

AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYI

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” METODOLOJİSİ *

** Avrupa Birliği Sayıştayı internet sayfasında yar alan İngilizce orijinalinden (The DAS Methodology) Sacit YÖRÜKER tarafından dilimize aktarılmıőtır. Çeviri metni orijinal dökümandaki “ Sözlükçe” ve “ Sıkça Sorulan Sorular” başlıklarını taşıyan ek bölümleri içermemektedir.*

Bu kitapçık , esas olarak, Sayıştay tarafından her yıl yayımlanan Güvence Bildirimi (genellikle Fransızca “DAS” kısaltmalı adıyla anılmaktadır.) üzerinde yoğunlaşmak suretiyle Avrupa Birliği Sayıştayını tanıtmaktadır.Kitapçık, Sayıştay’ın denetimlerini icra ederken ve GÜVENCE BİLDİRİMİ’ni formüle ederken izlediği metodolojinin bir özetini vermektedir. Belirtmek gerekir ki, bu kitapçık, Sayıştayın performans (“paranın değerinin karşılığı”) denetimleri aracılığıyla ele aldığı ve sonuçlarını “ özel raporlar” da yayımladığı “ sağlam mali yönetim” konusunu kapsamamaktadır.

İÇİNDEKİLER

AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYI

*Misyona Bildirimi

*Yetki

*Güvence Bildirimi

BAĞLAM

GÜVENCE BİLDİRİMİNİN İKİ YÜZÜ

*Hesapların denetimi

*Dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğunun denetimi

GÜVENCE BİLDİRİMİ-YETKİDEN METODOLOJİYE UZANAN SÜREÇ

*Kısa tarihçe

*Yeni değişikliklere hazırlıklı olunması

*Metodoloji seçimi

*Uluslararası denetim standartları

HESAPLARIN GÜVENİLİRLİĞİ

YASALARA VE KURALLARA UYGUNLUK DENETİMİNİN ANA KAYNAKLARI

- *Çeşitli kaynaklar arasındaki ilişki
- *Gözetim ve kontrol sistemleri
- *Maddilik testi (Substantive testing)
- *Yıllık faaliyet raporları ve diğer denetçilerin raporları

GÜVENCE BİLDİRİMİ DENETİM SÜRECİ

- *Önemlilik
- *Risk analizi
- *Denetim çevrimi
- *Makul güvence
- *Güven derecesi
- *Güvence modeli

DENETİM PROSEDÜRLERİNİN UYGULANMASI

- *Gözetim ve kontrol sistemlerinin incelenmesi
- *Maddilik testi
- *Yıllık faaliyet raporlarının ve Genel Müdürler tarafından yapılan bildirimlerin analizi
- *Diğer denetçilerin çalışmaları
- *Elde edilen bulgular arasındaki farklılıkların ele alınması

DENETİM SONUÇLARININ VE DENETİM GÖRÜŞÜNÜN FORMÜLE EDİLMESİ

- *Spesifik değerlendirmeler
- *Güvence Bildirimi

AVRUPA BİRLİĞİ SAYIŞTAYI

Avrupa Birliği Sayıştayını Avrupa Birliğinin beş kurumundan birisidir. Sayıştay Avrupa Birliği maliyesinin ve kurumlarının dış denetçisi olup bu görev çağdaş demokratik bir toplumda temel işlevdir.

Misyon Bildirimi

- AB fonlarının toplanmasını ve harcanmasını bağımsız şekilde denetlemek ve bu suretle, Avrupa Kurumlarının bu fonksiyonları yerine getirme biçimini değerlendirmek;
- mali işlemlerin doğru şekilde kayda geçirilip geçirilmediğini, yasalara ve kurallara uygun biçimde uygulanıp uygulanmadığını ve tutumluluğu, verimliliği ve etkililiği sağlayacak şekilde yönetilip yönetilmediğini incelemek;
- uygun, tarafsız ve zamanlı raporlar yayımlamak suretiyle çalışmalarının sonuçlarını bildirmek;
- Birlik vatandaşlarına paralarının en iyi kullanımını sağlamak amacıyla bu kademelerde AB fonlarının mali yönetiminin iyileştirilmesine katkıda bulunmak.

Yetki

Sayıştayın yetkisi ve kompozisyonu Avrupa Topluluğunu kuran Antlaşmanın 246-248 nci maddelerinde belirtilmiştir.

Özellikle, 248 nci maddesinin 1 nci fıkrası şunu öngermektedir: “ Sayıştay, Topluluğun bütün gelir ve gider hesaplarını inceler (...) Sayıştay, Avrupa Parlamentosuna ve Konseye hesapların güvenilirliği ve dayanağı teşkil eden işlemlerin yasallığı ve kurallara uygunluğu hakkında bir güvence bildirimini sunar (...) Bu bildirim Topluluk aktivitesinin her önemli alanına ilişkin spesifik değerlendirmeler eklenebilir”

Sayıştayın, ayrıca, AB fonlarının mali yönetiminin sağlam olup olmadığını, yani bu fonların tutumluluk, verimlilik ve etkililik gözetilerek kullanılıp kullanılmadığını incelemesi gerekir. Ancak, bu özel veçhe bu kitapçığın kapsamı içinde değildir.

Güvence Bildirimi

“ GÜVENCE BİLDİRİMİ” nin başlıca amacı, ilgili taraflara, yalnızca Avrupa Parlamentosuna ve Bakanlar Konseyine değil, ama aynı zamanda AB vatandaşlarına AB parasının harcanma tarzı hakkında bir değerlendirme ve görüş vermektedir.

Bu “Güvence Bildirimi” genellikle Fransızca kısaltmalı adıyla yani “DAS” (Declaration d' Assurance) olarak bilinir.

Bağlam

Hiçbir denetim görevinin kolay olarak nitelenmemesi gerekir. Ne var ki, AB bağlamı Avrupa Birliği Sayıştayının görevini özellikle zorlu hale getirmektedir.

Üç önemli husus şunlardır:

- Bütçenin yaklaşık % 80'i harcamaların Komisyon ile Üye Devletler arasında paylaşımlı yönetimine tabidir.
- Harcamaların % 80'den fazlası, Üye Devletlerdeki ve üçüncü ülkelerdeki çok sayıda ve çeşitli nihai yararlanıcılar tarafından yapılan taleplere dayalı ödemelerle ilgilidir.
- 27 Üye Ülkede bu kadar farklı harcama programı uygulamasını yöneten kurallar son derecede karmaşıktır.

Mali işlemlerin çok sayıda idari kademedede uygulanması AB bütçesinin özelliklerinden birisidir. Ödemeler, genellikle, Komisyon tarafından Üye Devletlere, daha sonra da Üye Devletlerce ilgili kuruluşlara ve/veya çeşitli yerel otoritelere yapılmaktadır. Bu kuruluşlar ve otoriteler aracılar olarak davranmakta ve ödemeleri çoğu kez ek aşamalardan geçerek nihai alıcılara yapmaktadırlar.

Kapsanacak çok sayıda sistem, alt sistem ve işlem söz konusu olduğundan denetimin icrasında önemli metodolojik ve lojistik zorlukla karşılaşmaktadır.

Topluluk bütçesinin çeşitli şekillerde uygulanması (doğrudan ve dolaylı merkezileştirilmiş yönetim, paylaşmalı yönetim, desantralize yönetim, ortak yönetim) ve sistemlerin karmaşıklığı "GÜVENCE BİLDİRİMİ" ni kendine özgü bir görev haline getirmektedir.

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” nin iki yüzü

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” Avrupa Birliği Sayıştayının AB hesaplarının güvenilirliği ve dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu hakkındaki formel görüşünü temsil etmektedir. Bu bağlamda “GÜVENCE BİLDİRİMİ” nin iki yüzü bulunmaktadır.

Hesapların denetimi

Hesapların güvenilirliği hakkındaki görüş; belirli bir yılda Avrupa Toplulukları konsolide kesin hesaplarının o yıla ilişkin nakit akımlarını ve mali sonuçları ve yıl sonundaki varlıkların ve borçların mali durumu samimiyetle yansıtmak amacıyla usulüne uygun biçimde kayda geçirildiklerini eksiksiz ve doğru olarak sunup sunmadığını belirtir.

Yıllık hesaplar; özellikle, yıl sonundaki varlıkları ve borçları gösteren bilançoyu ve o yıla ilişkin gelirleri ve harcamaları içeren “bütçe uygulaması hakkında konsolide raporları” kapsayan “ konsolide mali tabloları” ihtiva eder.

Denetiminin bu cephesinde Sayıştay; Avrupa Komisyonunun ilgili muhasebe kurallarının etkili şekilde uygulanmasını sağlayıp sağlamadığını ve konsolide kesin hesapların, genel kabul görmüş muhasebe prensipleri ve metotları çerçevesinde, AB mali durumu hakkında doğru ve dürüst bir resim verip vermediğini belirlemeyi hedefler.

Avrupa Toplulukları hesaplarının denetiminde Sayıştayca takip edilen yaklaşım standart finansal denetim metodolojisine, yani aşağıdaki temel öğelere uygundur:

- merkezi muhasebe sisteminin değerlendirilmesi;
- temel muhasebe prosedürlerinin kontrol edilmesi.
- ana muhasebe verilerinin analitik kontrolü (tutarlılık ve mantıksallık bakımından)
- hesapların ve/veya bakiyelerin analizi ve mutabakatı;
- taahhütler, ödemeler ve bazı bilanço kalemleri ile ilgili olarak maddi doğruluk testleri

Dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğunun denetimi

Amaç; fonların sözleşme ve yasa hükümlerine uygun şekilde alınıp alınmadığı ve harcanıp harcanmadığı ve tam ve doğru olarak hesaplanıp hesaplanmadığı hakkında kafi miktarda kanıt

elde etmektedir. Başka bir deyişle, bu denetim işlemlerin fiiliyatta meydana gelmiş olup olmadığının, alıcıların/yararlanıcıların fonları alma haklarının bulunup bulunmadığının ve talep edilen maliyetlerin/miktarların doğru ve uygun olup olmadığının belirlenmesini gerektirir. Sonuçta ortaya çıkan denetim görüşü bütün gelir ve harcama işlemlerini kavrayan bir genel yargıdır. Ödemeler, nihai yararlanıcı kademesine kadar denetime konu olur.

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” Sayıştayın yıllık raporundan önceki yılı kapsayacak şekilde yapılan denetimlere dayanır ve yıllık raporun önemli bir ögesidir.

GÜVENCE BİLDİRİMİ- Yetkiden Metodolojiye Uzanan Süreç

Kısa tarihçe

Maastricht Antlaşmasının 1993 sonunda yürürlüğe girmesiyle GÜVENCE BİLDİRİMİ ilk defa, 1994 yılı için uygulanmıştır. Avrupa Birliği Sayıştay Yıllık Raporlarının hesapların güvenilirliğini ve dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğunu tasdik eden bir Güvence Bildirimini içermesi uygulaması başlamıştır.

Yeni değişikliklere hazırlıklı olunması

Değişen dinamik bir ortam, geçmiş deneyimler ve son on yılı aşkın süreden çıkarılan dersler karşısında “ GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetiminin dayanağını oluşturan metodolojinin derinleştirilmesi ve adapte edilmesi zorunlu olmuştur. Temel öğeleri yakınlarda revize edilmiş ve Şubat 2006’da Sayıştayca kabul edilmiş yaklaşım iş bu dokümanda açıklanmaktadır.

Uygun bir metodoloji oluşturma prosesinin gelecekteki değişikliklere adapte edilmeye imkan verecek bir esneklikte olması gerekir.

Bazı spesifik öğeler, özellikle yeni mali perspektiflerin uygulanması ve topluluk siyasalarının reforma tabi tutulması metodolojisine ihtiyaç duyuldukça yeniden

güncelleştirilmesini gerekli kılabilir.

Örneğin, Komisyonca, Faaliyet Temelli Bütçeleme ve Yönetim (bütçeleme ve mali yönetimin bütünleştirilmesi) uygulaması nedeniyle Sayıştay, 2007 itibariyle mali perspektif alanlarına dayalı olarak değil, Faaliyet Temelli Bütçeleme siyasa alan gruplarına dayalı olarak spesifik değerlendirmeler yapacaktır.

Metodoloji Seçimi

Revize edilmiş “ GÜVENCE BİLDİRİMİ” metodolojisi belli kilit faktörleri dikkate almaktadır.

- Uluslar arası denetim standartları;
- Geçmiş deneyim;
- ”GÜVENCE BİLDİRİMİ” ana “ kullanıcıları”nın konumu: Avrupa Parlamentosu ve Konsey
- Temel denetlenenle yani Komisyon ile açık diyalog;
- Kaynak sınırlamaları

Uluslar arası denetim standartları

Mesleki etik, olabildiğince en geniş ölçüde, genel kabul görmüş denetim standartlarına uyulmasını gerektirmektedir.

Mevcut uluslar arası standartlar, esas itibariyle,

Özel Őirketlerin veya kamu kurumlarının (entities) finansal (tablolarının denetimini kapsamakta ve ancak istisnai hallerde dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu hakkında yönlendirici ilkeler öngörmektedir. Bu nedenle, uluslararası standartların çoğu, ancak kıyaslama yoluyla uygulanabilir.

Hesapların güvenilirliği

Hesapların güvenilirliği hakkındaki görüş; belirli bir yılda Avrupa Toplulukları konsolide kesin hesaplarının o yıla ilişkin nakit akımlarını ve mali sonuçları ve yıl sonundaki varlıkları ve borçları ne ölçüde eksiksiz ve doğru şekilde yansıttığını belirtir.

Bu nedenle, denetimin bu cepesinde Sayıştay; Avrupa Komisyonunun ilgili muhasebe kurallarını etkili şekilde uygulanmasını sağlayıp sağlamadığını ve Komisyonca alınan önlemlerin konsolide kesin hesapların doğruluğu ve dürüstlüğü hakkında makul güvence sağlanmasına katkıda bulunup bulunmadığını belirlemeyi hedefler.

Amaç; bütün işlemlerin, varlıkların ve borçların eksiksiz, doğru ve tam olarak muhasebe kayıtlarına geçirilmesi ve finansal tablolarda sunulması konularında kafi miktarda kanıt elde edilmesidir.

2005 yılından bu yana Avrupa Topluluklarının konsolide kesin hesapları tahakkuk bazlı muhasebe prensiplerine uygun olarak üretilmektedir. Bu, önemli bir gelişmedir. Tahakkuk bazlı muhasebenin başlaması hesaplarda odak noktasını nakit işlemlerinin basit kaydından kaynakların iç

akışların ve dış akışların bu akışlar oluşur oluşmaz ve hatta onların oluşması için bir taahhütte bulunulduğunda kaydedilmesine kaydırmıştır. Tahakkuk bazlı muhasebe “kayıt kesimi” konseptini güçlendirmektedir: Harcamaların oluştuğlarında, gelirlerin ise hak kazanıldıklarında kayda geçirilmeleri gerekir.

Özetle, tahakkuk bazlı muhasebe fiili taahhütler konusunda daha eksiksiz bilgi vermektedir. Bu, dış gözlemcilere daha uygun bilgiler sağlamanın yanı sıra AB fonlarının yönetimini kolaylaştıracaktır.

Yasalara ve kurallara uygunluk denetiminin ana kaynakları

Sayıştayın metodolojisi iki temel denetim kanıtı kaynağına dayanmaktadır:

- Avrupa fonlarının toplanmasında ve dağıtılmasında Topluluk Kurumları Üye Devletler ve üçüncü ülkeler tarafından uygulanan gözetim ve kontrol sistemlerinin işleyişinin incelenmesi; bu sistemler gelirlerin ve harcamaların yasalara ve kurallara uygunluğunu sağlamayı hedeflemektedir.

- nihai yararlanıcı kademesine kadar gelirlerle ve harcamalarla ilgili işlemlerin örnekleme yoluyla kontrol edilmesi (Bu kontroller genellikle maddilik testleri olarak adlandırılmaktadır.)

Bu temel kaynaklar diğer iki kaynakla tamamlanabilir:

- Yıllık Faaliyet Raporlarının, Komisyon Genel Müdürlerinin bildirimlerinin ve bunların oluşturulmasındaki prosedürlerin analizi.

- Diğer denetçilerin, yani Topluluk yönetim ve kontrol prosesinin bağımsız denetçilerinin çalışmalarının incelenmesi.

Çeşitli kaynaklar arasındaki ilişki

Gözetim ve kontrol sistemlerinin incelenmesi işlemlerdeki hataların ortaya çıkarılmasında ve düzeltilmesinde ilk kademe güvencesi sağlar. Bu incelemenin sonuçları, Sayıştayın işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluk yönünden yapacağı değerlendirmenin tamamlanması için gereken maddilik testlerinin büyüklüğünü belirler.

Bazı durumlarda tamamlayıcı kanıtlar yıllık faaliyet raporlarının, Genel Müdürlerin bildirimlerinin ve diğer denetçilerin çalışmalarının analizinden elde edilebilir. Diğer denetim kanıt kaynakları da dikkate alınabilir. Örneğin, önceki denetimlerden elde edilen kanıtlar; parlamento araştırmaları sonucunda hazırlanan raporlar, OLAF (Yolsuzlukla mücadele ofisi) tarafından yapılmış soruşturmaların sonuçları vb.

Gözetim ve kontrol sistemleri

Gözetim ve kontrol sistemlerinin analizi ilgili yönetim prosedürlerinin doğru şekilde işleyip işlemediğini belirlemeyi hedefler.

Sayıştay, “ delagasyon riski”ni kavramak amacıyla analizini Üye Devletlerdeki gözetim ve kontrol sistemlerine yayar. Bu uygulama, dayanağı teşkil eden işlemleri etkileyen hataların kaynağını daha kesin şekilde belirtmeye imkan verir.

Yasalara ve kurallara uygunluk denetiminin ana kaynakları

Bütçenin doğru şekilde uygulanmasını temin etmek amacıyla gözetim ve kontrol sistemleri; hataları önleyecek, ortaya çıkaracak ve düzeltecek kilit kontrollerin uygulamaya konulması ve işlenmesi ve yasalara ve kurallara aykırı arta kalmış gelirler ve harcamalar hakkında anlamlı bilgiler sağlamalıdır. Bu veriler olmaksızın Komisyon, bütçenin uygulanması sorumluluğu ile ilişkili yükümlülüklerini gerektiği gibi yerine getiremez. Bu nedenle, Sayıştayın gözetim ve kontrol sistemlerini denetimi, istifadeye hazır göstergelerin analizini de içerir.

Maddilik testi

Maddilik testi, yerleşik istatistik prensiplerinin uygulamasından türetilmiş ve Sayıştayca kabul edilmiş, spesifik örnekleme metodolojisi temelinde yürütülür. Bu metot, önceden belirlenmiş parametreler temelinde bir katmanlaşma sağlayan “Parasal Birim Örnekleme” tekniğine dayanır. Amaç, son alıcıya kadar temsili karakterde ödemelerin yasalara ve kurallara uygunluğu hakkında doğrudan bir kontrol sağlamaktır. Maddilik testi, tekil işlemlerin incelenmesinin yanı sıra süreçlerin ve analitik prosedürlerin gözden geçirilmesini de kapsayabilir.

Yıllık Faaliyet Raporları ve diğer denetçilerin raporları

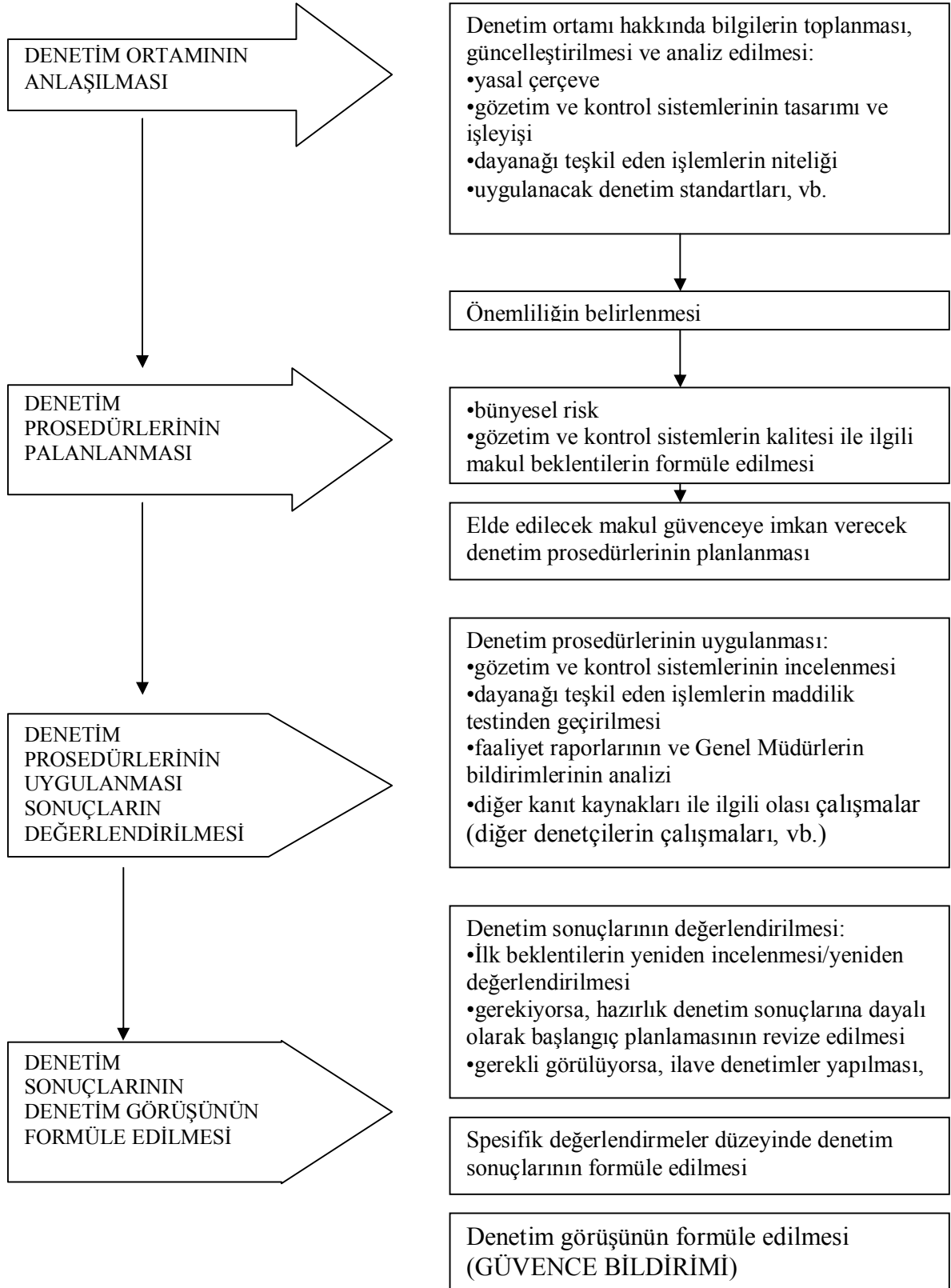
Yıllık faaliyet raporlarına eklenen bildirimlerinde Genel Müdürlerin, kafi miktarda uygun kanıtlara dayanarak, yürürlükteki sistemlerin dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğunu sağlayıp sağlamadığı hakkında makul güvenceye sahip olup olmadıklarını beyan etmeleri gerekir. Öte yandan Komisyon, faaliyet raporları hakkında sentez raporunda, bütçe gelir ve giderlerinin yasalara ve kurallara uygunluğuna ilişkin genel vargılarını belirtir.

Yıllık faaliyet raporları, Genel Müdürlerin bildirimleri ve sentez rapor, denetim terminolojisiyle “yönetim doğrulama bildirimleri” dir. Bu bildirimler, Sayıştay denetçilerince detaylı şekilde incelendikten sonra gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinde tamamlayıcı kanıtlar olarak kullanılır.

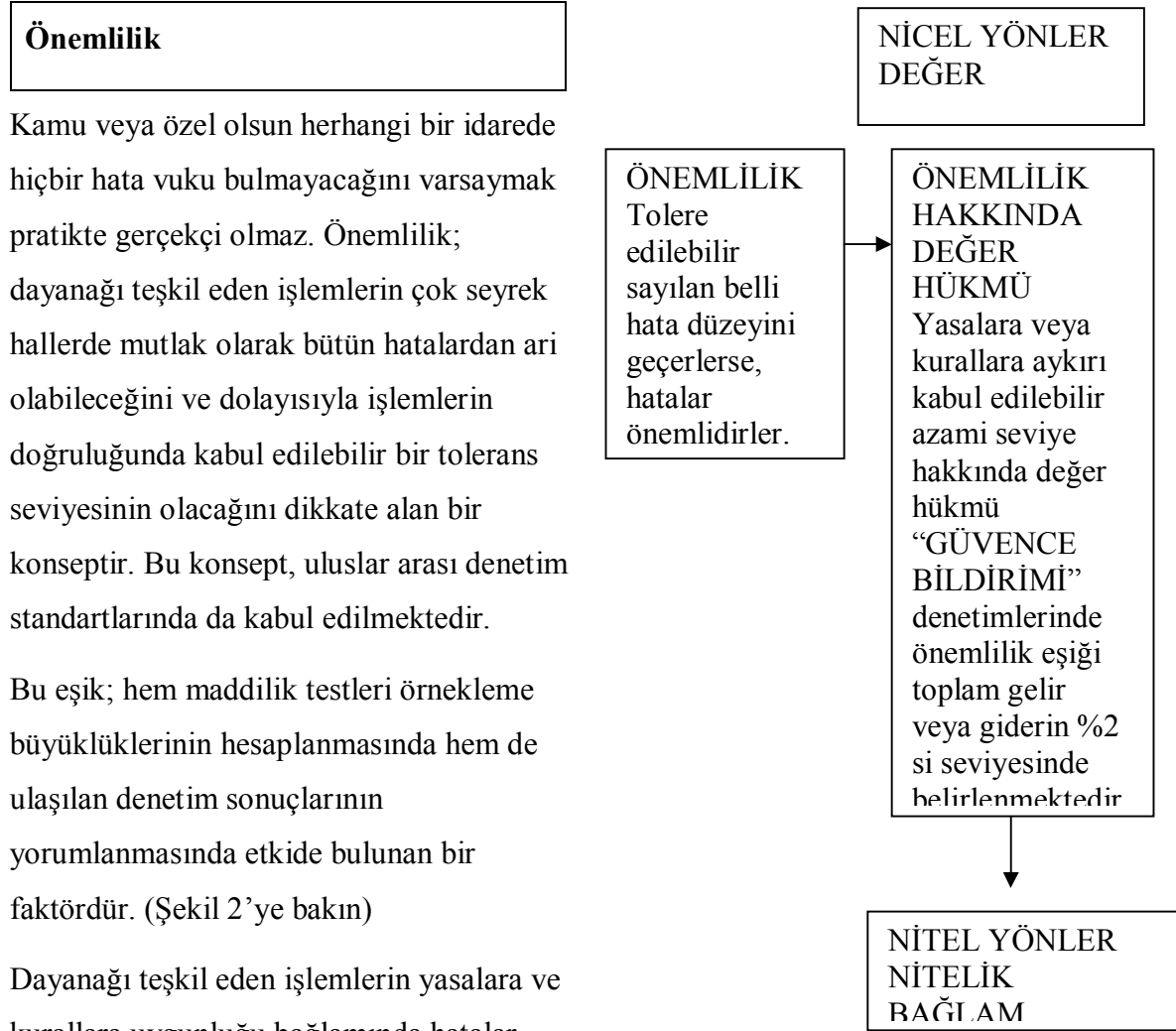
Aynı şekilde, uygulanmış bulunan denetim standartları ve takip edilmiş olan metodoloji gerektiği şekilde gözden geçirilmesi koşuluyla, diğer denetçilerin çalışmalarından Sayıştayca yararlanılabilir.

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim süreci

Şekil 1- “GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim süreci



Şekil 2- Önemliliğin belirlenmesi



Genellikle, “ GÜVENCE BİLDİRİMİ” çerçevesinde denetim görüşü formülasyonu için toplam harcamanın veya gelirin % 2’si seviyesinde önemlilik eşiği belirlenmektedir.

Ancak, Sayıştay, “GÜVENCE BİLDİRİMİ” muhataplarının ihtiyaçlarını dikkate alarak farklı önemlilik düzeyi belirleyebileceği gibi bütçe alanları arasında farklı önemlilik eşikleri oluşturmayı öngörebilir.

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim süreci

Risk analizi

Planlama evresinde detaylı bir risk analizi yapılır.

Her bir risk alanı açısından risk analizi şu hususları belirler:

- İlgili alandaki dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu ile ilgili olarak potansiyel hata seviyesi hakkındaki makul beklentiler; ve
- denetim sonucunu desteklemek için gerekli görülen güven derecesine bağlı olarak denetim çalışmalarının iki kaynak- gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi ve maddilik testi- arasında beklenen dağılımı; yani, sistemler ne kadar iyiye, kontrolden geçirilecek dayanağı teşkil eden işlem örnek miktarının o kadar az olması.

Gözetim ve kontrol sistemleri hakkındaki “GÜVENCE BİLDİRİMİ” çalışmaları büyük ölçüde kontrol riskinin değerlendirilmesine ilişkin olduğundan risk analizi özellikle önemlidir. Bünyesel riskin en yüksek olduğu alanlar kontrollerin ilgili riski etkili şekilde yönetme konusunda güvenceye ihtiyaç duyulan alanlardır. Bu nedenle bu nokta gözetim ve kontrol sistemlerinin ana odağı olmalıdır.

Denetim çevrimi

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” yaklaşımı bütün temel aşamalarını, yani:

- denetim ortamının anlaşılması;
 - denetimin planlanması;
 - denetimin icrası ve sonuçların değerlendirilmesi;
 - denetim sonuçlarının ve denetim görüşünün formüle edilmesi
- aşamalarını dikkate alarak geleneksel denetim çevrimine uyar.

Bu aşamalar Şekil 3’de grafik olarak gösterilmektedir.

Makul güvence

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim yaklaşımı Sayıştaya, dayanağı teşkil eden işlemlerin bir bütün olarak ve kendi önemlilikleri içinde yasalara ve kurallara uygunluk bakımından hatalardan arı olduğu hakkında makul güvence sağlamayı hedefler. Bu bağlamda makul güvence, uygun denetim sonuçlarına varmak için gerekli denetim kanıtlarının birikmesi ile ilişkili bir konsepttir. Bu, genel denetim görüşünün (GÜVENCE BİLDİRİMİ) dayandığı spesifik değerlendirmeler düzeyinde

yapılır.

Aslında, bir denetimde denetçinin bütün önemli hataları ortaya çıkarma kapasitesini etkileyen bünyesel riskler söz konusu olduğundan denetçi mutlak güvence elde edemez. Makul güvence; uygun denetim prosedürlerinin sağlam şekilde tasarlanması ve dikkatlice uygulanması suretiyle, denetçi denetim riskini kabul edilebilir düşük seviyeye indirdiğinde elde edilir. İlgili denetim süreci aşağıda açıklanmaktadır:

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim süreci

Güven düzeyi

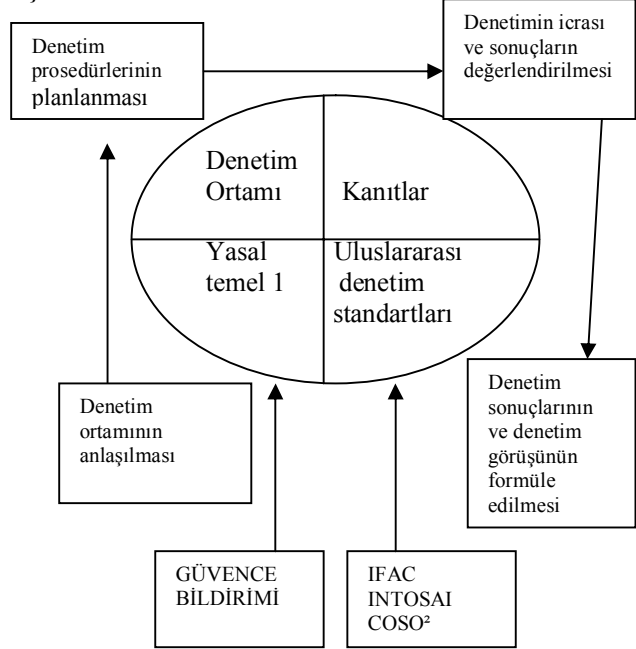
Gözetim ve kontrol sistemlerinin denetimlerinden ve işlemlerin testlerinden elde edilen güvence, kabul edilebilir genel güven düzeyine erişmeye imkan vermelidir. Bu kabul edilebilir genel güven düzeyi denetçi tarafından kabul edilecek arta kalan denetim risk düzeyidir. Sayıştayın amacı, eldeki konuyla ilgili olarak % 95 güven düzeyine erişmektedir.

Uluslar arası denetim standartları, kontrollerden veya diğer hafifletici faktörlere bakılmaksızın, asgari seviyede güvencenin maddi ek testlerinden türetilmesini öngörmektedir. Bu temelde “GÜVENCE BİLDİRİMİ” modeli, eldeki spesifik alanın bütün popülasyonunda tesadüfi olarak seçilmiş temsili örnek işlemlerinin maddi doğruluk testini içermektedir.

Örnek büyüklüğü uygun istatistiksel metotlardan yararlanılarak belirlenir.

Örnekleme riskini kontrol etmek amacıyla, güven düzeyleri belirlenmiş bünyesel risk ve kontrol riski dikkate alınarak sabitlenir.

Şekil 3- GÜVENCE BİLDİRİMİ denetim çevrimi



1 (Antlaşmanın 248 nci maddesi)

- Hesapların güvenilirliği
- Dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu (Mali Tüzük’ün 129 ncu maddesinin 4 ncü fıkrası)

2 IFAC tarafından yayımlanan Uluslar arası Denetim Standartları, INTOSAI Denetim Standartları, COSO Modeli

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” denetim süreci

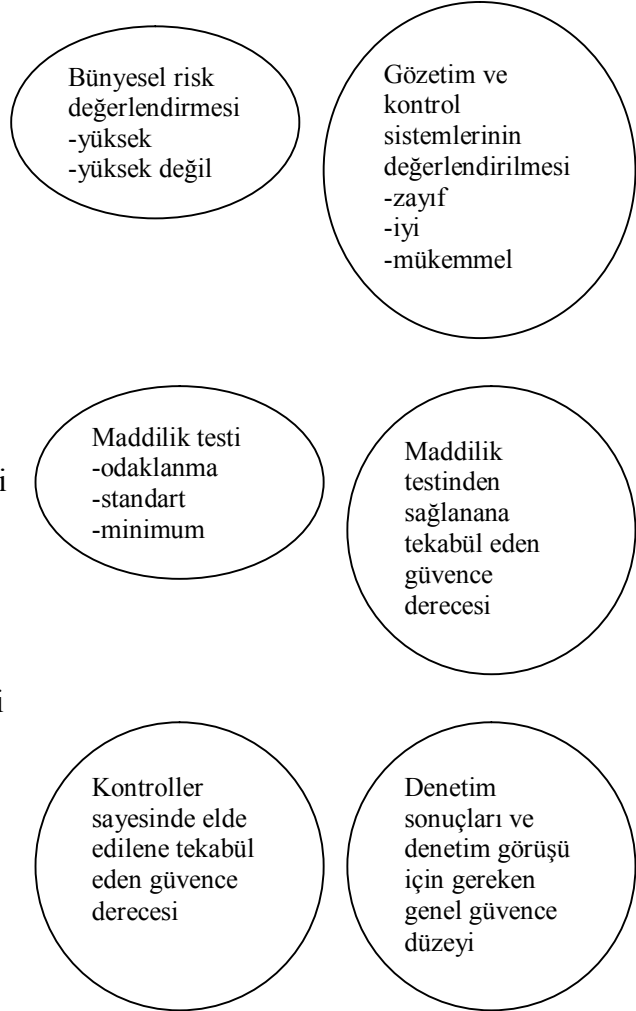
Şekil 4- “ GÜVENCE BİLDİRİMİ” güvence modeli

Güvence Modeli

“GÜVENCE BİLDİRİMİ” modeli
“GÜVENCE BİLDİRİMİ” nin iki temel kaynağından türetilen güven düzeyine işaret etmektedir. Model Sayıştay denetim ortamının özelliklerini dikkate almaktadır. Başlangıç noktası bünyesel riskin (yüksek veya yüksek değil şeklinde) değerlendirilmesini ve gözetim ve kontrol sistemlerinden türetilen güven derecesini tahmin etmek amacıyla bu sistemlerin bir hazırlık değerlendirmesini (zayıf, iyi veya mükemmel şeklinde) yapmaktır. Ulaşılan sonuçlara dayanılarak, kalan güven düzeyini sağlaması gereken maddi doğruluk testlerinin büyüklüğü belirlenir. (Şekil 4’e bakın)

Bünyesel riskle ilgili değerlendirmeye ve gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine bağlı olarak, maddilik testinden elde edilerek güvencenin aşağıdaki üç düzeyden biri olması gerekir:

•Eğer denetçi gözetim ve kontrol sistemlerini “mükemmel” ve bünyel riski “yüksek değil” olarak sınıflandırıyor, denetim güvencesinin büyük bir bölümü sistem çalışmalarından türetilir (yüksek kontrol güvencesi) ve örnek büyüklüğü azaltılabilir. Bu durumda, maddilik testi



kaynağından sadece düşük düzeyde güven elde edilmesi gerekeceğinden “ minimum maddilik testi” uygulanmalıdır.

•Eğer denetçi, bünyesel riski “yüksek” gözetim ve kontrol sistemlerini “mükemmel” veya “iyi” olarak veyahut da bünyesel riski “ yüksek değil” ve gözetim ve kontrol sistemlerini “ iyi” olarak nitelendiriyorsa, “standart maddilik testi” uygulamalıdır. Bu durumda güvencenin bir bölümü gözetim ve kontrol sistemlerinden (orta derecede kontrol güvencesi) türetebilmekle birlikte, amaç güvencenin büyük bölümünün maddilik testi uygulayarak elde edilmesidir.

•Eğer denetçi, hataların önlenmesinde, ortaya çıkarılmasında ve düzeltilmesinde gözetim ve kontrol sistemlerine kafi miktarda güvenemiyorsa, (düşük kontrol güvencesi) artırılan örnek büyüklüğüyle yüksek güven düzeyi (% 90 dan fazla) sağlamayı amaçlayan “ odaklanan maddilik testi” uygulamalıdır. Bu türden bir örneğin denetimi, dayanağı teşkil eden işlemler hakkında doğrudan kanıt temin etmekle kalmaz, bulunan hataların kaynağını oluşturan gözetim ve kontrol sistemlerinin yetersizlikleri hakkında yararlı bilgiler sağlar.

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Gözetim ve kontrol sistemlerinin incelenmesi

Gözetim ve kontrol sistemlerine dayanarak Komisyon, amaçların ilgili yasa, tüzük ve yönetmelik ve/veya sözleşme hükümlerine uygun olarak gerçekleştiği konusunda bilgiler elde etmelidir. Bu bilgiler Komisyona bütçenin uygulanmasını garanti etme sorumluluğunu üstlenme imkanı vermelidir.

Gözetim ve kontrol sistemleri yönetimin çeşitli kademelerinde yer almaktadır. Gözetim ve kontrol unsurlarından bazıları Komisyonun yönetimi ister doğrudan, (Komisyon-yararlanıcı) ister dolaylı (Komisyon- Üye Devlet-yararlanıcı) olsun benzerdir. Diğerleri yalnız her bir yönetim türüne değil, ilgili siyasa alanlarına ve/veya ölçümlere özgüdür. Denetim ve kontrol aktiviteleri açıkça AB mevzuatınca öngörülen bütün üçüncü taraflar (ister kamu ister özel olsun) AB sisteminin ayrılmaz parçası olarak düşünülmalıdır.

Denetçi; gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesinden ve risk analizinden türetilen güven düzeyini belirlemelidir. Bu güven düzeyi gözetim ve kontrol sistemlerinin uygulamadaki işleyişleriyle ve işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğuna garanti eden fiili kapasiteleriyle desteklenmelidir.

Dikkate alınak beş kilit kontrol amacına (şekil 5'e bakın) göre gözetim ve kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirmek amacıyla, her bir siyasa alanı için bir kontrol test programı oluşturulur.

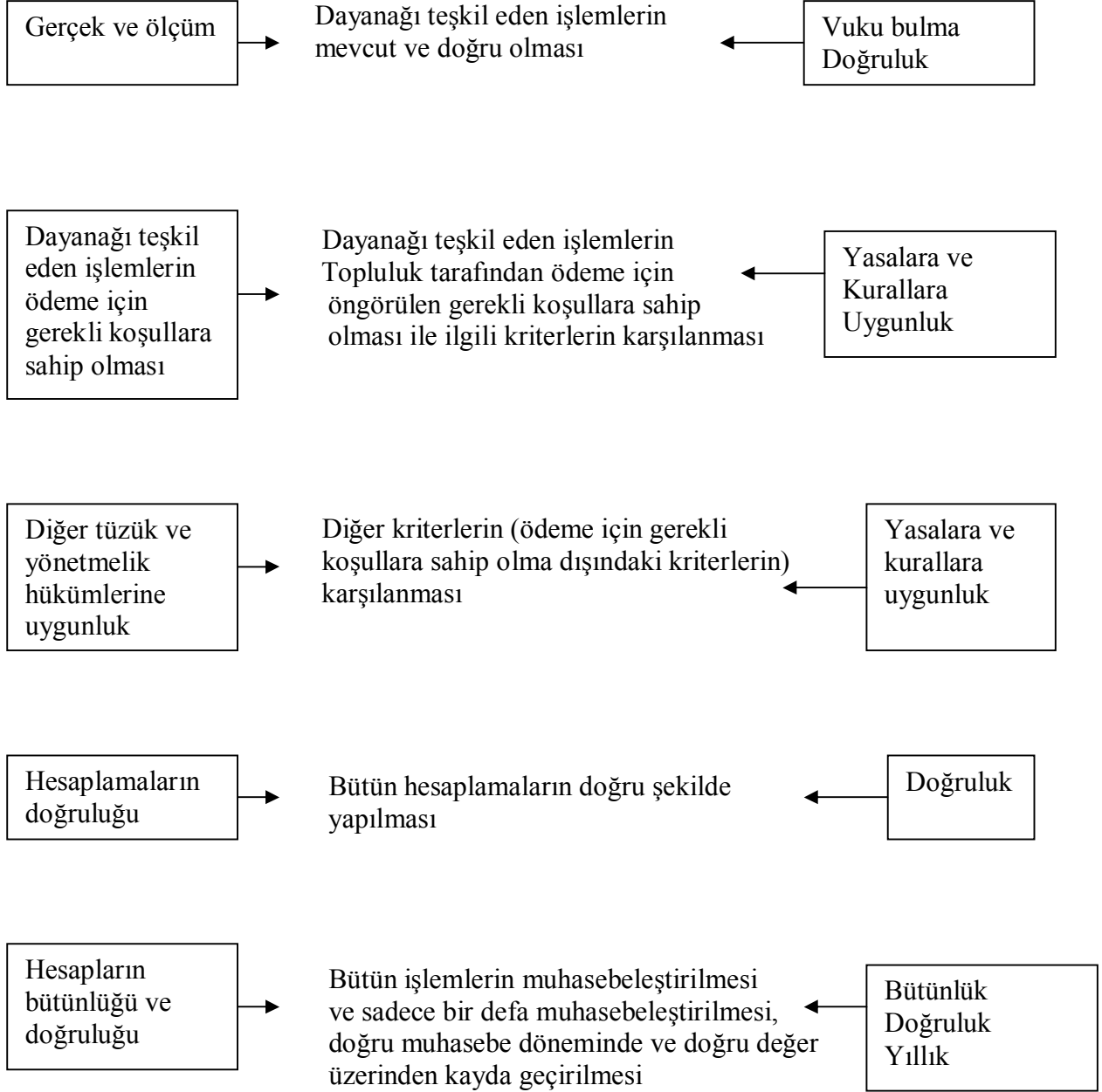
Denetim prosedürlerinin uygulanması

Şekil 5- Kilit kontrol amaçları

Kilit Kontrol
Amaçları

Gözetim ve Kontrol Sistemleri
Şu Hususları Sağlamalıdır:

IFAC Terminolojisi



Denetim prosedürlerinin uygulanması

Maddilik testi

Maddilik testinin amacı dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu ile ilgili denetim sonucunu formüle etmeye imkan veren doğrudan kanıtları elde etmektir.

Maddilik testi aşağıdaki hususların gerçekleşmesine imkan sağlar:

- bir bütün olarak siyasa alanı bakımından nihai yararlanıcı kademesine kadar dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğunu değerlendirmek;
- popülasyon içinde bulunup ortaya çıkarılan hataların kaynağı, niteliği, sıklığı ve etkisi hakkında bilgi (büyüklük sırası) sağlamak;
- yeni hatalardan kaçınmak için önlemler alınması gerekecek alanları belirlemek;
- gözlemlenen yetersizliklerin somut örneklerini sunmak suretiyle denetlenenle iletişimi kolaylaştırmak;
- gözlenen hataları ortaya çıkarması gereken gözetim ve kontrol sistemlerindeki bazı yetersizlikleri teyit etmek veya gün ışığına çıkarmak.

Maddilik testi çerçevesinde hataların ele alınıp işlenmesi

Bulunan hataların ele alınıp işlenmesi maddilik testi çevresinde önemli bir unsurdur. Hatalar; yürürlükteki yasa, tüzük ve yönetmelik hükümlerine uygun olarak gerçekleştirilmemiş işlemler (veya işlemlerin parçaları) ve/veya işlemlerle bağlantılı fiillerdir. Dikkate alınacak öğelerden birisi hataların görece önemliliklerinin nasıl yorumlanacağı ve bu hataların denetim örneğinden elde edilen sonuçların genelleştirilmesinde nasıl kullanılacağıdır.

Bulunan hataların, Güvence Bildirimi çerçevesinde uygun olup olmadığını ve ne ölçüde uygun olduğunu belirlemek amacıyla Sayıştay “ karar ağacı” yaklaşımından yararlanır. Bu yaklaşım Sayıştaya “ödeme koşulları”nın veya“diğer uygunluk kriterleri”nin uygulanmış olup olmadığı sorusunu cevaplama yardımcı olur.

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Ödeme koşulları, genellikle, yardım programını veya sözleşmesini düzenleyen temel yasal yükümlülükler uygulandığı zaman söz konusu olur. Öte yandan “diğer uygunluk kriterleri” yerine getirilecek spesifik koşullar olup siyasa amaçlarından, yasal yükümlülüklerden veya sistem gerekliliklerinden kaynaklanır.

Ayrıca Sayıştay, hataları “sayılandırılabilir” ve “sayılandırılmayan” şeklinde sınıflandırmaktadır.

İlk kategori (sayılandırılabilir hatalar, finansmanı Topluluk bütçesinden yapılan dayanağı teşkil eden işlemlerin miktarı üzerinde doğrudan ve ölçülebilir bir mali etkiye sahip olan ve genellikle kolaylıkla nicelleştirilebilen hatalarla ilgilidir. İkinci kategori (sayılandırılmayan hatalar) ya dayanağı teşkil eden işlemin miktarı üzerinde doğrudan bir mali etkiye sahip olmayan veyahut da bu tür etkinin kurulmasının çok zor olduğu hatalardır. Her iki kategoriye ilişkin çok sık karşılaşılan örnekler aşağıda yer almaktadır.

“Sayılandırılmayan” olarak adlandırılan hatalar, bir bütün olarak popülasyon için hata tahmini yapmada örnek sonuçlarını genelleştirirken dikkate alınmaz. Ancak, örnekte bulunan sayılandırılmayan hataların sıklığı bütün popülasyona uygulanır.

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Ödeme koşulları ile ilgili en sık karşılaşılan sayılandırılabilir hatalar (örnekleri ile)

- Aşırı beyan
 - Maruz kalınmayan harcamanın beyanı
 - Tarım arazilerinin aşırı beyanı
 - Fiktif petrol üretiminin beyanı
- Doğru olmayan harcama beyanı
- Subvansiyonun maksimum değerinin aşılması
- Sözleşme hükümlerine uymama
- "Seçilebilirlik" kriterlerine uymama
- Niteliği gereği seçilme koşullarını taşımayan/ seçme periyodunun dışında kalan harcamalar
- Niteliği gereği seçilebilirlik koşullarını taşımayan proje
- Niteliği gereği seçilebilirlik koşullarını taşımayan yararlanıcı
- Denetim izinin/ kanıtlayıcı temel belgelerin bulunmaması
- Ortak finansmana ilişkin kanıtlayıcı belgelerin bulunmaması
- Maruz kalınmayan harcamalar/yürütülmeyen faaliyetler hakkında kanıtlayıcı belgelerin bulunmaması

•Çalışma zamanının kaydı ile ilgili yetersiz belgeme

•Merkez harcamalarının hesaplamasıyla ilgili kanıtlayıcı belge bulunmaması

Diğer uygunluk kriterleri kaynaklı en sık karşılaşılan sayılandırılmayan hatalar (örnekleri ile)

•Devlet yardım kurallarındaki değişikliğin bildirilmemesi

•Seçilirlik üzerinde herhangi bir etkisi bulunmayan ihale kurallarına veya diğer yasal yükümlülükler uymaması

•Sürelere uymama

•Fon transferinde gecikme

•Dokümanların sunumunda gecikme

•Sözleşmeleri veya kararları değiştirmede gecikme

•Başlangıçta önemli olan ama Sayıştayın denetim sonuçlarına dayalı olarak düzeltilebilmiş eksiklikler

•Tutarsız bilgi/doküman

•Eksik bilgi/doküman

•Güncelleştirilmemiş bilgi/doküman

•Esaslı karakterde olmayan belgeyi / bilgiyi ilgilendiren sorunlar

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Şekil 6- Kontrollardan elde edilen güvence ile maddilik testinden elde edilen güvence arasında iyi bir denge sağlanması

Bünyesel riskin ve gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirilmesi

Bünyesel risk düzeyine ve gözetim ve kontrol sistemlerinin kalitesine ilişkin eğilimler

Dayanağı teşkil eden işlemlerin maddilik testi

Denetçi gözetim ve kontrol sistemlerine (yeteri kadar) dayanamaz.

Yüksek bünyesel risk/yetersiz gözetim ve kontrol sistemleri

Odaklanan maddilik testi

Denetçi, güvencenin ihmal edilemez bir bölümünü gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirmesinden elde edebilir

Bünyesel riskte azalma/gözetim ve kontrol sistemlerinin kalitesinde iyileştirme

Standart maddilik testi

Denetçi, güvencenin büyük bir bölümünü gözetim ve kontrol sistemlerinin değerlendirmesinden elde edebilir.

Düşük bünyesel risk/mükemmel gözetim ve kontrol sistemleri

Minumum maddilik testi

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Yıllık faaliyet raporlarının ve genel müdürlerin bildirimlerinin analizi

Yıllık faaliyet raporlarının ve genel müdürlerin bildirimlerinin incelenmesi; bu dokümanların uygulamaya konan prosedürlerin etkililiği hakkında dürüst bir resim (yani önemli çarpıtmalar olmaksızın) verip vermediğini belirlemeyi amaçlar. Özellikle, gözetim ve kontrol sistemlerinin dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu sağlayan garantileri üretip üretmediği üzerinde durulur. Bu bağlamda iki yön önemlidir:

- Bütün önemli yetersizlikler bir çekinceye yol açmalıdır;

- Çekinceler bildirimlerin özünün boşaltılması sonucu doğurmamalıdır.

Genel müdürler iç kontrol sisteminin etkililiğine ilişkin değerlendirmelerini uygun bir iç kontrol çerçevesine dayandırmalıdır.

Sayıştay da bildirimlerde belirtilen çekincelerin aşağıdaki kriterlere uygun olup olmadığını inceler:

- Nedenlerinin detaylı açıklaması ve bildiri üzerindeki etkisi;

- Fiili ya da potansiyel olsun etkinin kısa değerlendirmesi;

- Belirlenen yetersizliğin düzeltilmesi için

öngörülen düzeltici tedbirlerin kısaca açıklanması ve düşünülen takvimin belirtilmesi.

Genel müdürlerin bildirimlerinin geçerliliğini ve doğruluğunu değerlendirirken Sayıştay yıllık faaliyet raporlarının kapsadığı aktiviteler hakkındaki denetimlerinin sonuçlarını göz önünde bulundurur.

Yıllık faaliyet raporlarının ve genel müdürlerin bildirimlerinin denetimi için oluşturulan yaklaşım Komisyonunun Sentez Raporu için kıyasen uygulanır.

Diğer denetçilerin çalışmaları

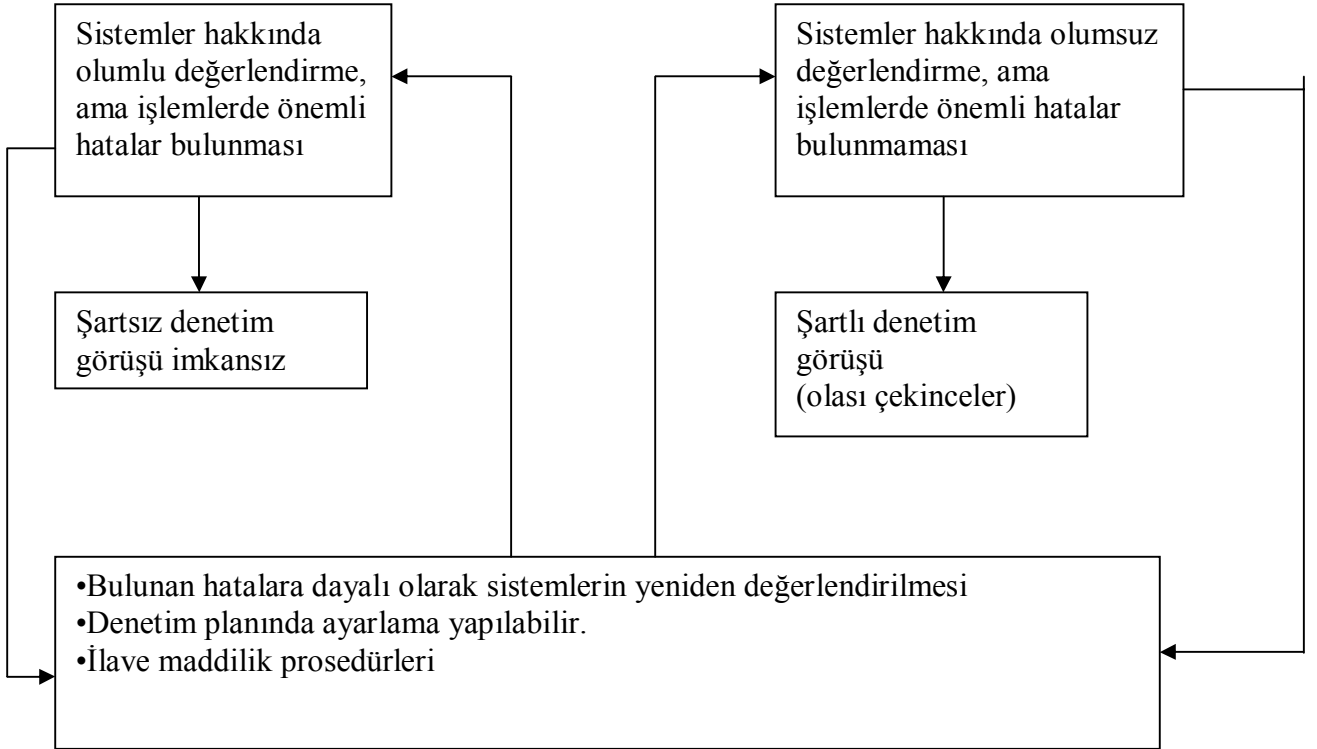
“ GÜVENCE BİLDİRİMİ” nin spesifik bağlamında “ diğer denetçiler” AB bütçesi tarafından finanse edilen harcamalar hakkında mesleki görüş bildiren, ama bunu AB bütçesi tarafından finanse edilen harcamalar hakkında mesleki görüş bildiren, ama bunu AB fonlarının yönetimiyle ilgili iç kontrol düzenlemelerinin parçası olarak yapmayan herhangi bir denetçi anlamındadır. Genel olarak, “diğer denetçiler”in bu tanımına Üye Devletlerin Ulusal denetim kurumları girmektedir. Buna karşılık, denetim görüşleri gözetim ve kontrol sistemlerinin bütünsel bir parçası olan denetçiler (yani AB bütçesinden harcama taleplerinin doğruluğunu tasdik eden denetçiler) “ diğer denetçiler” olarak düşünülemez; zira bu denetçiler gözetim ve kontrol sistemlerinin parçasıdır ve buna göre işleme tabi tutulmalıdırlar.

Denetim prosedürlerinin uygulanması

Elde edilen bulgular arasındaki farklılıkların ele alınması

Gözetim ve kontrol sistemlerine ilişkin bulgular maddilik testlerine ilişkin bulgulardan farklı olabilir. İlgili alanda denetim sonucu formüle etmeye imkan veren herhangi bir doyurucu açıklama yoksa, planlama evresinde ifade edilen makul beklentilerin revize edilmesi ve ek çalışmalar yapılması gerekebilir. Şekil 7'ye bakın.

Şekil 7- Elde edilen bulgular arasındaki farklılıkların ele alınması



Denetim sonuçlarının ve denetim görüşünün formüle edilmesi

Spesifik değerlendirmeler

Denetim görüşünün formüle edilmesinde denetçi denetim prosedürleri sonuçlarını göz önünde bulundurur ve değerlendirir ve bu sonuçları denetim için belirlenmiş önemlilik bağlamı içine yerleştirir. Denetçi, ayrıca, daha geniş meseleleri, örneğin denetimin kapsamını ve bu kapsam üzerinde sınırlamalar bulunup bulunmadığını dikkate almalıdır. Bir nitel değerlendirme gerekli olunca, yüksek derecede mesleki değer hükmü de gerekli olur.

Yukarıda belirtilen prensiplere uygun olarak her spesifik değerlendirme, ilgili alandaki dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu hakkında genel bir sonuç üretir. Spesifik değerlendirmeler, ayrıca, nihai yararlanıcı seviyesine kadar çeşitli yönetim kademelerindeki gözetim ve kontrol sistemlerinin performansı hakkında bir değerlendirme getirir.

Güvence Bildirimi

Spesifik değerlendirmeler işlemlerin yasalara ve kurallara uygunluğu hakkında genel bir görüş biçiminde konsolide edilir. Sayıştayın hesapların güvenilirliği hakkındaki görüşü ile birlikte bu görüş

Sayıştay güvence bildirimini oluşturur.

Eğer Sayıştay, bir bütün halinde hesapların doğru ve dürüst bir resim verdiği ve dayanağı teşkil eden işlemlerin yasalara ve kurallara uygun olduğu sonucuna ulaşabilirse, “ şartsız-çekincesiz” görüş bildirebilir. Aksi halde görüş şarta (çekinceye) bağlanmalıdır.

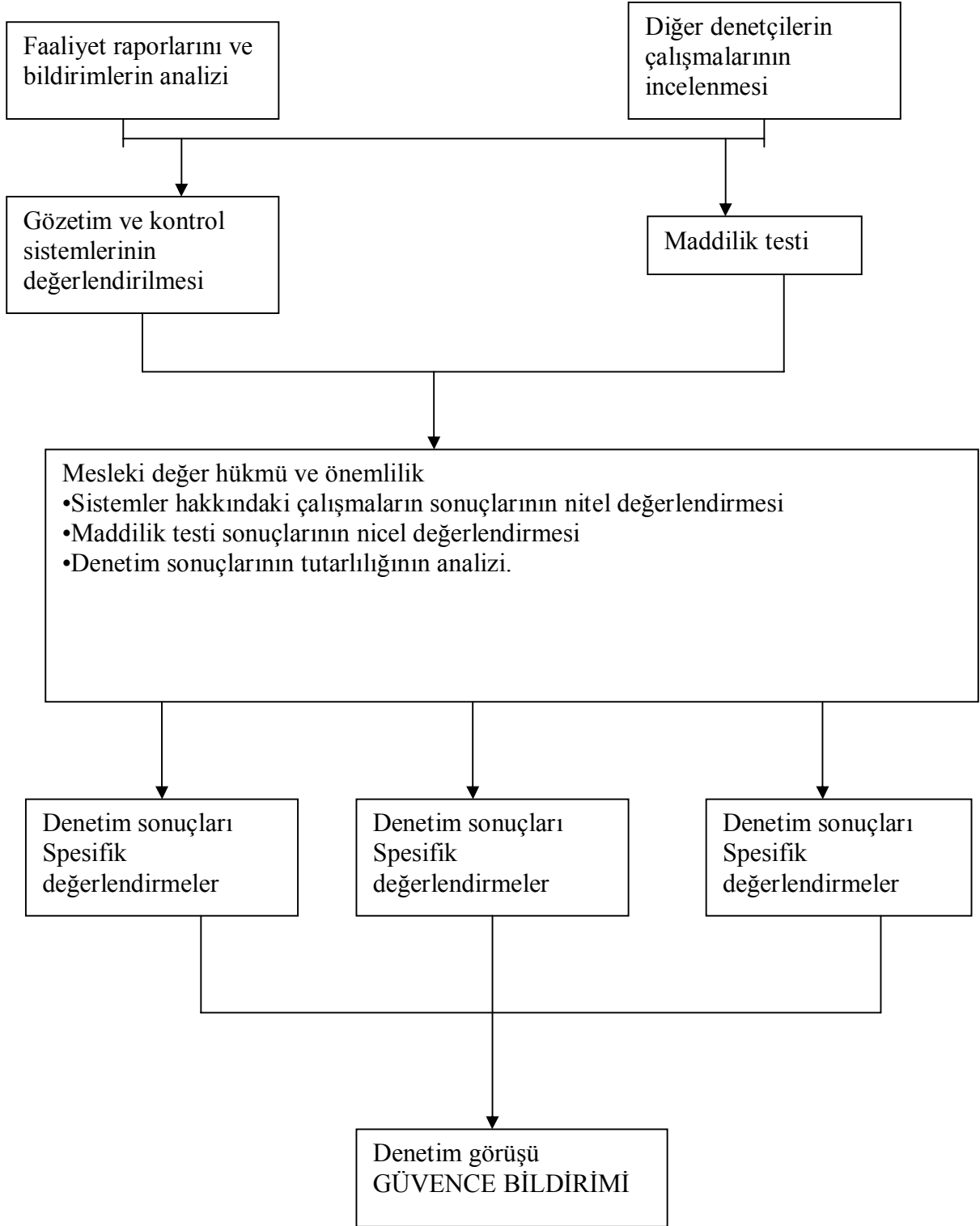
Ekli “ metin kutuları” Sayıştayın en son yayımlanan Yıllık Raporundan güvence bildirimini ile ilgili bazı alın dıları içermektedir.

Sistemlerde iyileştirmeler

9 ve 10 numaralı şekiller güvence modelinin uygulanmasını resmetmekte ve bu modelin denetim ortamındaki değişimlere ve özellikle gözetim ve kontrol sistemlerinin güçlenmesine ne ölçüde adapte olabildiğini göstermektedir.

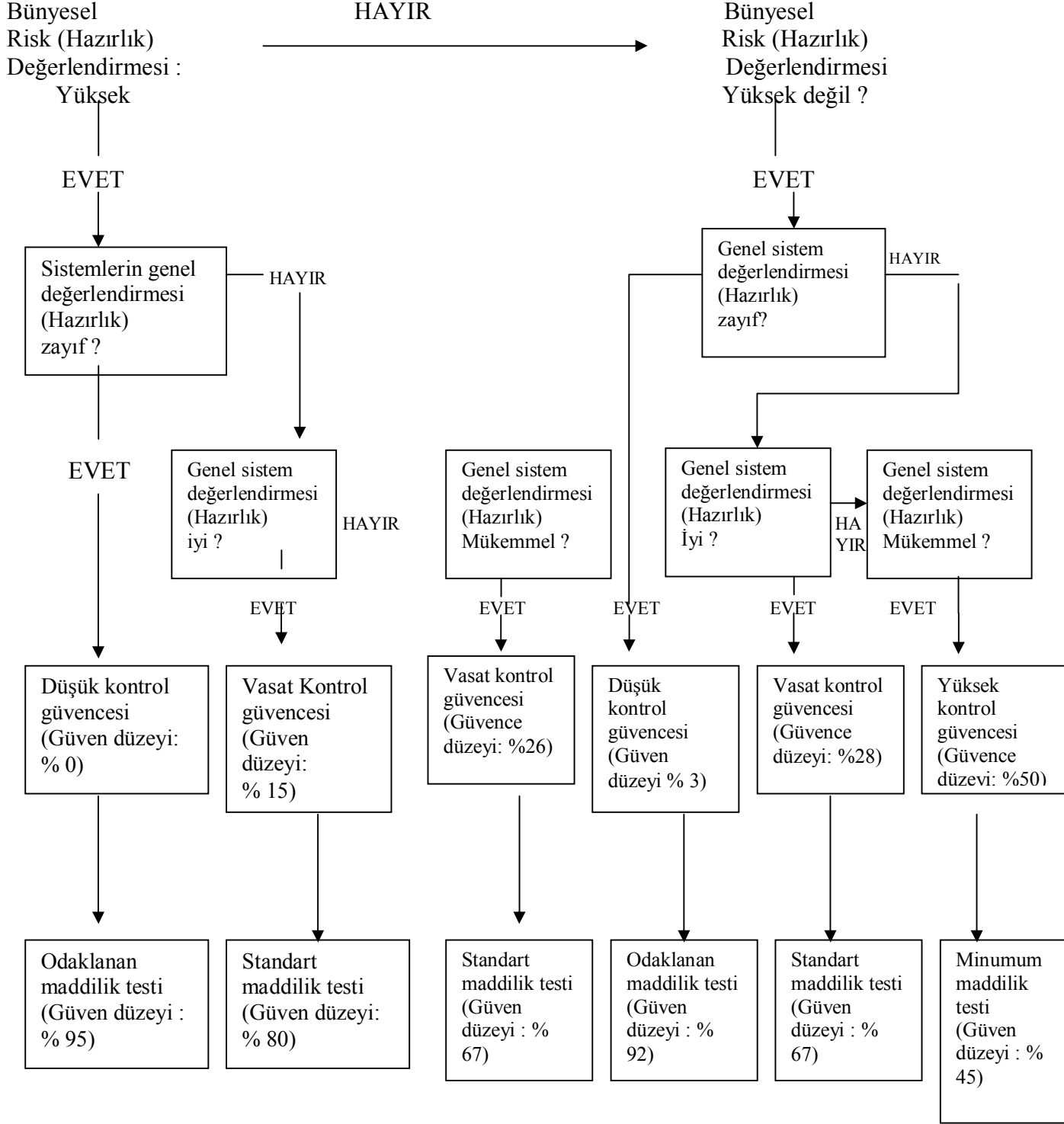
Gözetim ve kontrol sistemleri geliştikçe, daha fazla güvence bu sistemlerden elde edilebilir ve dolayısıyla maddilik testleri düzeyi düşürülebilir.

Şekil 8- Denetim sonuçlarının ve denetim görüşünün formüle edilmesi.



Denetim sonuçlarının ve denetim görüşünün formüle edilmesi

Şekil -9 GÜVENCE BİLDİRİMİ karar ağacı



Denetim sonuçlarının ve denetim görüşünün formüle edilmesi

Şekil 10- GÜVENCE BİLDİRİMİ çalışmaları için

Bünyesel risk değerlendirmesi	Gözetim ve kontrol sistemlerinin genel değerlendirmesi	Kombine risk değerlendirmesinden elde edilen güvence	Uygulanacak maddilik testlerinin artık düzeyi	Maddilik testinden türetilen minimum güven derecesi (%)
Yüksek değil	Mükemmel	Yüksek kontrol güvencesi	Minimum maddilik testi	45
	İyi	Vasat kontrol güvencesi	Standart maddilik testi	67
	Zayıf	Düşük kontrol güvencesi	Odaklanan maddilik testi	92
Yüksek	Mükemmel	Vasat kontrol güvencesi	Standart maddilik testi	67
	İyi	Vasat kontrol güvencesi	Standart maddilik testi	80
	Zayıf	Düşük kontrol güvencesi	Odaklanan maddilik testi	95