna almalıdırlar.⁹³ Bir kamu programının veya kurumunun işleyişi, tedbirli bir kişiden beklenen makul ve gerekli işletme uygulamaları davranışının gerisine düştüğünde kötüye kullanma söz konusu olur.

8.20 Hileli davranışı, yasa dışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı raporlarken denetçiler, bulguyla sonuçlanan gerçekleşmiş çalışmaların bir tasvirini yapmak suretiyle bulguları doğru bir perspektif içine yerleştirmelidirler. Bu bulguların geçerliliğini ve sonuçlarını değerlendirmede okuyucu için bir temel oluşturmak amacıyla belirlenmiş örnekler popülasyonla veya incelenen olay sayısı ile ilişkilendirilmeli ve mümkünse dolar değer cinsinden rakamlandırılmalıdır. Neticeleri yansıtmak mümkün değilse, denetçiler vargılarını test edilen kalemlerle sınırlandırmalıdırlar.

8.21 Denetçiler sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veya önemli olmayan kötüye kullanmayı tespit ettiklerinde, nicel ve nitel faktörler dikkate alındığında bulgular açık ve seçik şekilde önemsiz değilse, bu bulguları denetlenen kurumun görevlilerine ayrı bir yazıyla bildirmelidirler. Eğer denetçiler hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşması ihlalleri veyahut kötüye kullanma olaylarını ayrı bir yazıyla denetlenen kurum görevlilerine bildirmişlerse, denetim raporunda bu yazıya atıfta bulunmalıdırlar.

⁹³ İlave raporlama meseleleriyle ilgili olarak 8.22 ila 8.26 numaralı paragraflara bakın.

Açık ve seçik şekilde önemsiz olan hileli davranışın, yasa dışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın denetlenen kurum görevlilerine bildirilip bildirilmeyeceği veya nasıl bildirileceği hakkında karar verirken denetçiler mesleki takdir yetkilerini kullanmalıdırlar. Denetçiler, hileli davranış, yasa dışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri v kötüye kullanma olayları ile ilgili olarak denetlenen kurum görevlilerine yaptıkları bildirimlerin kanıtlarını denetim dokümantasyonuna dahil etmelidirler.

Hileli Davranışın, Yasa Dışı Fiillerin, Sözleşme Hükümleri veya Bağış Anlaşmaları İhlallerinin ve Kötüye Kullanmanın Doğrudan Raporlanması

8.22 GKGKDS, aşağıda ele alındığı üzere, hileli davranışın, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın, belirli durumlarda, doğrudan denetlenen kurum dışı taraflara (kişilere) bildirilmesini öngörmektedir.⁹⁴ Bu gereklilik, hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin ve kötüye kullanmanın doğrudan raporlanmasını öngören yasal gerekliliklere ilave bir gerekliliktir. Denetçiler, denetimden çekilseler veya uzaklaştırılsalar bile, bu şartlara uymak zorundadırlar.

8.23 Yasa veya yönetmelik, denetlenen kurumun bazı hileli davranışı, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı dıştaki belirli taraflara, örneğin federal genel müfettişe veya eyalet başsavcısına bildirmesini öngörebilir. Eğer denetçiler bu tür hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini ve kötüye kullanmayı denetlenen kuruma bildirmiş oldukları halde denetlenen kurum bunları bildirmekte zaafa düşmüşse, o takdirde denetçiler o zaafın farkında olduklarını denetlenen kurumun yönetim organına iletmelidirler. Eğer denetlenen kurum, denetçilerin yönetim organına yaptıkları duyurunun ardından mümkün olan en kısa sürede gereken bildirim yapmazsa, o takdirde denetçiler bu tür hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya yasanın veya yönetmeliğin belirlemiş olduğu dış tarafa bildirmelidirler.

⁹⁴ İç denetim organlarının; yasa, kural, yönetmelik veya politika öngörmedikçe, kurum dışına raporlama yükümlülükleri bulunmamaktadır. Dışsal raporlama söz konusu olduğunda, iç denetim organlarının raporlama gereklilikleri için 3.28 numaralı paragrafa bakın.

8.24 Denetlenen kurumun görevlileri denetçilerin kendilerine bildirdikleri hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı düzeltecek adımları zamanında ve gerektiği şekilde atmaktan sorumludurlar. Hileli davranış, yasadışı fiiller, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlalleri veyahut kötüye kullanma kamu kuruluşundan doğrudan veya dolaylı olarak alınan yardımı içerdiğinde, eğer denetlenen kurumun görevlileri düzeltici adımları atmakta zaafa düşmüşlerse, denetçiler bu tür hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan doğruya o kamu kuruluşuna bildirebilirler. Eğer denetçiler bu tür bir zaafın kendilerini bulguların rapor edilmesi veya denetimden çekilmesinin sonucuna götürdüğü kanaatine varırlarsa, bu sonucu denetlenen kurumun yönetim organına (yönetim kuruluna) bildirmelidirler. Ayrıca, eğer denetlenen kurum hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı mümkün olan en kısa sürede yardımı sağlanmış olan kuruluşa bildirmezse, denetçiler, hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı doğrudan o kuruluşa iletmelidirler.

8.25 Bu tür durumlarda denetçiler, görevlilerce hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın iletildiği konusunda denetlenen kurum görevlileri tarafından yapılan bildirimleri doğrulamak amacıyla kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlar, örneğin dıştaki tarafların teyidini elde etmelidirler. Eğer görevliler bu şekilde davranamıyorlarsa, o takdirde denetçiler bu tür hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı, yukarıda ele alındığı şekilde, doğrudan doğruya rapor etmelidirler.

8.26 Yasalar, yönetmelik veya diğer otorite, denetçilerin, bu türden hileli davranışı, yasadışı fiilleri, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerini veyahut kötüye kullanmayı gecikmeksizin emniyete veya soruşturma makamlarına bildirmelerini öngörebilir.

Bu gibi durumlarda denetçiler, bu türden hileli davranışın, yasadışı fiillerin, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerinin veyahut kötüye kullanmanın vuku bulmuş olduğu veya olabileceği kanaatine varırlarsa, anılan makamlardan veya hukuk müşavirliğinden olası hileli davranış, yasadışı fiil, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşması ihlali veyahut kötüye kullanma ile ilgili bilgilerin kamuoyuna açık şekilde raporlanmasının soruşturmayı veya yasal takibatı tehlikeye sokup sokmayacağını sormalıdır. Denetçiler kamuoyuna açık raporlamanın boyutunu, bu kovuşturmaları tehlikeye sokmayacak konularla, örneğin zaten kamuoyunca bilinen bilgilerle sınırlı tutmalıdır.

**Sonuçlar
(Vargılar)**

8.27 Denetimin amaçları ve denetimin neticeleri gerektirdiğinde denetçiler sonuçları (vargıları) raporlamalıdır. Sonuçlar, denetçilerin bulgularına dayalı olarak program hakkında çıkarılan mantıki anlamlardır ve sadece bulguların bir özeti olmaktan daha fazlasını ifade eder. Sonuçlar, ima ederek değil, açık ve seçik şekilde belirtilmelidir. Denetçilerin vargılarının gücü bulguları destekleyen kanıtların inanılabilirliğine ve sonuçları formüle etmekte yararlanılan mantığın sağlamlığına dayanır. Raporun tavsiyelerini oluşturur ve raporun birikimli kullanıcılarını adım atmanın gerekli olduğu konusunda ikna ederse sonuçlar daha güçlü olur.

Tavsiyeler

8.28 Gerekirse, denetçiler, denetim sırasında tespit edilen problemlerin çözümüne ve programların ve operasyonların iyileştirilmesine yönelik adımlar atılması için tavsiyelerde bulunmalıdırlar. Denetçiler, programlarda, operasyonlarda ve performansta iyileşme potansiyeli raporlanan bulgularla ve sonuçlarla kanıtlandığında tavsiyelerini bildirmelidirler. Tavsiyeler, mantığa uygun şekilde kaynağını bulgulardan ve sonuçlardan almalı ve atılacak adımları açık ve seçik olarak belirtmelidir. Olası hileli davranışa, yasadışı fiillere, sözleşme hükümleri veya bağış anlaşmaları ihlallerine ilişkin önemli olaylar dikkati çektiğinde veyahut kötüye kullanma veya iç kontrol yetersizlikleri saptandığında yasalara ve yönetmeliklere uymayı sağlayacak ve iç kontrolü geliştirecek tavsiyelerde bulunulmalıdır.

	<p>8.29 Yapıcı tavsiyeler kamu programlarının ve operasyonların yürütümünde iyileştirmelere gidilmesini özendirir. Gerçekten yarar sağlaması için tavsiyelerin, belirlenmiş problemlerin nedenini ortadan kaldırmaya yönelmesi, eylem odaklı ve spesifik olması, adım atmaya yetkili taraflara seslenmesi, uygulanabilir ve mümkünse maliyet etkin ve ölçülebilir olması gerekir.</p>
GKGKDS'ye Uyulduğunun Açıklanması	<p>8.30 Denetçiler, denetimin GKGKDS'ye uygun olarak yapılmış olduğunu açıklamalıdır. GKGKDS'ye uyulduğuna dair açıklama, denetçilerin denetim sırasında uymuş oldukları geçerli bütün standartlara atıfta bulunur. GKGKDS'ye uyulduğuna dair açıklama, denetçilerin geçerli bir standarda uymamış oldukları hallerde, şarta bağlanmalıdır. Bu tür durumlarda, raporun kapsam kısmında, denetçiler uyulmamış standardı, bunun nedenlerini ve standarda uyulmamasının denetimin neticelerini nasıl etkilemiş olduğunu veya olabileceğini açıklamalıdır. Geçerli bir standarda uyulmamış olmasının denetimin neticeleri üzerindeki etkisini değerlendirirken denetçiler güvenceleri şarta bağlayabilir, güvence vermektan kaçınabilir veya denetimden çekilebilirler.</p>
Sorumlu Görevlilerin Görüşlerinin Raporlanması	<p>8.31 Sorumlu görevlilerin, denetçilerin denetlenen program hakkındaki bulguları, vargıları (sonuçları) ve tavsiyeleri ile ilgili görüşleri ve düşünülen düzeltici adımlar denetçilerce raporlanmalıdır. Bir raporun hakkaniyetli, eksiksiz ve tarafsız olmasını sağlamanın en etkili yollarından birisi, uygun düştüğü ölçüde, denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinden ve diğer kişilerden önceden görüş ve yorum almaktır. Sorumlu görevlilerin görüşlerinin alınması, raporun sadece denetçilerin bulgularını, sonuçlarını ve tavsiyelerini değil, ama aynı zamanda sorumlu görevlilerin denetimin neticeleri hakkında neler düşündüklerini ve denetlenen kurumun görevlilerinin hangi düzeltici adımları atmaya tasarladıklarını içermesi sonucunu doğurur. Denetçiler, raporlarına, görevlilerin yazılı görüşlerinin bir örneğini veya alınan görüşlerin bir özetini eklemelidirler.</p> <p>8.32 Denetçiler, genellikle, sorumlu görevlilerin, raporlanan bulgular, sonuçlar hakkındaki görüşlerini yönetimce tasarlanan düzeltici tedbirleri yazılı olarak vermelerini talep ederler. Sözlü görüşler de kabul etmeye değerdir ve bazı durumlarda sözlü görüş alınması görüş almanın tek ve en hızlı yöntemi olabilir.</p>

Zaman kullanıcının ihtiyacını karşılamada kritik bir gereklilik olduğunda; denetçiler çalışmalar süresince sorumlu görevlilere yakın çalıştıklarında ve taraflar taslak rapordaki bulgulara ve konulara aşına olduklarında; denetçiler, taslak raporun bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri ile ilgili olarak önemli görüş ayrılıkları beklemediklerinde veyahut taslak raporda ele alınan konular hakkında önemli karşı görüş algılamadıklarında sözlü görüş alınması etkili bir yöntem olabilir. Denetçiler, görevlilerin sözlü görüşlerinin bir özetini yapmalı ve özetin bir örneğini, rapora nihaî şeklini vermeden önce, görüşlerin eksiksiz şekilde belirtildiğinin kontrolü için denetlenen kurumun görevlilerine vermelidirler.

8.33 Görüşler, nihaî raporda, uygun düştüğü ölçüde, dürüstçe ve tarafsız olarak değerlendirilmeli ve hakkı teslim edilmelidir. Görüşler, örneğin düzeltici adımla ilgili bir vaat veya tasarı not edilmeli ama bir bulgunun veya bununla ilgili tavsiyenin dışarıda bırakılmasının mazereti olarak kabul edilmemelidir.

8.34 Denetlenen kurumun görüşleri, raporun bulgularına, sonuçlarına ve tavsiyelerine muhalif, ama denetçinin kanaatine göre haklı değilse veyahut tasarlanan düzeltici adımlar denetçilerin tavsiyelerini tam olarak karşılamıyorsa, denetçiler görüşlerle veya tasarlanan adımlarla ilgili karşı düşüncelerinin gerekçelerini belirtmelidirler. Denetçilerin karşı düşünceleri dürüst ve tarafsız bir şekilde ifade edilmelidir. Aksi durumda, görüşleri haklı buluyorlarsa denetçiler raporlarında gerektiği şekilde değişiklik yapmalıdırlar.

Ayrıcalıklı ve Gizli Bilgilerin Raporlanması

8.35 Konuya ilişkin bazı bilgiler genel açıklamanın dışında tutuluyorsa, denetim raporu dışarıda bırakılan bilgilerin niteliğini ve dışarıda bırakmayı gerekli kılan şartı belirtmelidir.

8.36 Bazı bilgiler, federal, eyalet yasaları ve mahalli yasalar veya yönetmelikler gereğince genel açıklama dışında tutulabilir. Bu gibi durumlarda denetçiler, bu tür bilgileri içeren resmi kullanımla sınırlı ayrı bir rapor hazırlayabilir ve raporu sadece, yasa veya yönetmelik gereğince o raporu almaya yetkili olan kişilere gönderebilirler. Bunun dışında kamu güvenliği ve emniyet mülahazalarıyla bağlantılı durumlar da rapordaki bazı bilgilerin dışarıda bırakılmasını haklı kılabilir.

Örneğin, belirli programa özgü bilgisayar güvenliği ile ilişkili bilgiler, bu bilgilerin kötüye kullanılabilmesinin yol açabileceği olası zarar nedeniyle kamuoyunca yararlanılacak raporların dışında bırakılabilir. Bu gibi durumlarda denetçiler, bu tür bilgileri içeren resmi kullanımla sınırlı ayrı bir rapor hazırlayabilirler ve raporu, sadece, denetçilerin tavsiyelerine dayanarak hareket etmekten sorumlu taraflara (kişilere) gönderebilirler. Gerektiğinde, denetçiler bazı bilgilerin dışarıda bırakılmasına lüzum gösteren şartlar ve diğer durumlarla ilgili olarak hukuk müşavirliğine danışmalıdırlar.

8.37 Denetçilerin, bazı bilgilerin kamuoyunun kullanımına açık raporların dışında bırakılmasına ilişkin takdirleri, incelenen programın veya faaliyetin öngördüğü kapsamlı kamu menfaati düşüncesiyle tutarlı olmalıdır. Koşullar bazı bilgilerin çıkarılmasını gerektiriyorsa, denetçilerin, bu çıkarmanın yüklenim neticelerini çarpıtıp çarpıtmayacağını ve uygunsuz veya yasadışı uygulamaları örtüp örtmeyeceğini değerlendirmeleri gerekir. Eğer denetçilerin takdiri bazı bilgilerin kamuoyunun kullanımına açık raporların dışında tutulması yönünde ise, denetçiler, raporda, çıkarılan bilgilerin genel özelliğini ve çıkarmayı gerekli kılan nedenleri belirtmelidirler.

**Rapor Kalite
Öğeleri**

8.38 GKGDYS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde raporun kalitesine ilişkin standart şu şekildedir:

Rapor, vaktinde verilmeli; eksiksiz, hatasız, tarafsız, ikna edici, anlaşılır ve konu izin verdiği derecede özlü olmalıdır.

**Vaktinde
Verilme**

8.39 Maksimum yararı sağlaması için denetim raporunun denetlenen kurumun görevlilerinin, yasama görevlilerinin ve diğer kullanıcıların meşru ihtiyaçlarına cevap olarak ilgili bilgileri vaktinde sağlaması gerekir. Ayrıca, raporda verilen bilgilerin güncel olması gereklidir. Bu nedenle, denetçilerin raporun zamanında verilmesini (appropriate issuance) planlamaları ve denetimi bu hedefleri akılda tutarak icra etmeleri gerekir.

8.40 Denetim sırasında denetçiler, önemli meselelerin kurumun uygun görevlilerine geçici olarak raporlanması konusunu değerlendirmelidirler. Sözlü veya yazılı olabilen bu tür bir bildirim, nihaî raporun yerine geçmemekle birlikte, ivedi dikkat gösterilmesi gereken meselelerde görevlileri uyarır ve onlara nihaî raporun tamamlanmasından önce düzeltici adım atma imkânını sağlar.

Eksiksiz Olma

8.41 Eksiksiz olma, raporun denetim amaçlarını gerçekleştirmek ve raporlanan konuların yeterli doğru şekilde anlaşılmasına yardımcı olmak için ihtiyaç duyulan bütün kanıtları içermesini gerekli kılmaktadır. Eksiksiz olma, raporun gerekli bütün olgular ve açıklamalar dahil olmak üzere, bilgileri ve bulguları tam olarak göstermesini de ifade etmektedir. Raporun kullanıcılarının yeterli ve doğru şekilde anlamalarına yardımcı olunması, raporlanan bulguların boyutu ve önemi, örneğin test edilen olay veya işlem sayısına göre oluş sıklığı ve bulguların kurum faaliyetleri ile ilişkisi hakkında perspektif kazandırılması anlamına gelmektedir.

8.42 Pek çok durumda eksikliği gösteren tek bir örnek kapsamlı bir sonucu ve bununla bağlantılı tavsiyeyi kanıtlamak için yeterli değildir. Tek bir örneğin bütün kanıtladığı şey sapmanın, hatanın veya zayıflığın mevcut olduğudur. Sunumların ikna edici olması için detaylı kanıtlayıcı veriler kapsama alınmalıdır.

Hatasız Olma

8.43 Hatasız olma, sunulan kanıtların doğru olmasını ve bulguların yanlışsız olarak resmedilmesini öngörmektedir. Hatasız olma gereği, raporlananın inanılabilirliği ve güvenilirliği konusunda raporun kullanıcılarına güvence verilmesi ihtiyacına dayanır. Rapordaki bir hatalı husus bütün bir raporun güvenilirliği konusunda şüphe uyandırabilir ve dikkati raporun özünden uzaklaştırabilir. Ayrıca, hata içeren kanıtların kullanılması yayımı yapan denetim organının prestijine zarar verebilir ve onun raporlarının etkililiğini azaltabilir.

8.44 Rapor, sadece, denetim dokümantasyonunda yer alan kâfi miktarda, yeterli ve uygun kanıtlarla desteklenen bilgileri, bulguları ve sonuçları içermelidir. Veriler denetimin amaçları bakımından önemli, ama denetlenmemişse, denetçiler raporlarında veri sınırlılıklarına açık ve seçik şekilde işaret etmeli ve bu verilere dayanarak yersiz sonuçlara ulaşmamalı ve yersiz tavsiyelerde bulunmamalıdır.

8.45 Denetim raporlarına alınan kanıtlar, raporlanan konuların doğruluğunu ve mantıklılığını göstermelidir. Doğru resmetme, denetimin faaliyet kapsamının doğru şekilde tasvir edilmesi ve bulguların ve sonuçların denetim çalışmalarının kapsamı ile tutarlı bir tarzda sunulması anlamına gelmektedir.

Ayrıca, raporun akıl yürütmede ve muhakemede hatalarının bulunmaması gerekir. Denetim raporunun bu raporlama standartlarını karşılamasını güven altına almaya yardımcı olmanın bir yolu kalite kontrol sürecinden, örneğin değerlendirilmeden yararlanılmasıdır. Değerlendirme (referencing), denetimden bağımsız deneyimli bir denetçinin olgularla ilgili anlatımların, rakamların ve tarihlerin doğru olarak raporlanıp raporlanmadığını, bulguların denetim dokümantasyonu ile yeterli şekilde desteklenip desteklenmediğini ve sonuçların ve tavsiyelerin mantıken bu destekten kaynaklanıp kaynaklanmadığını kontrol ettiği bir süreçtir.

- Tarafsız Olma**
- 8.46** Tarafsız olma, bütünüyle raporun sunumunun içerik ve üslup bakımından dengeli olmasını gerektirmektedir. Rapor, raporun kullanıcılarının olgularla ikna olabilmesi amacıyla kanıtları tarafsız bir şekilde sunduğunda, itibarı önemli derecede artar. Rapor, haktanır olmalı, ama yanıltıcı olmamalı ve denetim neticelerini perspektifi içine yerleştirmelidir. Bu, denetim neticelerinin tarafsız ve dürüst şekilde sunulması anlamına gelmektedir. Performans yetersizliklerini tasvir ederken denetçiler bulguları bağlam içine yerleştirmelidirler. Örneğin, denetlenen kurum olağandışı zorluklarla veya koşullarla karşılaşmış olabilir.
- 8.47** Raporun üslubu, karar vericileri denetçilerin bulgularına ve tavsiyelerine göre hareket etmeye özendirilmelidir. Bu üslup, raporlarda sonuçları destekleyecek sağlam ve mantıkî kanıtlar sunularak, ama eleştiri ima edecek şekilde kanıtları niteleyen sıfatların ve zarfların kullanılmasından veya dayanağı bulunmayan sonuçlardan kaçınılarak dengelenmelidir.
- 8.48** Denetim amaçları bakımından uygun düşüyorsa, incelenen programın olumlu yönleri takdir edilmelidir. Programın olumlu yönlerinin rapora alınması, raporu okuyan diğer kamu kuruluşları tarafından performansın geliştirilmesine zemin hazırlayabilir. Bu tür bilgiler, rapora uygun bir denge getirmek suretiyle durumun daha hakkaniyetli sunulmasına imkân sağlar. Ayrıca, bu tür başarıların kapsama alınması raporu okuyan diğer kamu kuruluşlarınca performansın geliştirilmesine temel oluşturabilir.
-

İkna Edici Olma 8.49 İkna edici olma denetimin neticelerinin denetimin amaçlarına denk düşmesini, bulguların inandırıcı biçimde sunulmasını ve sonuçların ve tavsiyelerin mantıken sunulan olgulardan süzülüp gelmesini gerektirir. Sunulan bilgiler, bulguların geçerliliğini, sonuçların mantıklılığını ve tavsiyeleri uygulamanın yararını görmeleri konusunda raporun kullanıcılarını ikna edecek yeterlikte olmalıdır. Raporların bu tarzda tasarlanması sorumlu görevlilerin dikkatlerinin dikkat gerektiren konular üzerinde yoğunlaşmasına yardımcı olur ve düzeltici adımın atılması için özendirici bir unsur olabilir.

Anlaşılır Olma 8.50 Anlaşılır olma raporun kolay okunur olmasını gerektirmektedir. Raporlar, konu izin verdiği ölçüde, kolaylıkla anlaşılabilir ve sade bir dille hazırlanmalıdır. Kolay ve teknik olmayan bir dil kullanılması sunumda sadelik sağlanması için gereklidir. Teknik terimler, kısaltmalar ve akronimler kullanıldığında, bunlar açık ve seçik olarak tanımlanmalıdır.

8.51 Denetçiler, raporun kullanıcılarının dikkatini çekmek ve genel mesajı vurgulamak amacıyla, raporda bir özetten yararlanmayı düşünebilirler. Yararlanılması söz konusu ise, özet, genellikle, denetim amaçlarındaki spesifik sorulara verilen spesifik yanıtlara odaklanmalı, denetimin çok önemli bulgularını, raporun temel vargılarını (sonuçlarını) ana hatlarıyla vermeli ve okuyucuları önemli tavsiyeleri sabırsızlıkla beklemeye hazırlamalıdır.

8.52 Materyalin mantıksal organizasyonu, olguların bildirilmesindeki ve sonuçlara varılmasındaki doğruluk ve kesinlik netlik sağlama ve anlaşılma için elzemdir. Başlıkların, alt yazıların ve konu cümlelerinin etkili şekilde kullanılması raporun okunmasını ve anlaşılmasını kolaylaştırır. Kompleks materyalin netleştirilmesi ve özetlenmesi gerektiğinde, görsel araçlar (örneğin resimler, tablolar, grafikler ve resimler) kullanılmalıdır.

Özlü Olma 8.53 Özlü olma, raporun mesajı iletmede ve desteklemede gerekli olandan daha uzun olmamasını öngörmektedir. Konu dışı ayrıntılar raporun değerini azaltabilir, hatta asıl mesajı örtebilir ve kullanıcıların kafalarını karıştırabilir ve dikkatlerini dağıtabilir. Raporların içeriklerini belirlerken hatırı sayılır ölçüde değer hükmüne ihtiyaç bulunmakta ise de, olgulara dayalı, ama özlü raporlar, muhtemelen daha iyi sonuçlara ulaşır.

**Raporların
Verilmesi ve
Dağıtılması**

8.54 GK GKDS çerçevesinde yürütülen performans denetimlerinde raporun verilmesine ve dağıtılmasına ilişkin raporlama standardı şu şekildedir:

Kamu (devlet) denetçileri, denetim raporlarını, kısıtlamalar engel olmadıkça, denetlenen kurumun ilgili görevlilerine ve dışsal olarak fon sağlayan kurumlar, örneğin yasama organları dahil olmak üzere, denetimleri talep eden veya denetimler için sözleşme yapan kurumların ilgili görevlilerine sunmalıdırlar. Denetçiler, ayrıca, rapor örneklerini yasal gözetim yetkisine sahip olan ve bulgulara ve tavsiyelere göre hareket etme sorumluluğu bulunan diğer görevlilere ve bu tür raporları almaya yetkili kılınmış diğer kişilere göndermelidirler. Rapor, yasa veya yönetmelik gereğince sınırlanmadıkça veyahut ayrıcalıklı veya gizli bilgiler içermedikçe, denetçiler örneklerin kamuoyunun incelemesine açık olduğunu belirtmelidirler. Kamu (devlet) dışındaki denetçiler, denetim için sözleşme yapan tarafla rapor dağıtım sorumluluklarını netleştirmeli ve varılan mutabakata uymalıdırlar.

8.55 Denetim raporları neticelerle ilgisi olan görevlilere zamanında dağıtılmalıdır. Yasa veya yönetmelik gereğince bu tür raporları almakla görevli kılınanlar, raporun içerdiği bulgulara ve tavsiyelere göre hareket etmekle sorumlu olanlar, denetlenen kuruma yardım sağlamış diğer devlet düzeylerindeki kişiler ve yasa koyucular bu tür görevliler kapsamındadır. Ancak, denetimin konusu güvenlik nedenleriyle gizli sayılan materyali içeriyorsa veya diğer geçerli nedenlerle belirli taraflara veya kamuoyuna verilemiyorsa, denetçiler rapor dağıtımını sınırlı tutmalıdırlar. (sınırlı rapor dağıtım ile ilgili ilave yol gösterici ilkeler için 8.35 ila 8.37 numaralı paragraflara bakın.) Raporun kamuoyu incelemesine açık olması keyfiyeti denetim dokümantasyonunda belgelenmelidir.

8.56 Devlete bağlı olmayan denetçiler, GK GKDS çerçevesinde denetim yapmayı üstlendiklerinde, rapor dağıtım ile ilgili sorumlulukları sözleşme yapılan kurumla netleştirmelidirler. Eğer dağıtım devlete bağlı olmayan denetçiler yapıyorsa, yüklenim sözleşmesi, hangi görevlilerin veya kurumların raporu alacağını ve raporun kamuoyunun incelemesine açılmasını temin için atılacak adımları göstermelidir. Raporun kamuoyunun incelemesine açık olması keyfiyeti denetim dokümantasyonunda belgelenmelidir.

8.57 İ denetçiler, dağıtım bakımından kendi kurumlarının düzenlemelerine ve yasal gerekliliklerine uymalıdırlar. İ denetçiler kendi kurumlarının başkanına veya rapor dağıtımından sorumlu başkan yardımcısına rapor verirler. Ayrıca, raporların kurum dışına dağıtımı yürürlükteki yasalara, kurallara, yönetmeliklere ve politikaya göre yapılmalıdır.
