

**Romanya Sayıştayı:  
Finansal ve Düzzenlilik Denetimi Elkitabı\***

**Çeviren**  
Sacit YÖRÜKER  
Uzman Denetçi

**28 Nisan 2006**

---

\* Romanya Sayıştayı tarafından yayımlanan "Financial and Regularity Audit Manual" isimli dokümandan dilimize aktarılmıştır.

# İçindekiler

	<u>Sayfa</u>
Giriş .....	1
Genel Özet .....	1
Teşekkür .....	2
<b>1. Kısım: Planlama .....</b>	<b>3</b>
<b>1.1 Denetlenen Kurumun Kavranması .....</b>	<b>3</b>
<b>1.2 Önemliliğin Belirlenmesi .....</b>	<b>4</b>
<b>1.3 Finansal Tablolardaki Hatanın Tahmin Edilmesi ve         “Kesinlik” Rakamının Hesaplanması .....</b>	<b>7</b>
<b>1.4 Finansal Tabloların “Hesap Alanları”na Ayrılması .....</b>	<b>7</b>
<b>1.5 Risklerin Değerlendirilmesi .....</b>	<b>8</b>
<b>1.5.1 Bünyesel riskin değerlendirilmesi .....</b>	<b>9</b>
<b>1.5.2 Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi .....</b>	<b>11</b>
<b>İç Kontrol .....</b>	<b>11</b>
<b>Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi .....</b>	<b>13</b>
<b>Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi .....</b>	<b>14</b>
<b>1.6 Denetim Yaklaşımı Hakkında Karar Verilmesi .....</b>	<b>16</b>
<b>1.6.1 Doğrudan Maddi Doğruluk Testi .....</b>	<b>18</b>
<b>Parasal birim örnekleme ve basit tesadüfi örnekleme             açısından örnek büyüklüklerinin hesaplanması .....</b>	<b>21</b>
<b>Doğrudan Maddi Doğruluk Test Türleri .....</b>	<b>24</b>
<b>1.6.2. Analitik Prosedürler .....</b>	<b>26</b>
<b>1.6.3. İç Kontrolların Test Edilmesi .....</b>	<b>30</b>
<b>Kilit Kontrolların Kaydedilmesi .....</b>	<b>31</b>
<b>Kilit Kontrolların Test Edilmesi .....</b>	<b>31</b>

1.6.4. Başkalarının Çalışmalarından Yararlanması .....	34
1.7. Planlama Notunun Hazırlanması .....	36
1.7.1. Planlama Notunun Öğeleri .....	36
1.8. Planlama notunun gözden geçirilmesi .....	38
2. Kısım: Denetimin İcrası .....	39
2.1 Denetim sırasında saptanan hataların ve kontrol yetersizliklerinin değerlendirilmesi ve nedenlerinin incelenmesi .....	39
2.2 Önemli konuların denetim sırasında denetlenen kuruma bildirilmesi .....	39
2.3 Denetim prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi .....	39
2.4 Doğrudan maddilik prosedür sonuçlarının değerlendirilmesi .....	42
2.4.1 İşlemlerden örnekler alınıp incelenmediği durumlarda maddilik prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi .....	42
2.4.2 İşlemlerden örnekler alınıp incelenmediği doğrudan maddilik prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi	42
Parasal birim örnekleri test sonuçlarının değerlendirilmesi .....	42
Basit tesadüfi örneklerin ve diğerlerinin test sonuçlarının değerlendirilmesi .....	43
2.4.3 Hataların birbirini götürmesi .....	44
2.4.4 Hatanın spesifik duruma hasredilmesi (Ring-Fencing the error) .....	45
2.4.5 Kurallara aykırılıkların değerlendirilmesi .....	45
2.4.6 Hata değerlendirme sonuçları hakkında bir karara varılması .....	46
2.4.7 Hata düzeyinin anlamlı (önemli) olup olmadığının belirlenmesi .....	46
2.4.8 Hesap alanında önemli hata bulunup bulunmadığının belirlenmesi .....	46

Varguların dokümanete edilmesi .....	48
2.4.9 Genel Değerlendirme .....	48
Önemlilik İhlal Edilirse Denetçi Ne Yapar? .....	48
Nitel faktörler .....	49
2.5. Çalışma Kağıtları .....	49
2.5.1 Çalışma Kağıtlarının Nasıl Hazırlanıp Saklanması Gerektiği .....	49
2.5.2 Çalışma Kağıtlarının İçeriği .....	50
2.5.3 Cari Dosyalar .....	51
2.5.4 Sürekli Dosyalar .....	52
3. Kısım: Raporlama .....	53
3.1 Raporlama standartlarına uygunluk .....	53
3.2 Denetim Raporunun İçeriği .....	54
3.2.1 Yöneticiler için özet .....	54
3.2.2 Genel giriş .....	54
3.2.3 Genel özet .....	55
3.2.4 Denetim metodolojisi .....	55
3.2.5 Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri .....	56
3.2.6 Raporun izlenmesine ilişkin öneriler .....	57
3.2.7 Denetçilerin imzaları .....	57
3.2.8 Denetim görüşü (tasdik veya güvence beyanı) .....	58
Şartsız (olumlu) görüş .....	58
Meseleye dikkat çeken olumlu (şartsız) görüş .....	59
Kapsam sınırlaması nedeniyle şartlı görüş .....	60
Olumsuz görüş .....	61
Görüş bildirmekten kaçınma .....	61
3.3 Gözden geçirme .....	62

3.3.1 Birinci aşama gözden geçirme .....	62
3.3.2 İkinci aşama gözden geçirme .....	63
4. Kısım: Kalite Güvencesi .....	65
4.1 Amaç .....	65
4.2 Kalite güvence incelemesinin (reviews) icrası .....	65
4.3 Kalite güvencesi sonuçlarının raporlanması .....	66
Ekler .....	
Ek A: Kontrol Ortamı Soru Kağıdı .....	67
Ek B: Kontrol Prosedürleri Soru Kağıdı .....	73
Ek C: Denetçilerin kontrolleri nasıl test edebileceklerine ilişkin örnekler .....	75
Ek D: Cari Dosya Muhtevası .....	78
Sözlükçe .....	80

## Giriş

Denetimin genel amacı, finansal tabloların doğru (accurate) ve eksiksiz (complete) ve dayanağını teşkil eden işlemlerin yasal ve düzenli olduğu konusunda güvence sağlamaktır. Bunun mutlak kesinlikle yapmak bir şekilde mümkün olsa bile çok masraflı olur. Denetçi finansal tablonun doğru, eksiksiz, yasal ve düzenli olduğu konusunda *makul* –mutlak değil– güvence sağlamayı amaçlar. En iyi uygulama örneklerine paralel olarak Sayıştay, bu elkitabında belirlenmiş denetim sürecini, denetlenmiş finansal tabloların önemli hata ya da düzensizlikten arınmış olduğu konusunda yüzde 95 güven duymasını sağlayabilecek şekilde tasarlamıştır.

Yıllık denetim kanuna aykırı ve dikkatsiz hareketleri caydırabilirse de yolsuzluğun, sahteciliğin ve hatanın önlenmesinden denetçi sorumlu değildir. Yolsuzluğun, sahteciliğin ve hatanın önlenmesinden ve ortaya çıkarılmasından ve gerektiği şekilde harekete geçilmesinden kamu kurumlarının yöneticileri sorumludur. Yine de, denetçiler, sahteciliğe, dürüstlük eksikliğine ve yolsuzluğa işaret eden kontrol eksiklikleri, kayıt yetersizlikleri, hatalar ve olağandışı işlemler veya sonuçlar gibi durumlar karşısında uyanık olmalıdır.

## Genel Özet

Sayıştayın finansal ve düzenlilik denetim elkitabı dört kısımdan oluşmaktadır.

**1. Kısım** planlamayı konu almaktadır. Denetçilerin planları denetlenen kurumun (audited entity) kapsamlı şekilde kavranmasına dayanır. Planlama sırasında denetçi önemlilik seviyesini belirler, finansal tablolardaki ön hata tahminini yapar ve “kesinlik derecesi” (precision) rakamını hesaplar. Bunlar denetçinin test için istatistiksel olarak sağlam örnek büyüklükleri hesaplamasına yardımcı olur.

Denetçi finansal tabloları “hesap alanları”na ayırır ve her biri için *Bünyesel Riski* ve *Kontrol Riskini* değerlendirir. Kontrol riskini değerlendirmek için denetçi, üst düzey yöneticiler tarafından oluşturulan *kontrol ortamının* kalitesinin iç kontrollerin hedeflendiği şekilde işlemesine yardımcı olup olmadığını dikkate alır. Eğer denetçi genel kontrol ortamını doyurucu buluyorsa, her bir hesap alanı için uygulamaya konmuş *kontrol prosedürlerini* de değerlendirir.

Bu çalışmanın ışığında denetçi denetim yaklaşımı hakkında karar verir. Denetçi denetim kanıtlarını elde etmede bir dizi denetim metodunu göz önünde bulundursa da belli ölçüde, daima, doğrudan maddi doğruluk testinden (direct substantive testing) yararlanır. Uluslararası standartlarca öngörülen iki aşamalı gözden geçirmeye imkan sağlamak bakımından bu süreçteki her adımı dokümante eder. Denetçi, örnek büyüklükleri ile ilgili hesaplamaları dahil olmak üzere uygun denetim yaklaşımı hakkında vardığı sonuçları Planlama Notu’na ithal eder.

**2. Kısım’da** denetçinin onaylanmış planı nasıl uygulayacağı betimlenmektedir. Bu kısımda, denetçinin planını dayandığı risk değerlendirmesinde ve diğer değer hükümlerinde şüphe uyandıracak bilgiler elde etmesi halinde, planın revize edilmesinin önemi açıklanmaktadır.

Bunun yanı sıra bu kısımda denetçinin denetim testleri sonuçlarını nasıl değerlendireceğinin açıklanması gerekir. Değerlendirmede planlama sırasında hesaplanan önemlilik rakamı bir kriter (benchmark) olarak kullanılır. Ayrıca bu kısımda denetçinin denetim sonuçlarını çalışma kağıtlarında nasıl göstereceği de ayrıntılı olarak belirtilmektedir.

**3. Kısım'da** denetçilerin sonuçlarını nasıl raporlamaları gerektiği tasvir edilmektedir. Bu Kısım'da ayrıca **gözden** geçirenlerin (reviewers) görevlerini nasıl yerine getirmeleri gerektiği açıklanmaktadır. Elkitabının **4. Kısımı**'nda kalite güvence süreci düzenlenmektedir. Bu süreç; kaliteyi, mesleki ustalığı ve denetim çalışmasının etkisini geliştirmeyi sürdürmede Sayıştaya yardımcı olmalıdır.

## **Teşekkür**

Sayıştay Metodoloji **Birimi** bu elkitabını Avrupa Birliği Phare Eşleştirme Projesinden yardım alarak hazırlamıştır. Sayıştay, Avrupa Birliğine üye devletler kamu denetim kurumlarından – Yunanistan Sayıştayından, İngiltere ve Galler Yerel İdareler ve Sağlık Hizmetleri Denetim Komisyonundan ve Büyük Britanya Birleşik Krallığı ve Kuzey İrlanda Sayıştaylarından – meslektaşlarına müteşekkirdir.

Sayıştay, Merkezi ve Doğu Avrupa, Kıbrıs, Malta, Türkiye yüksek denetim kurumları ve Avrupa Birliği Sayıştay Başkanları tarafından kurulan Denetim Elkitapları Çalışma Grubuna katılmıştır. Sayıştay çalışma grubunun eşbaşkanlığını yapan Avrupa Birliği Sayıştayına ve SIGMA uzmanlarına şükranlarını sunmaktadır.

Elkitabının hazırlanmasında Sayıştay, Uluslararası Sayıştaylar Birliği'nin (INTOSAI) ve Uluslararası Mali Müşavirler Federasyonu'nun (IFAC) denetim standartlarını dikkate almıştır. Bu elkitabı *INTOSAI Denetim Standartları'na Avrupa Birliği Uygulama Rehberleri*'ni de göz önünde bulundurmıştır. Sayıştay, bundan başka, Avrupa ve Kuzey Amerika'daki pek çok kamu denetim kurumunun elkitaplarını göz önünde tutmuştur.

Sayıştay Metodoloji Birimi bu elkitabının hazırlanmasında Yerel Sayıştay Dairelerinde (Argeş, Braşov, Mureş, Prahova ve Vâlcea'da), Bükreş Belediyesinde ve Sayıştay Merkezinde 2002 ve 2003 yıllarında yapılan pilot finansal denetimlerden edinilen deneyimlerden yararlanmışır. Metodoloji Birimi pilot denetimlere katılan denetim ekiplerine ve onların yararlı pek çok tavsiyesine müteşekkirdir.

Elkitabını hazırlayan Sayıştay Metodoloji Birimi elemanlarına Sayıştay Üyesi (Counsellor of Accounts) Dumitri Alămîie başkanlık etmiştir. Ekip; Dan Victor - Direktör-, Dragoş Budulac, Donnica Galer, Ana Mândricelu, Svetlana Mureşan, Ştefania Rizea ve Aurelian Verdeş'ten oluşmuştur. Marian Enescu, Anişoara Frătîlă, Mihaela Munteanu, Luiza Valentina Tătaru ve Lavinia Toma ilk versiyon üzerinde çalışmışlardır.

# 1. Kısım: Planlama

Hiç kuşku yok ki, denetçi denetimi planlar. Denetimin planlanmasında denetçi denetimin ekonomik, verimli ve etkili tarzda ve zamanlı bir şekilde yürütülmesini sağlamaya çaba gösterir. (Ekonomiklik en az kaynakla ya da en düşük masrafla, verimlilik en az çabayla üretkenlik, etkinlik ise hedeflenen sonucun üretilmesi anlamına gelmektedir.)

<p>Planlama:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Denetlenen kurumun kavranmasını,</li> <li>• Önemliliğin belirlenmesini,</li> <li>• Hesaptaki hatanın tahmin edilmesini,</li> <li>• Kurumun hesap alanlarına ayrılmasını,</li> <li>• Risklerin değerlendirilmesini,</li> <li>• Denetim yaklaşımı hakkında karara varılmasını,</li> <li>• Planlama notunun hazırlanmasını</li> </ul> <p>gerektirir.</p>
---

## 1.1 Denetlenen Kurumun Kavranması

Denetim planlaması ve özellikle riski değerlendirmesi için denetçinin kurumu tam anlamıyla kavraması gerekir. Denetçiler kurumla ilgili kavrayışlarını önceki bilgilere ve deneyimlere dayandırır. Denetçiler şunları ele almalıdırlar:

<b>Gerekli Bilgi</b>	<b>Tavsiye edilen kaynaklar</b>
İç kurallar, yönetmelikler, organizasyon yapısı dahil olmak üzere kurumun uyacağı mevzuat.	Resmi Gazete, LEX, İnternet veri tabanı.
Kurumun amaçları ve bu amaçların gerçekleşip gerçekleşmesini etkileyebilecek faktörler.	Devlet Bütçe Kanunu (program bütçeler bakımından); kurum yönetimi ile yapılan görüşmeler.
Diğer kamu organlarının kuruma raporlamada bulunup bulunmadıkları, kurumun diğer organlara raporlamada bulunup bulunmadıkları, kurumun harcama yapmak veya iş görmek için onay talebinde bulunmasının gerekip gerekmediği.	Mevzuat.
Kurum tarafından tahsil olunan gelirler, yapılan harcamalar ve sahip olunan varlıklar	Devlet bütçesi, geçen yılın finansal tabloları.
Denetim yılı sırasında mevzuatta, amaçlarda, raporlama çerçevesinde gelirlerde, harcamalarda veya varlıklarda meydana gelen önemli değişiklikler.	Yukarıda belirtildiği şekilde.
İç denetim planları ve raporları.	Denetlenen kurum.
Geçen yıldan gelen denetim konuları.	Geçen yılın "cari dosyası" (2.3 numaralı bölüme bakın).
Kilit nitelikteki ilişkiler.	Denetlenen kurum.

İlk yıldan sonra bu bilgilerin önemli değişiklikleri yansıtacak şekilde güncellenmesi gerekir.



## 1.2 Önemliliğin Belirlenmesi

Denetçi örnek büyüklükleri dahil olmak üzere denetim prosedürlerinin niteliğini ve genişliğini belirlemesine yardımcı olmak üzere önemliliği göz önünde bulundurur. Denetçi önemliliği yanlış beyanların etkisini değerlendirirken de dikkate alır. (2. Kısma bakın)

Bir mesele, o mesele hakkındaki bilginin finansal tabloların kullanıcılarını etkileme olasılığı söz konusu olduğunda önemli sayılabilir. Politikacılar, Maliye Bakanlığı ve halk finansal tabloların kullanıcıları kapsamına girmektedir.

### Örnek

Bir şişe şarap almak istiyorsunuz. Sevdiğiniz şişeyi bir dükkânın vitrininde görüyorsunuz. Dükkâna girdiğinizde, fiyat dükkân vitrininde görüldenden 2 euro daha yüksektir. Ancak, bir araba almak isterseniz ve cari fiyat, reklamı yapılan fiyattan 2 euro yüksek ise, bu durum muhtemelen satın alma kararınızı etkilemeyecektir. Her iki olayda fark aynı, yani 2 Euro'dur. Birinci olayda fiyat farkı önemlidir. (Sizin kararınızı etkilemektedir.) İkinci olayda ise fark önemli değildir.

Bir kalemin ya da bir kalem grubunun bünyesel niteliği ya da karakteristikleri bu kalemi ya da kalem grubunu önemli kılabirirse de, -örneğin, yasanın ya da mevzuatın bir rakamı söz konusu miktara bakılmaksızın ayrı olarak açıklanmasını öngörmesi- denetçiler önemliliği değer bakımından dikkate alırlar. Bir mesele içinde olduğu konteks nedeniyle de önemli olabilir.

Denetçi önemlilik seviyesini her bir finansal tablolar seti açısından belirler. Denetçi önemlilik seviyesini sayısal değer olarak bildirir. Denetçinin önemlilik seviyesi ile ilgili değerlendirmesi bir mesleki değer hükmü meselesidir. Denetçiler, önemliliğin belirlenmesi açısından, finansal tablolardaki en anlamlı ya da en önemli rakamı temel olarak alırlar. Harcamacı kuruluşlar, söz konusu olduğunda, örneğin bakanlıklarda temel, kurumun gayri safi harcamasıdır. Gelir toplayan kurumlar söz konusu olduğunda, en önemli rakam gelir rakamıdır ve dolayısıyla önemliliğin belirlenmesi açısından temel oluşturur. Bazı durumlarda, örneğin banka ya da sigorta fonunda kullanıcılar en çok gayri safi varlıklarla, net varlıklarla, ciroyla ya da kazançla ilgilenirler. Denetçiler, genellikle, önemliliği gayri safi harcamanın, gelirin ya da varlıkların yüzde 0.5 ile yüzde 2'si veyahut kârın yüzde 5'i ile yüzde 10'u arasında belirlerler. Önemlilik temelini seçmeden ve önemlilik düzeyini belirlemeden önce denetçiler bu temellerden her birine dayalı olarak önemliliği hesaplarlar, sonuçları mukayese eder ve onlar arasındaki ilişkiyi değerlendirirler.

### Nakit esasına göre hazırlanan finansal tablolar açısından önemliliğin belirlenmesine ilişkin örnek

A kurumu esas olarak ücretler için yılda 50 milyon euro harcamaktadır. Kurumun faaliyetlerini değiştirmek gibi bir planı bulunmamaktadır ve Parlamento kuruma ilgi göstermemektedir. Denetçi önemliliği aşağıdaki içinde değerlendirilir.

Temel↓		Yüzde 0.5	Yüzde 1	Yüzde 2
Harcama (euro)	0.25 milyon	0.5 milyon	1 milyon	

Denetçi önemlilik seviyesinin yüzde 0.5 ile yüzde 1 arasında olduğuna karar verirse, önemliliği 0.45 milyon seviyesinde belirler. Artan Parlamento ilgisi denetçinin daha düşük, örneğin 0.3 milyon euro önemlilik seviyesi belirlemesine yol açar. Eğer harcamaların çoğunluğu vatandaşların taleplerine dayalı sosyal yardımlarsa bu takdirde daha düşük seviyede kesinlik beklenebilir ve denetçi 1 milyon euro eşliğini kabul edebilir.

### Tahakkuk esasına göre hazırlanan finansal tablolar açısından önemliliğin belirlenmesine ilişkin örnek

2001 Şirketinin finansal tabloları ciroyu 110 milyon euro ve gayri safi varlıkları 115 milyon euro olarak göstermektedir. 4 yıl zarfındaki ortalama kârı 16 milyon eurodur.

Temel↓		Yüzde 0.5	Yüzde 1	Yüzde 2	Yüzde 5	Yüzde 10
Ciro (euro)		0.5 milyon	1.1 milyon	2.2 milyon		
Gayrisafi varlıklar (euro)		0.6 milyon	1.2 milyon	2.4 milyon		
Kar (euro)					0.6 milyon	1.6 milyon

Parlamentonun, en fazla kâr ile ilgilenmesi muhtemeldir, dolayısıyla denetçi bunu önemlilik temeli olarak kullanmaya karar verebilir. Eğer denetçi bunu hassas bir hesap olarak görmezse 0.8 milyon ila 1.6 milyon euro aralığının daha düşük parçasında, 1 milyon euroyu önemlilik seviyesi olarak belirlemeye karar verir. Eğer kar çok düşük veya dalgalı ise, denetçi bunu önemlilik temeli olarak kullanmaz, bunun yerine gayri safi varlıkları veya ciroyu kullanır. Varlıklar ciroya kıyasen küçükse – mesela yüzde 10'dan daha az veya bu örnekteki gibi 10 milyon euro ise- denetçi bilanço için, 0.1 milyon euro (yüzde 1), ayrı ve daha düşük önemlilik seviyesi belirler.

Eğer kullanıcılar daha yüksek kesinlik bekliyorsa, örneğin, spesifik sunum şartları söz konusu ise, bir hata düzensizliği (mevzuata aykırılığı) gösteriyorsa, rakamlar kanuni ödemeleri (legal settlements) aksettiriyorsa, rakamların diğer finansal tablolarla mutabık olması gerekli ise, denetçi tekil hesap rakamları bakımından daha düşük önemlilik seviyesi saptayabilir. Bir hata hal ve şartlar nedeni ile önemli olabiliyorsa, örneğin, bir hata fazlalığı açığa dönüştürüyor, finansal tablolarla ilgili yılların trendini tersine çeviriyor veyahut da kurumun önemli mali hedeflerini gerçekleştirip gerçekleştirilmemesini etkiliyor ise denetçi rakamlar ya da rakam grupları açısından daha düşük önemlilik seviyesi de belirleyebilir.

**Örnek**

A kurumu, maliyeti 10 milyon Euro olarak tahmin edilen bir program çerçevesinde üst düzey görevlilere erken emeklilik uyguluyor. Parlamento erken emeklilik ödemeleriyle ilgilenmektedir. Denetçi, bu harcama açısından 1 milyon euroluk genel önemlilik seviyesinin yeterli olacağına karar verir. Erken emeklilik ödemeleri açısından ayrı, 0.1 milyon Euroluk daha düşük önemlilik seviyesi belirlenmesi kararlaştırılır.

Denetçiler önemlilik temelini ve seviyesini niçin seçtiklerini açıklarlar. Çalışma kağıtları kurumun ilgili rakamlarını (örneğin, gelir, ödemeler ve gayri safi varlıklar), önemlilik seviyesini hesaplamak için uygulanan yüzdeleri ve seçilen önemlilik seviyesini göstermelidir.

Çalışma kağıtları kurumun ismini, ilgili mali yılı ve hesaplamayı kimin hangi tarihte yaptığını da göstermelidir. Gözden geçiren kişinin imzası ve gözden geçirme tarihi gerekli gözden geçirmenin tamamlandığını kayda geçirir. Denetçi, ayrıca, uyguladığı mesleki değer hükmünü de kayıt altına almalıdır. Bu, örneğin, nitelikleri ve bağlamları nedeniyle hassas olan kalemler açısından denetçinin farklı bir önemlilik seviyesi belirlediğinde söz konusu olur.

<b>Bir çalışma kağıdı örneği</b>				
Sayı Numarası: _____				
<b>Kurum ismi:</b> XYZ Yerel İdaresi				
<b>Biten yıl:</b> 31 Aralık 200...				
<b>Hazırlayan:</b> _____		<b>Tarih:</b> _____		
<b>Gözden geçiren:</b> _____		<b>Tarih:</b> _____		
Önemlilik Hesabı				
<b>Gelir:</b> 50 milyon Euro				
<b>Gayri safi varlıklar:</b> 20 milyon Euro				
<b>Ödemeler :</b> 60 milyon Euro				
	<b>Hesap Temeli</b>	<b>% 0.5</b>	<b>% 1</b>	<b>% 2</b>
	Ciro	250.000	500.000	1.000.000
	Gayri Safi Varlıklar	100.000	200.000	400.000
	Ödemeler	300.000	600.000	1.200.000
Cironun ve Ödemelerin orta seviyesi ve Gayri Safi Varlıklar ıskalasının üst ucu olduğu için 500.000 Euro olarak seçilmiştir.				
Aşağıdaki kalem hassas olup ayrı bir önemlilik seviyesine sahiptir.				
<b>Üst düzey yöneticiler ücretleri:</b>				
<b>Değer:</b> 1.000.000 Euro		<b>Önemlilik:</b> 100.000 Euro (yüzde 10)		

### 1.3 Finansal Tablolardaki Hatanın Tahmin Edilmesi ve “Kesinlik” Rakamının Hesaplanması

Denetçi finansal tablolardaki hatayı tahmin eder. Denetçi finansal tablolardaki hata tahminini örnek büyüklüklerini hesaplamada kullanır.

Eğer denetçi önceki yıl denetiminden dolayı hatalar hakkında bilgiye sahipse, hata tahminini buna dayandırır. Denetçinin önceki deneyimi kendisini önemli hatadan şüphelenmeye götürüyorsa, bu farklı bir denetim yaklaşımı anlamına gelir.<sup>1</sup>

Hatalarla ilgili olarak önceki yıla ait bilgilerin bulunmaması halinde, denetçi düşük seviyede hata bekliyorsa hatayı önemliliğin yüzde 10’u, veyahut daha yüksek seviyede hata bekliyorsa önemliliğin yüzde 20’si olarak tahmin eder.

#### Örnek

Denetçi A kurumu için 0-45 milyon Euroluk önemlilik seviyesi seçer. Bu denetimin ilk yılıdır ve denetçi iç kontrolların oldukça yeterli olduğunu düşünür ve düşük seviyede bir hata bekler. Dolayısıyla denetçi finansal tablolardaki 45.000 Euro (önemlilik seviyesinin yüzde 10’u) olarak tahmin eder.

Denetçi “kesinlik” olarak adlandırılan bir rakam hesaplar. Denetçi bu rakamdan herhangi bir örnek büyüklüğünü hesaplamada da yararlanır. Denetçi önemlilik seviyesi ile tahmini hata arasındaki farkın yüzde 80 ila 90’ına eşit bir rakamı belirler.<sup>2</sup> Hataların her yıl bir parça değiştiği düşünülüyorsa, bu menzil içinde daha yüksek bir yüzdeyi seçebilir. Hata tutarının tahmin edilemez olduğu düşünülüyorsa menzil içinde daha düşük bir yüzdeyi seçer. Hata ve kesinlik tahminlerine ilişkin gerekçelerini denetçi çalışma kağıtlarında kayda geçirir.

#### Örnek

Denetçi, A kurumunda hataların her yıl bir parça değiştiğini düşünmektedir. Bu yüzden denetçi kesinliği 450.000 Euro (önemlilik seviyesi) ile 45.000.-Euro (tahmin edilen hata) arasındaki farkın yüzde doksanına eşit olacak şekilde hesaplar.  $405.000 \text{ Euro} \times 0.9 = 364.500 \text{ Euroluk}$  kesinlik rakamını verir.

### 1.4 Finansal Tabloların “Hesap Alanları”na Ayrılması

Denetçi “hesap alanları”nı tanımlar. Denetçi, her bir hesap alanı açısından uygun bir denetim yaklaşımı benimsemeyi amaçlar. Hesap alanları benzer kontrollara ya da risklere tabi işlem türlerinden oluşur. Denetçi, genellikle, finansal tabloları, finansal tabloların bilgileri nasıl sunduğuna dayalı olarak hesap alanlarına ayırır.

<sup>1</sup> Eğer denetçi önemli hata veya kurala aykırılıktan şüphelenirse veyahut bunları ortaya çıkarırsa, hatayı veya kurala aykırılığı rakamlandırmaya yoğunlaşır.

<sup>2</sup> Çok küçük örnek büyüklüğü sonucunu doğurabileceğinden önemlilik ile hata tahminimiz arasındaki farka eşit bir kesinlik tespit etmeyiz. Çünkü hatayı düşük tahmin etmiş olabiliriz ve formülümüz, ancak örnekte bir hata gözükmediğinde, tam anlamıyla geçerlidir. Tespit edilmiş olan hatalar, erişilmek üzere planlanmış belli bir kesinlik açısından ihtiyaç duyulan örnek büyüklüğünde artışa yol açar.

### Örnek

Bir kurumun tipik hesap alanları ücretler ve ödenekler, satın almalar, yardımlar ve gelirlerdir. Bilançolu finansal tablolar açısından hesap alanları maddi sabit kıymetleri, stokları, ticari borçluları, alacaklıları ve diğer yükümlülükleri, muhtelif borçluları ve ön ödemeleri ve nakiti de kapsayabilir.

İstisnai olarak denetçi, bilgilerin finansal tablolardaki sunum tarzını yansıtmayan hesap alanları tanımlarsa, bu şekilde davranmasının gerekçelerini çalışma kağıtlarında dokümante etmelidir.

Denetçi hesap alanlarını belirlemek için mesleki değer hükmünden yararlanır. Denetçi gereğinden az (bu da denetçinin uygun denetim yaklaşımını belirlemede zaafa düşmesi anlamına gelir) ile gereğinden fazla (bu da verimsizlik demektir) hesap alanları belirme arasında denge kurmaya gayret eder.

## 1.5 Risklerin Değerlendirilmesi

Denetçi her hesap alanı açısından riskleri değerlendirir. Önemlilik seviyesi ve hata tahmini ile birlikte denetçinin risk değerlendirmesi kendisinin ne miktarda çalışma yapması gerektiğini belirler. Spesifik risklerin tanımlanması önemli meselelere odaklanan denetim testlerini planlamada denetçiye yardımcı olur.

Denetçiler, denetim planlamada kendilerine yardımcı olacak bir risk modelinden yararlanırlar. Risk modelinin Bünyesel Risk, Kontrol Riski, Ortaya Çıkarma (Bulma) Riski ve Denetim Riski olmak üzere dört ögesi bulunmaktadır.

**Bünyesel Risk**, iç kontrollerin mevcudiyetine bakılmaksızın, diğer hesap alanlarındaki hatalarla birlikte ele alındığında, hesap alanının önemli olabilecek hatayı içermeye duyarlılığıdır.

**Kontrol Riski** diğer hesap alanlarındaki hatalarla birlikte ele alındığında, bir hesap alanında meydana gelen önemli hatanın uygulamaya konan iç kontroller tarafından zamanında önlenememesi veya ortaya çıkarılıp düzeltilmemesi riskidir.

**Ortaya Çıkarma Riski**, denetçinin uyguladığı prosedürlerin hesap alanında mevcut hataları ortaya çıkarmama ve bu hataların diğer hesap alanlarındaki hatalarla birlikte ele alındığında önemli olabilme riskidir.

**Denetim Riski**, denetçinin finansal tablolar seti hakkında yanlış görüş bildirmeye razı olma riskidir.

**Sayıştayın politikası denetim riskinin daima yüzde 5 (0.05) olmasıdır.**

*Sayıştay, toplam hatanın ya da düzensizliğin önemlilik seviyesinden daha az olmasına güven duymasına yetecek kadar çalışma yapmayı hedefler.*

### 1.5.1 Bünyesel riskin değerlendirilmesi

Bünyesel risk, iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirmesinden önce, denetçi tarafından değerlendirilen öncelikle meydana gelebilecek önemli yanlış beyan ya da düzensizlik olasılığıdır. Denetçi bünyesel risk ile ilgili değerlendirmesini denetlenen kurumu tanımaya ve kurum yönetimi yapabileceği görüşmelere dayandırır. Denetçi bünyesel riski değerlendirirken birkaç faktörü göz önünde bulundurur:

- **Kurumun Faaliyetlerinin Niteliği.** Kurumun faaliyetlerinin niteliği bünyesel risk hakkındaki değer hükmümüzü etkiler.
- **Rutin-Dışı İşlemler.** Örgütsel deneyim eksikliği nedeniyle kurumun olağandışı işlemleri yanlış şekilde kaydetme ya da işleme olasılığı rutin işlemlerdekenden daha fazladır. Yaygın kayıpları, büyük miktarda gayrimenkul alımları ve kira anlaşmaları bunun örnekleri arasındadır. Kurum faaliyetleri hakkında bilgi edinilmesi ve toplantı tutanaklarının incelenmesi rutin dışı işlemleri tanımanın yararlı yollarıdır.
- **Hesap Bakiyesinin ve İşlemlerin Doğru Şekilde Kaydı İçin Değer Hükmünün Gerekmesi.** Pek çok hesap bakiyesi, örneğin miadını doldurmuş envanter veyahut tahsil edilemeyen alacak hesapları yönetimin değer hükmü vermesinin gerektiren tahminlerdir. Ne kadar fazla değer hükmü gerekirse, yanlış beyan riski de o kadar artar.
- **Zimmete Geçirme İçin Kolay Hedef Olan Varlıklar.** Denetçi, nakit para, pazarlanabilir mallar veya envanter türünden likit varlıklara yönelik yüksek bünyesel riski değerlendirir. Ayrıca, zimmete para geçirme olasılığı yüksekse, bünyesel risk de yüksektir. Altın, nakit ve sanat eserleri türünden bazı kalemlerin çalınma olasılıkları daha yüksektir.
- **Mevzuatın ya da Muhasebe Prensiplerinin Karmaşıklığı.** Denetlenen finansal tablolar alanında yeni ve/veya karmaşık muhasebe düzenlemeleri bulunabilir. Denetçinin kurumu ve onun faaliyetlerini kavrayışı kendisinin bünyesel riski değerlendirmesine imkan verecek yeterlilikte olmalıdır. Genel bünyesel riski değerlendirmek üzere denetçi genellikle aşağıdaki formu her hesap alanı için doldurmalıdır.

## Bünyesel Risk Değerlendirme Formu

Bu form denetçilerin gözden geçirilen her bir hesap alanına ilişkin bünyesel riski belirlemelerine yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır.

Kurum	Biten Yıl		Çalışma Kağıdına Atıf
Hesap Alanı:			
Hazırlayan:		Gözden Geçiren:	
<b>Faktörler:</b>	<b>Daha düşük risk göstergesi</b> ↓	<b>Daha yüksek risk göstergesi</b> ↓	<b>Risk değerlendirmesi ve (Yüksek, vasat, düşük) dayanağı oluşturan dokümanlara atıf</b>
Kurum faaliyetlerinin niteliği	Küçük, yalın kurum	Büyük, karmaşık kurum	
Rutin dışı işlemler	Az yada hiç yok	Çok veya anlamlı	
Tahminleri kayda geçiren işlemler; miktarların belirlenmesine değer hükmüne ihtiyaç duyulması	Değer hükmüne az ihtiyaç duyulması yada hiç ihtiyaç duyulmaması	Hatırı sayılır ölçüde değer hükmüne ihtiyaç duyulması	
Uygulanması söz konusu ise, varlıkların önemli yolsuzluklar veya zimmete geçirmeler karşısındaki kırılganlığı	Gayri maddi veya taşınmaz varlıklar; zimmete geçirilme olasılığı bulunmayan kalemler	Kolaylıkla ciro edilebilir araçlar veya değeli taşınır varlıklar	
Karmaşık ve hacimli kalemler	Az, büyük kalemler	Çok, küçük kalemler	
Çalışma mahallerinin sayısı	Kurumun merkezi bir mahalden yönetilmesi	Kurumun, geniş alana yayılan pek çok mahalden yönetilmesi	
İşlemin karmaşık düzenlemelerce yönlendirilmesi. Dayanağı oluşturan hesaplama veya muhasebe prensiplerinin karmaşıklığı	Basit	Karmaşık	
Diğer risk faktörleri (Lütfen Belirtin)			
Genel Değerlendirme	Yüksek	Vasat	Düşük

Form, denetçinin:

- Dikkate alınacak finansal tablolar ögesinin belirlenmesini;
- Bünyesel risklerin değerlendirilmesinde yararlanılan faktörü veya faktörleri dokümante etmesini,

- Belirlenmiş her bir risk faktörü açısından riski değerlendirmesini (örneğin yüksek / vasat / düşük olarak) öngörmektedir.

Denetçi formdan sadece yol gösterici olarak yararlanır ve içeriği, yani çeşitli faktörleri üstlendiği tekil denetim görevine göre ayarlayabilir. Bünyesel riskin değerlendirilmesinde yüksek derecede değer hükmü söz konusudur. Bu nedenle denetçi önemli spesifik riskleri belirmeye çalışarak değer hükmünü test eder.

Denetçi, ister yanlışlıkla ister kasten yapılmış olsun önemli hatayı ya da düzensizliğe ilişkin spesifik riskleri belirlemeye çaba gösterir; kurumu finansal tablolarda hata yapmaya iten faktörleri değerlendirir. Denetçi, birlikte ele alındığında, kurumu finansal tablolarını önemli şekilde yanlış beyana sevk edebilen parasal hatalar yada düzensizlikler riskini inceler.

Denetçi kara para aklama riskinin bulunup bulunmadığını da değerlendirir. Kişilerin kamu kuruluşlarına paraları yatırıp geri çekebildikleri durumlardan kara para aklama amacıyla yararlanılabilir. Örneğin, suçlular, vergi ve resimler tahsil eden kurumlar vasıtasıyla (eğer özel kişiler veya şirketler daha sonra iade edilebilen hesaplara ödemeler yapıyorlarsa) veyahut Devlet tasarruf programları aracılığıyla kara para aklayabilir.

Denetçiler saptadıkları spesifik riskleri çalışma kağıtlarında kayda geçirirler. Denetçi, riskin nedenini ve finansal tabloların doğruluğuna, eksiksizliğine veya düzenliliğine olan etkisini kaydeder.

### 1.5.2 Kontrol Riskinin Değerlendirilmesi

Bu bölüm iç kontrolü ayrıntılı olarak belirtmektedir. Bölümde, daha sonra, denetçinin kontrol ortamının ve kontrol prosedürlerinin nasıl değerlendireceği ve kontrol risk seviyesi hakkında nasıl sonuca varacağı açıklanmaktadır.

#### İç Kontrol

Bir iç kontrol sistemi hem kontrol ortamını hem de kontrol prosedürlerini içerir. Kontrol ortamı yönetim felsefesini ve işgörüme tarzını, sorumlulukların tahsisini ve kontrol prosedürleri siyasasını kapsar. Dolayısıyla kontrol ortamı organizasyon bünyesinde kontrolleri işleme tarzı bakımından yaşamsaldır. Kontrol ortamı zayıfsa, kağıt üzerinde ne kadar güçlü gözükürlerse gözüksünler kontrol prosedürlerinin etkili olmaları olası değildir.

Kontrol prosedürleri, yönetimin yolsuzluktan, zararlardan, düzensizliklerden ve hatalardan korunmak için oluşturduğu politikalar ve prosedürlerdir. Bu prosedürler önleyici veya ortaya çıkarıcı karakterde olabilir.

- **Önleyici kontroller.** Bu kontroller, muhasebe kayıtlarında ilk planda hatalar ya da düzensizlikler oluşmasını durdurmak üzere tasarlanmıştır. Önleyici kontroller ya doküman şeklinde (örneğin, politikalarla ve prosedürlerle ilgili elkitapları) ya da her işleme uygulanan spesifik prosedürler biçimindedir.



- **Ortaya çıkarıcı kontroller.** Bu kontroller, eğer oluşmuşlarsa, muhasebe kayıtlarındaki hataları ya da düzensizlikleri bulmak ve düzeltmek için tasarlanmıştır. Ortaya çıkarıcı kontroller, genellikle, denetçi açısından önleyici kontrollardan çok daha fazla önem taşır; Çünkü, normal olarak, bir önleyici kontrolün tasarlandığı gibi işlediği konusunda elde belgesel kanıtlar bulunmaktadır. Örneğin, maaş sistemi ile muhasebe sistemi arasındaki mutabakat dokümanite edilir.

Kontrol prosedürlerinin türleri şunlardır:

- **Yönetim kontrolleri.** Bu tür kontroller yönetim tarafından icra edilen üst düzey gözetimi ve gözden geçirmeyi içerir. Yönetim kontrolleri genellikle hataların ortaya çıkarılmasına yardımcı olur. Rutin dışı raporların ve bütçelere kıyasen performansın yönetim tarafından incelenmesi ve iç denetimden yararlanılması bu kontroller kapsamına girer.
- **Organizasyonel kontroller.** Bu tür kontroller organizasyonun yapılandırılma tarzından türer ve hem ortaya çıkarıcı hem de önleyici olabilir. Organizasyonel kontroller, normal olarak, yeterli şekilde tanımlanmış sorumlulukları ve işlemin başlatılması, işlenmesi ve kayda geçirilmesi gibi birbirleriyle bağdaşmayan fonksiyonların ayrılmasını kapsar.
- **Onay kontrolleri.** Bu tür kontroller tekil işlem düzeyinde işlev görür ve önleyici karakterdedir. Yetki kontrollerinin hedefi, eğer uygun seviyede onaylanmamışsa bir işlemin işlem görmesinin durdurulmasıdır. Yeterli onay kontrolleri kimin neyi onaylayacağı, onaydan önce gereken kontrolün boyutu ve kontrolün nasıl belgelendirileceği konularında açık ve kesindir.
- **Operasyonel kontroller.** Bu kontroller işlemin eksiksizliği ve doğruluğu ile ilgilidir ve ya önleyici veyahut da ortaya çıkarıcı karakterde olabilir. Numaralandırılmış dokümanların eksiksizliği hakkında güvence sağlamak üzere ardışıklık kontrolü; bir doküman setinin diğeriyle karşılaştırılması (örneğin, satınalma talimatlarının faturalarla karşılaştırılması) ve kontrol toplamları ve mutabakatları operasyonel kontroller kapsamına girer.
- **Fizikî kontroller.** Bu kontroller, çoğunlukla, önleyici olarak tasarlanır ve geçişler ve güvenlikler gibi basit fizikî önlemlerin yanında şifreler ve bilgisayar dosyalarına erişim örneklerinde olduğu üzere mantıksal kontroller vasıtasıyla varlıklara ve muhasebe kayıtlarına erişim üzerindeki kontrolleri içerir.

Hiçbir kontrol sistemi, iyi bir sevk ve idareyi işlemlerin eksiksizliğini ve doğruluğunu garanti edemez. Kontrol riskini değerlendirirken denetçi:

- kontrollerin bu kontrollardan sorumlu olan kişilerce ihmal edilme potansiyelini,
- yanlış takdirden veya yanlış yorumdan, özensizlikten ya da dikkatsizlikten kaynaklanan beşerî hata sonucu kontrollerin gerektiği gibi uygulanmamasını,
- standartlaştırılmış kontrol sistemlerinin rutin dışı işlemleri ele alamamasını,
- işlemlerin işlenmesindeki değişiklikler ve standart dışı prosedürler oluşturulması nedeniyle kontrollerin çökmesini

dikkate alır.

## Kontrol Ortamının Değerlendirilmesi

Kontrol riskini değerlendirmenin ilk aşaması kontrol ortamının değerlendirilmesidir. Kontrol ortamı genel davranış uyanıklığını ve yönetimin iç kontrollerle ilgili eylemlerini içerir. Kontrol ortamı büyük ölçüde yönetimin politikaları ve iş görme tarzı tarafından belirlenir.

Kontrol ortamını kavrarken denetçi kurumun üst düzey politikaları ve uygulamaları ile daha çok, tekil işlemleri üzerindeki detaylı kontrollerle daha az ilgilenir. Kontrol ortamını kavramaya gayret gösterirken denetçi:

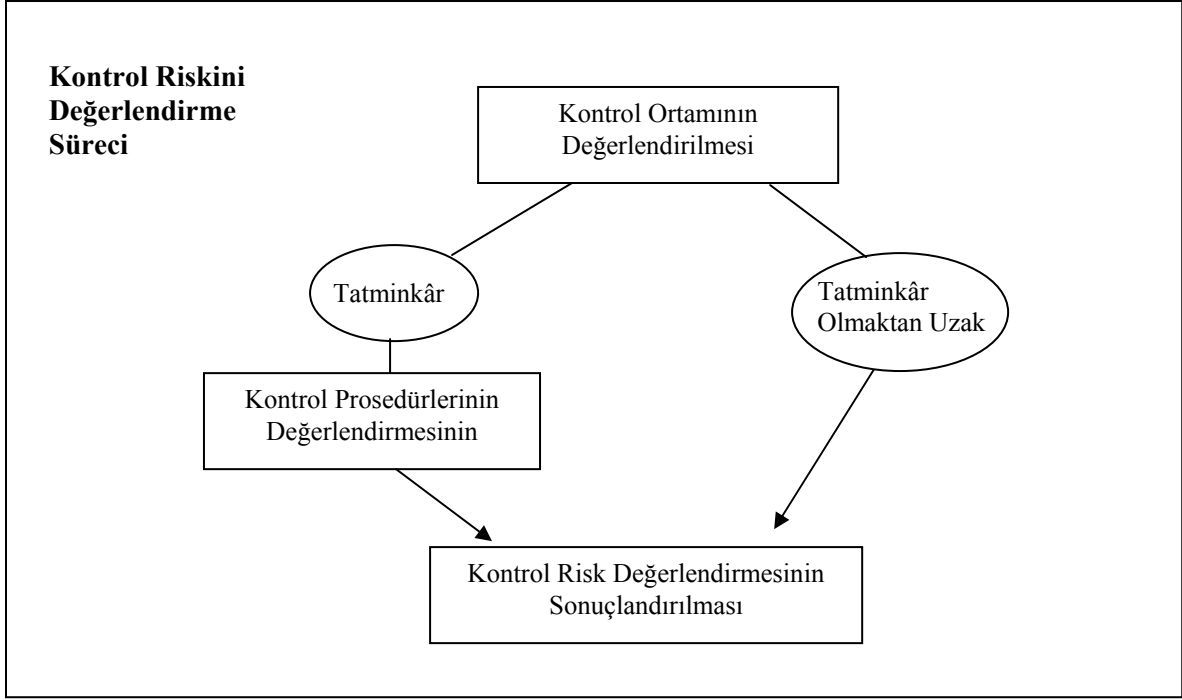
- Yönetimin etik değerlerini ve dürüstlüğünü,
- Yönetim tarafından amaçların belirlenmesini ve yönetimin risk bilincini,
- Yönetimin iş görme tarzını (örneğin, davranış kuralları ve prosedür elkitapları yolu ile) ve organizasyonel yapıyı,
- Yönetim sorumluluğu nasıl tahsis ettiğini, (örneğin, organizasyonel yapı aracılığıyla) ve görevlerin ayrılmasını,
- İşe alma ve eğitim politikaları örneklerinde olduğu gibi, yönetimin uzman personeli görevde tutmaya yönelik politikalarını,
- İşlemlerin ve bütçe izlemesinin (iç denetim dahil) yönetim tarafından gözden geçirilmesi dahil olmak üzere kontrol prosedürlerine ve muhasebe sistemi işleyişine yönetimce dikkat gösterilmesini,
- Yönetimin yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu nasıl sağladığını değerlendirir.

Denetçilerin genel kontrol ortamını değerlendirmesine yardımcı olacak bir form bulunmaktadır (**Ek A**, “Kontrol Ortamı Soru Kağıdı”).

Eğer denetçi genel kontrol ortamından **tatmin olmamışsa**, kontrol prosedürlerinin pratikte etkili şekilde işlemesi olası değildir. Dolayısıyla, denetçi tekil kontrol prosedürlerini değerlendirmeyebilir. Bu yüzden de bu, denetçinin kontrol riskini değerlendirmesinde farklılık yaratmaz. Bu durumda, denetçi, iç kontrol soru kağıdını kuruma göndermez. Denetçi kontrol risk değerlendirmesini sonuçlandırır ve bu riski Yüksek olarak değerlendirir.

Denetçi kontrol ortamındaki yetersizlikleri yönetim ile müzakere etmeli ve kontrol ortamını güçlendirici iyileştirmeleri tavsiye etmelidir. Denetçi, belirlemiş olduğu yetersiz alanlardan, kontrol ortamı soru kağıdını kullanmak suretiyle, hangi iyileştirmeleri tavsiye edeceğini belirlemek üzere yararlanır.

Eğer denetçi genel kontrol ortamından **tatmin olmuşsa**, o takdirde kontrol prosedürleri pratikte etkili şekilde işleyebilir. O zaman, denetçi, kontrol prosedürlerinin pratikte etkili şekilde işleyip işlemediklerini değerlendirmek amacıyla bu prosedürleri inceler.



### Kontrol Prosedürlerinin Değerlendirilmesi

Denetçi kontrol prosedürleri soru kağıdını (**Ek B**) kuruma gönderir. Belirlemiş olduğu spesifik riskleri hafifleten kontrolleri kapsamalarını temin etmek üzere, denetçi, genellikle, soru kağıdında ayarlamalar yapar. Denetçi, ayrıca, denetlenen kuruma uygunluğunu sağlamak amacıyla soru kağıdında küçük değişiklikler yapar. Denetçi kontrol riskini değerlendirmek üzere kendisinin kurum hakkında edindiği bilgilerden ve doldurulan iç kontrol soru kağıdından yararlanır.

**Ek B**'de yer alan soru kağıdında olduğu gibi, soru kağıtları kapsama alınmış ve dokümante edilmiş önemli noktaların ve gün ışığına çıkarılmış yetersizliklerin belirlenmesi ve kaydedilmesi için iyi bir yöntemdir. Soru kağıdı, denetçinin düşünmesi gereken kontrol türlerinin örneklerini verir. Doldurulmuş soru kağıdı denetçinin iç kontrol sistemine ilişkin değerlendirmesinin ön hazırlık kayıdır. Denetçi, ayrıca, önemli kontrolleri açıklığa kavuşturmak üzere “işlem akışı”nın bir akış çizelgesini hazırlayabilir.

Denetçi, kontrol riskini yüksek, vasat ya da düşük olarak değerlendirir:

#### Örnek

Denetçi bir kurumu incelemekte ve mahalli vergilerin tahsili üzerinde durmaktadır.

Bu, kentteki çok sayıda ofisten kişilerden büyük miktarlarda nakit tahsilini içermektedir. Uyulması gereken kurallar çok karmaşık olup denetçi bünyesel riski **YÜKSEK** olarak değerlendirmiştir.

Kurum iyi yönetilmekte olup denetçi genel kontrol ortamının etkili olduğu yolunda değerlendirmede bulunmuştur.

Kontrol ortamının etkili olması nedeniyle denetçi kurumda yürürlüğe konulmuş iç kontrollara güven duyabilir. O takdirde denetçi mahalli vergilerin tahsili ile ilgili sistemi dokümante eder ve uygulamaya konan kontrolleri testten geçirir. Bütün kontrolleri test ettikten sonra denetçi bu kontrollerin etkili şekilde işlediği sonucuna varır ve kontrol riskini **DÜŞÜK** olarak derecelendirir.

Kontrol riskinin değerlendirilmesinde yüksek derecede değer hükmü söz konusudur. Denetçi, kurumun iç kontrollerinin belirlemiş olduğu spesifik bünyesel riskleri nasıl ele aldığını belirlemeye çaba göstermek suretiyle değer hükmünü test etmelidir.

Kurumlar riskleri hafiften uygun kontrollara sahip olabilirler.

<b>Örnekler</b>	
<b>Risk</b>	<b>Olası Kontrollar</b>
Düzensizliğe yol açan karmaşık düzenlemeler	Yasal gerekliliklerin hukuk danışmanlarınca onaylanan açık yazılı talimatlara dönüştürülmesi. Yönetimin detaylı gözden geçirmesi.
Olağan dışı işlemlerin düzenlemelere uygun olarak açıklanması	Normal işlemlerde yapılanlardan daha yüksek düzeyde dahili kontrol.
Birkaç mahalde sunulan hizmetler ve bu durumun bazı kayda geçirilmemiş ve noksan hesaplara yol açması	Her mahalde ve mahaller arasında bütçe ile çıktının mukayese edilmesi
Hak iddiası talebine dayalı olarak yapılan mevzuata aykırı ödemeler	Diğer kaynaklardan hak talebinde bulunanların durumları hakkında kanıtlar elde edilmesi. Soruşturma. İddialarla ilgili olarak kriterler belirlenmesi ve iddiaların dayanağı hakkında standart şartlar getirilmesi.

Uygun iç kontrollerin spesifik riskleri ne ölçüde hafiflettiğini değerlendirdikten sonra denetçi değerlendirmesini tekrar gözden geçirebilir. Örneğin, başlangıçta denetçi bünyesel riski ve kontrol riskini düşük olarak takdir etmiş, ama bir çok spesifik risk belirlemişse durum böyledir. Eğer denetçi yönetimin bu riskleri hafifletmek üzere sahip olduğu kontrolleri tatmin edici görmüyorsa, kontrol riskinin başlangıçta düşündüğünden daha yüksek olduğuna karar verebilir.

<b>Örnek</b>
Denetçi, mal ve hizmet alımlarına ilişkin hesap alanında yolsuzluk bünyesel riskinin bulunduğu kanaatine ulaşmıştır.
Denetçi yolsuzluk riskini hafifleten kontrollerin yetersiz olduğu kanısına varmıştır.
Kurum işlemlerin izne bağlanmasına yönelik gerekli prosedürlere sahip değildir veya bu prosedürleri uygulamaya sokmamıştır. Kurumun yeterli kayıtları da bulunmamaktadır. İç denetçi tarafından yapılanın dışında bağımsız kontroller yoktur. Varlıkların muhafazasından sorumlu olan personel ile bu varlıkların muhasebesinden sorumlu personel arasında ayırım yapılmadığı gibi işlemlerin onayı ilgili varlıkların muhafazasından ayrılmamıştır.
Denetçi kontrol riskinin yüksek olduğu sonucuna varır.

Denetçi, kontrol riskinin seviyesi ile ilgili değer hükmünün gerekçelerini dokümanete etmelidir.

## 1.6 Denetim Yaklaşımı Hakkında Karar Verilmesi

Denetim yaklaşımı, denetim amaçlarının gerçekleştirilmesi için gerekli kanıtların elde edilmesi amacıyla uygulanan değişik türde denetim testlerinin bir birleşimidir. Genel olarak bir denetimin amaçları:

- Finansal tablolar hakkında görüşü destekleyecek kâfi miktarda, uygun ve güvenilir denetim kanıtlarının toplanması;
- Denetlenen faaliyet, program ya da organın finansal tablolarının doğruluğunun ve eksiksizliğinin değerlendirilmesi;
- Finansal tabloların doğru şekilde sunulduğunun (açıklandığının) doğrulanması; ve/veya;
- Finansal tabloların dayanağını oluşturan işlemlerin yasal ve düzenli olup olmadığının araştırılmasıdır.

Spesifik olarak denetimin amaçları aşağıdaki “iddialar”ın test edilmesidir:

<b>İddia</b>	<b>Tanım</b>	<b>Sorular</b>	<b>Örnek</b>
<b>Eksiksizlik</b>	İlgili bütün işlemler kaydedilmiştir	İşlem muhasebe kayıtlarına geçirilmiş midir?	Başbakanlık Özel Kalem 2.000 Euro'luk küçük kasa fonuna sahiptir. Bu hesaptan yıl içinde yapılan harcama finansal tablolara kaydedilmemiştir.
<b>Ölçüm</b>	Bütün işlemler doğru olarak beyan edilmiştir.	İşlem doğru değer üzerinden kaydedilmiş midir?	Bir bakanlık ABD'den ekipman satın almış ve dolar üzerinden faturalanmıştır. İşlem hesaplara dolar değeri üzerinden kaydedilmiş ve hesaplara nakledilmeden önce ilgili resmî paraya çevrilmemiştir.
<b>Vuku bulma</b>	Kayda geçirilmiş bütün işlemler vuku bulmuştur.	İşlem harcama olarak doğru yıl hesabına geçirilmiş midir?	Bir bakanlık yıl bittikten sonra Ocak ayında toplanacak bir konferans için yıl bitmeden önce bütçesinden harcanmak üzere peşin ödemedeki bulunmuştur.
<b>Düzenlilik</b>	Bütün işlemler ilgili yasalara ve yönetmeliklere uygundur.	İşlem yasal ve düzenli midir?	Bir bakanlık onaylanmış bütçesine dahil edilmeyen ekipman için harcama yapmış ve ekip ihale mevzuatına göre satın alınmıştır.
<b>Sunum</b>	Bütün işlemler ilgili düzenlemelere uygun olarak tasnif edilmiştir.	İşlem doğru şekilde kodlanmış ve beyan edilmiş midir?	Aralık ayı personel masrafları yıl sonunda bütçeden harcaması yapılmayan bir başka muhasebe koduna kaydedilmiştir.

Yönetimin bilanço ile ilgili iddiaları şunlardır:

<b>İddia</b>	<b>Tanım</b>	<b>Sorular</b>	<b>Örnek</b>
<b>Eksiksizlik</b>	İlgili döneme ilişkin bütün varlıklar ve yükümlülükler kayda geçirilmiştir.	Varlıklar hesaplara kaydedilmiş midir?	ABMW araç bir kurum varlığı olup finans direktörü tarafından kullanılmaktadır, ama sabit değerler kaydına dahil edilmemiştir. Bu nedenle sabit değerlerin nihaî bakiyesi tam değildir.
<b>Sahiplik</b>	Kayda geçirilen varlıklar ve yükümlülükler kuruma aittir.	Varlık/kalem kurumun mülkiyetinde midir?	Ford marka araç icra direktörü tarafından kullanılmakta olup bir araç satış şirketinden kiralanmıştır. Araç kurumun sabit değer kayıtlarına dahil edilemez.
<b>Değerleme</b>	Varlığa ya da yükümlülüğe istikrarlı şekilde uygulanan uygun muhasebe politikalarına göre değer biçilmiştir.	Kalem doğru değer üzerinden kaydedilmiş midir?	Mercedes marka aracın defter değeri 25.000 Eurodur. Satış direktörünün yoğun kullanımı nedeniyle yeniden değerlemesi 15000 Euro olarak yapılmıştır. Sabit değerlerin nihaî bakiyesi abartılıdır.
<b>Var olma</b>	Tablolarda gösterilen varlıklar ya da yükümlülükler bilanço tarihinde mevcuttur.	Kalem bilanço tarihinde hala mevcut mudur?	Dacia marka araç kayıtlarda gözükmesine rağmen bilanço tarihinden önce satılmıştır. Sabit değerlerin nihaî bakiyesi abartılmıştır.
<b>Sunum</b>	Bütün varlıklar ve yükümlülükler yürürlükteki raporlama çerçevesine uygun olarak açıklanmış, tasnif ve tasvir edilmiştir.	Kalem doğru şekilde özetlenmiş veya açıklanmış mıdır?	Ford marka araç sabit değerlere kaydedilmemiş olmasına rağmen borçlular hesabında bir varlık olarak gözükmektedir. Bu nedenle sabit değerler bakiyesi dürüst şekilde sunulmamaktadır.

Bu iddialar hem nakit hesapları hem de tahakkuk hesapları için geçerlidir.

Denetçi kendisinin her hesap alanının denetimine ilişkin yaklaşımını değerlendirir ve her hesap alanıyla bağlantılı denetim iddiasını gözden geçirir. Denetçi iddiaları üç şekilde test edebilir:

<b>Doğrudan maddi doğruluk testi</b>	Burada, denetçinin tekil işlemler üzerinde testler yapması söz konusudur. Örneğin, denetçi, ücret ödemelerinden bir örneği seçer ve ödemenin doğru ücret üzerinden ve kurumun gerçek çalışanına ödendiğini güven altına almak amacıyla ilgili personel kayıtları ve ödeme oranı ile bu ücret ödemelerinin mutabakatını sağlar.
<b>Analitik prosedürler</b>	Burada; denetçinin finansal verileri diğer bir kaynaktan türetilen projeksiyonlarla karşılaştırması söz konusudur. Örneğin, denetçi, personel kayıtlarından ve ödeme oranından toplam ücretler hesap rakamının tahmininde yararlanır.
<b>Kontrol testleri</b>	Burada, denetçinin iç kontrollerin yeterliliğini doğrulaması ve daha sonra da kontrollerin bütün yıl boyunca öngörüldüğü gibi işleyip işlemediğini test etmesi söz konusudur. Örneğin, ücret ödemeleri üzerindeki kontrolleri belirledikten sonra görevlilerle görüşerek ve onları gözleyerek veya kontrolleri tekrar uygulayarak veyahut da kontrollerin uygulamadaki işleyişini kontrol ederek kontrollerin işleyip işlemediğini saptar.

Eğer denetçi kontrol riskinin düşük ya da vasat olduğuna karar verirse, o zaman kontrolleri test etmelidir. Ancak, uygulamada, denetçinin kurumun iç kontrollerine dayanabilmesi olası değildir ve denetim yaklaşımı, muhtemelen analitik prosedürler ile birlikte maddi doğruluk testine hasredilir. Denetçi iç kontrollara dayansa bile, bir miktar maddi doğruluk testi yapılması her zaman gereklidir. Denetçi diğerlerinin, örneğin iç denetimin çalışmalarından yararlanma üzerinde de durabilir. Ancak, böyle de olsa, denetçi her zaman bir miktar maddi doğruluk testi yapar.

### 1.6.1 Doğrudan Maddi Doğruluk Testi

Denetçi her zaman bir miktar maddi doğruluk testi yapar. İlk aşama işlem listesinin kurumdan alınmasıdır. Bu liste elle hazırlanmış ya da elektronik ortamda olabilir ve denetlenen yılla ilgili olarak test edilecek işlemlerin tamamını kapsamalıdır. Diğer bilgi kaynakları, örneğin sabit kıymetler defteri, yılla ilgili bütün kalemlerin listesini sağlayabilir.

**Örnek**

Bir kamu kurumu. 2002 mali yılı içinde satın alınan sabit kıymetlerin listesi.

Sıra No	Sabit Kıymet Kalemi	Kalem Sayısı	Değer	Toplam
1.	Belediye Binası Bilgisayarı	1	33.530.000	33.530.000
2.	Sera termal güç istasyonu	1	40.876.500	40.876.500
3.	Buzdolabı	1	8.328.800	8.328.800
4.	Ford Sierra Araba	1	114.000.000	114.000.000
5.	Depo termal güç istasyonu	1	41.115.452	41.115.452
6.	Bilgisayarlar	2	29.328.973	58.657.946
7.	Kitaplar	938	6.667	6.257.358
8.	İlkokul bilgisayar laboratuvarı	1	1.378.975.000	1.378.975.000
9.	Okul binası	1	3.402.161	3.402.161
10.	Depo	1	10.686	10.686
11.	Eski okul binası	1	263.800	263.800
12.	Ek bina	1	1.200	1.200
13.	Prefabrik parmaklık	1	25.017	25.017
14.	Taş parmaklık	1	15.600	15.600
15.	Okul binası	1	330.478.550	330.478.550
16.	Okul parmaklığı	1	4.650	4.650
17.	Odun deposu	1	4.800	4.800
18.	Okul ek binası	1	800	800
19.	Anaokulu binası	1	182.000	182.000
20.	Anaokulu taş parmaklığı	1	10.000	10.000
21.	Odun deposu	1	4.000	4.000
	<b>Toplam</b>			<b>2.016.144.320</b>

Daha sonra denetçi işlemler listesini gözden geçirir ve listenin tamam olup olmadığından, sabit kıymetler defterine yapılan ilaveler toplamını defter-î kebirde görülen toplam ilavelerle karşılaştırmak suretiyle, emin olur.

**Örnek**

Bütün ücret ödemelerinin listesi çalışan sayısı ile mutabık olmalıdır.

Mal ve hizmet ödemelerinin listesi, yılın her ayına ilişkin girişlerin yapılıp yapılmadığından emin olmak amacıyla gözden geçirilmelidir.



Denetçi, daha sonra hangi kalemlerin test edilmesi gerektiğini değerlendirir. Denetçi, her zaman, önemlilik seviyesini geçen bütün işlemleri test eder. Denetçi, ayrıca, önemlilik seviyesinin altında olsalar bile, çok büyük diğer kalemlerini testten geçirir.

**Örnek**

Denetçi yıl içinde satın alınan ekipmanları incelemektedir ve toplam 1 milyon euro değerinde 50 işlem bulunmaktadır.

Dört işlemin tutarı 300.000 Eurodur. Denetçi bu dört işlemi test eder ve kalan 46 kalemden seçilmiş bir örneği testten geçirir.

Yüksek değerli kalemlere ilaveten denetçi kendi kanaatine göre özel risk taşıyan bütün işlemleri testten geçirmeyi de tercih edebilir.

**Örnek**

Denetçi bir bakanlıktaki ekipman satın almalarını incelemektedir ve daha yüksek risk taşıdıkları için şüpheli bir kişi tarafından alınması talimatı verilen bütün ekipmanları seçer.

Denetçi, özel risk taşıdıkları için bütün rutin dışı işlemleri test etmeye karar verir.

**Örnek**

Denetçi bir okulda denetleme yapmaktadır ve okul ilk defa bir ek bina inşaatı yapmıştır. Bu, okul bakımından sıra dışı bir işlemdir ve dolayısıyla denetçi tarafından test için seçilir.

Denetçi yüksek değerli ve özel risk taşıyan işlemleri seçtiğinde, kalan işlemlerden bazılarının test için seçilmesi gerekir. Kalan işlemlerin tamamının test edilmesi verimli ve uygulanabilir olmadığı için denetçi genellikle bu işlemlerden seçilen örneği test eder. Mümkün olan her durumda denetçi istatistiksel örnekleme yapar. İstatistiksel örnekleme yapmanın iki ana tarzı basit tesadüfi örnekleme ve parasal birim örneklemesidir.

<b>Basit Tesadüfi Örneklem</b>	<p>Bu örneklem yönteminde örneğe dahil olmadan bütün işlemler aynı şansa sahiptir. Denetçiler genellikle bu metodu kullanırlar. Ayrıca;</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• Ana kütle (popülasyon) hacmi çok küçük ya da çok büyük, ama iş listesi elektronik ortamda bulunmuyorsa;</li><li>• İşlemler homojen değilse (Örneğin, miktarlar söz konusu olduğunda, satın alınan mallar 10 Eurodan 10 milyon Euroya kadar değişiklik gösterebilir)</li></ul> <p>denetçilerin bu metodu kullanmaları gerekir.</p>
<b>Parasal Birim Örneklemesi</b>	<p>Burada yüksek değerli bir işlemin örnekte yer alması düşük değerli olandan daha muhtemeldir. Denetçi önemli hatadan arı olduğu kanaatinde ise, sadece parasal birim örneklemesinden yararlanmalıdır. Çünkü, eğer, denetçi önemli hata bulmuşsa, daha fazla test yapmaya ihtiyaç duyar ve dolayısıyla orijinal parasal birim örneğinin istatistiksel geçerliliği kaybolur.</p> <p>Ancak, parasal birim örnekleme, işlemlerin tamamının benzer değerde olduğu hesap alanlarına (örneğin, ücretler ya da emekli aylıkları) bilhassa uygundur. Bu tür durumlarda parasal birim örnekleme basit tesadüfi örneklemeden daha verimlidir.</p>

### **Parasal birim örnekleme ve basit tesadüfi örnekleme açısından örnek büyüklüklerinin hesaplanması**

Mümkün olan her durumda denetçi parasal birim örnek büyüklüklerini hesaplamak ve örneği seçmek için IDEA'dan yararlanmalıdır. Bu durumda denetçinin önemlilik seviyesini, (parasal bakımından) finansal tablolarda tahmin edilen hatayı, güven düzeyini (her zaman % 95'tir) ve popülasyon değerini girmesi gerekir. Denetçi, ayrıca, IDEA'da "temel kesinlik değer biçilmesi" olarak bilinen bir yüzdeyi girmek için kendisinin risk değerlendirmesinden yararlanır. Bu yüzde denetçinin diğer kanıt türlerinden çok, doğrudan maddi doğruluk testlerine ne ölçüde dayanacağını gösterir. Yararlanılacak rakamlar aşağıdadır:

BÜNYESEL RİSK	KONTROL RİSKİ	“TEMEL KESİNLİK DEĞER BİÇİLMESİ- Yüzde” (Aşağıdaki nota bakın)
Y	Y	100
Y	V	100
Y	D	67
V	Y	100
V	V	67
V	D	67
D	Y	67
D	V	67
D	D	23

Not: Denetçiler iç kontrolleri test etmişlerse ve bu kontrollerin tasarlandıkları gibi işlediklerini tespit etmişlerse, ancak kontrol riskini Vasat ya da Düşük olarak değerlendirmelidirler. Kontroller testten geçirilmemişse ya da tatminkâr değilse, denetçi kontrol riskini “yüksek” olarak değerlendirmelidir.

IDEA örnek büyüklüğünü, ortalama örnekleme aralığını ve tesadüfi örnek noktasını otomatik olarak hesaplar.

IDEA’dan yararlanmak mümkün değilse, parasal birim örneğini hesaplamak için aşağıdaki formülü kullanır:

$$(\text{Popülasyon (Euro olarak)/kesinlik (Euro olarak)} \times \text{Risk faktörü}) = \text{Örnek Büyüklüğü}$$

Kesinliğin hesaplanması ile ilgili formül yukarıda 1.3 numaralı kısımdır. Uygulanacak risk faktörü denetçinin bünyesel riskle kontrol riski ile ilgili değerlendirmelerine dayanır. Risk faktörleri aşağıdaki tabloda belirtilmektedir.

BÜNYESEL RİSK	KONTROL RİSKİ	RİSK FAKTÖRÜ
Y	Y	3
Y	V	3
Y	D	2
V	Y	3
V	V	2
V	D	2
D	Y	2
D	V	2
D	D	0,7

### Örnek

A kurumunda ücretler hesap alanı 4 milyon Euro, kesinlik ise 45.000 Eurodur. Denetçi bünyesel riski Yüksek, Kontrol riskini Vasat olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle risk faktörü 3.0'dır.

Denetçi parasal birim örneği seçmek isterse, örneği aşağıdaki şekilde hesaplar:

(Popülasyon değeri (Euro)/Kesinlik (Euro) x Risk faktörü = örnek büyüklüğü

$$(4.000.000/45.000) \times 3 = 267$$

Eğer hem bünyesel risk hem de kontrol riski düşükse, risk faktörü 0.7'dir ve hesaplama şöyle olur:

$$(4.000.000/45.000) \times 0.7 = 62$$

Denetçi basit tesadüfi örnek büyüklüğünü şöyle hesaplar: İlk, denetçi parasal birim örneği için kullanılan formülün aynısından yararlanır. Denetçi daha sonra sonuca yüzde 20 ilave yapar.

### Örnek

A kurumunda ücretler hesap alanı 4 milyon Euro, kesinlik ise 45 000 Eurodur. Denetçi bünyesel risk Yüksek, Kontrol riskini Vasat olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle risk faktörü 3.0'dır.

Eğer denetçi bir basit tesadüfi örnek seçmek isterse, örneği aşağıdaki şekilde hesaplar:

(Popülasyon değeri (Euro)/Kesinlik (Euro) x Risk faktörü = örnek büyüklüğü

$$(4\ 000\ 000/45\ 000) \times 3 = 267$$

Bu rakamın yüzde 20'si 53 rakamıdır.

267 rakamını 53 rakamının ilavesi toplam örnek büyüklüğü rakamı 320'yi verir.

İstisnaî durumlarda, parasal birim örneklemesinden ya da basit tesadüfi örneklemeden yararlanmak mümkün olmayabilir. Bu durum, örneğin, muhasebe kayıtları çok yetersiz olduğunda söz konusu olabilir. Bu tür durumlarda denetçi örnek büyüklüğünü belirlemek üzere kendi değer hükmünden yararlanır. Örnek büyüklüğünü belirlerken ve örneği seçerken denetçi taraflı olmaktan kaçınmaya özen gösterir.

### Örnek

Bir kurum, denetçiye mal ve hizmetlerle ilgili bütün ödemelerinin detaylı bir listesini verememektedir. Kurumda, sadece, her aydaki ödemelerinin toplamının kayıtları vardır.

Denetçinin popülasyon büyüklüğünü tahmin etmesi gerekir.

Denetçi bir aydaki fatura adedini bulur ve yıllık toplamı elde etmek için bunu 12 ile çarpar. Eğer faturalar bir mahalde saklanıyorsa, denetçi bir dosyadaki fatura adedini bulur ve bunu toplam dosya adedi ile çarpar.

## **Doğrudan Maddi Doğruluk Test Türleri**

Doğrudan maddi doğruluk test prosedürlerinde aşağıdaki denetim prosedürlerinden yararlanır:

Yoklama (inspection), denetçi bir maddi varlığı fiziksel olarak incelediğinde söz konusudur. Bu kanıt türü en çok envanter ve nakit rakamları ile ilişkilidir. Fiziki inceleme en güvenilir ve yararlı kanıt türlerinden birisidir.

Soruşturma, denetlenen kurumdan yazılı ya da sözel bilgi alınmasıdır.

Doğrulama, finansal tablolardaki bilgilerin doğruluğunu kontrol etmek amacıyla denetçinin bağımsız üçüncü kişiden yazılı ya da sözel teyid elde etmesidir. Denetçi, mümkün olabirirse, sözel teyitten ziyade yazılı teyit talep eder. Denetçi genellikle borç ve alacak bakiyelerinin teyidini üçüncü kişiden talep eder. Denetçi her zaman üçüncü kişiyle kurum aracılığıyla değil, doğrudan temas kurarak teyit ister.

Hesaplama, denetime tabi dönem süresinde denetlenen kurum tarafından yapılan hesaplamalardan ya da bilgi nakillerinden seçilmiş örneğin yeniden kontrol edilmesini içerir.

Hesaplamaların yeniden kontrol edilmesi, denetlenen kurumun aritmetiksel doğruluğunun test edilmesi anlamına gelir. Bu yeniden kontrol işlemi satış faturalarının ve envanterin kıymet takdirinin yapılması, yevmiye kayıtlarının ve yardımcı kayıtların toplanması ve amortisman hesaplamasının kontrol edilmesi gibi prosedürleri kapsar.

Bilgi naklinin yeniden kontrol edilmesi aynı bilginin birden fazla yere ithal edilmesinden ve her seferinde aynı miktarda kaydedilmesinden emin olmak amacıyla miktarların test edilmesidir.

Gözlem, denetçinin belli faaliyetleri gözlemesini içerir. Örneğin, denetçi bir envanter sayımını, bu sayımın sistematik ve etkili şekilde yapıldığından emin olmak amacıyla gözleyebilir.

Belli Bir Yönde Test Yapma (Directinal testing) Denetçiler, gereğinden yüksek beyana mı yoksa gereğinden düşük beyana mı yönelik test yapmaları gerektiğini dikkatlice değerlendirmek suretiyle daha verimli testler tasarlayabilecekleri sonucuna varabilirler. Bu, testin yönünün değerlendirilmesi olarak ifade edilir. Çift kayıtlı muhasebede finansal tabloların bir tarafındaki bir hata diğer tarafta mukabil bir hataya yol açtığı için bu tür test yararlıdır.

### Belli Bir Yönde Test Yapma Hakkında Açıklama

Eğer geçersiz bir alacak alacaklar hesabına geçirilir ve alacaklar gereğinden daha yüksek beyan edilirse, satışlarda ya da diğer bir hesapta da geçersiz bir matlup kaydı ortaya çıkar, (gelir ya da borç hesabı söz konusu ise) gereğinden daha yüksek beyan veyahut da (masraf hesabı ya da diğer varlık hesabı söz konusu ise) gereğinden daha düşük beyan doğar. Bu potansiyel hatayı ortaya çıkarmak üzere denetçi ya alacakların geçerliliğine ya da başka hesaplardaki borçların geçerliliğine yoğunlaşmak suretiyle doğrudan maddi doğruluk testleri tasarlayabilir.

Denetçi, doğrudan maddi doğruluk test planının oluşturulmasında Denetim Test Matrisinden (Matristen) yararlanmak suretiyle verimliliğini artırabilir. Aşağıdaki Matriste Y= gereğinden daha yüksek beyanı, D= gereğinden daha düşük beyanı ifade etmektedir.

YAPTIĞIMIZ TEST	Testin Temel Yönü	Doğrudan Sonuç		Dolaylı Sonuç	
		Varlıkların ve Harcamaların test edilmesidir.	Borçların ve Gelirlerin test edilmesidir.	Varlıkların ve Harcamaların test edilmesidir.	Borçların ve Gelirlerin test edilmesidir.
ZİMMET KAYITLARI	Y	Y	D	D	Y
MATLUP KAYITLARI	D	Y	D	D	Y

Her hesap bakiyesinin doğrudan doğruya sadece belli bir yönde ya gereğinden daha yüksek beyan ya da gereğinden daha düşük beyan açısından test edilmesi gerekir.

Prensip olarak denetçiler, içinde yüksek ya da düşük beyanın olduğu hesap bakiyesinin türüne bakmaksızın, bütün alacak kayıtlarını gereğinden daha yüksek beyan, bütün borç kayıtlarını da gereğinden daha düşük beyan açısından teste tabi tutmalıdırlar.

Denetçi, maddi doğruluk prosedürlerimizi varlık ve harcama hesap (zimmeth) bakiyelerinde bulunan ve bu tür hesap bakiyelerinin gereğinden daha yüksek beyanına yol açan potansiyel hatalara yönlendirerek ve maddi doğruluk prosedürlerimizi borç ve gelir hesap (matlup) hesap bakiyelerinde bulunan ve bu tür hesap bakiyelerinin gereğinden daha düşük beyanına yol açan potansiyel hatalara yoğunlaştırarak matristen yararlanır.

Bir popülasyonun (ana kütleinin) gereğinden daha yüksek beyanı ile ilgili potansiyel hataların detaylı testleri bakımından denetçi incelenecek kalemleri doğrudan doğruya hesap popülasyonundan seçer. Gereğinden daha yüksek beyan edilen bir popülasyon çeşitli nedenlerle (örneğin, yönetimin performansını bir hedefi daha iyi gerçekleştirdiğini göstermek istemesi nedeniyle) kayda geçirilmemesi gereken meblağları içerir. Kalemleri doğrudan doğruya bu tür bir popülasyondan seçmek suretiyle denetçi gereğinden yüksek beyanları ortaya çıkarabilir.

Denetçinin, bu potansiyel hataları test etmek üzere içinden kalemleri seçebileceği popülasyonlar alacak hesaplarını, envanter bakiyelerini ve satınalma işlemlerini ve satış maliyet hesapları dahil olmak üzere, masraf hesaplarına yazılan zimmeth kayıtlarını içerir.

Denetçi başlangıç seçimlerini, genellikle, defter-î kebirden veyahut da defter-î kebirden bir hesap bakiyesinin dayanağını oluşturan en önceki muhasebe kaydından yapar.

Denetçi alacak hesap bakiyesini müşteri hesabı mizan bakiyesinden geriye doğru izleyebilir, mizan bakiyesinden müşteri hesap bakiyelerini temsili bir örnekten yararlanabilir ve seçilmiş bakiyeleri müşterilerden teyit edebilir.

Bir popülasyonun gereğinden **daha düşük beyan** ile ilgili potansiyel hataların detaylı testleri bakımından denetçi, incelenecek kalemleri, genellikle, karşılıklı veya bağımsız popülasyondan, örneğin hesap popülasyonunda kayıtlı bulunması gereken satınalma talimatlarından ya da mal tesellüm pusulularından seçer.

Gereğinden daha düşük beyan edilecek hesap popülasyonu bakımından, kaydedilmesi gereken meblağlar dışta bırakılır. Uygun olma özelliği taşıyan karşılıklı veya bağımsız bir popülasyondan seçim yapmak suretiyle denetçi gereğinden daha düşük beyanları ortaya çıkarabilir. Gereğinden daha düşük beyanla ilgili potansiyel hatalar gelir ve masraf hesabı bakımından eksiksizlik, ölçüm, vuku bulma, düzenlilik (mevzuata uygunluk) ve sunum kriterlerini, bilanço açısından ise, eksiksizlik, sahiplik, değerlendirme, var olma ve sunum kriterlerini içerir.

Satışlarla ilgili potansiyel düşük beyanları test etmek üzere denetçinin içinden kalemleri seçebileceği popülasyon, önceden numaralandırılmış irsaliye dokümanları popülasyonu olabilir. Çünkü popülasyonun eksiksiz olduğunu bildiği sürece irsaliyelerin kaydı gereken satış işlemlerinin göstergesi olması lazım gelir.

Ancak, düşük beyanı test etmede yararlanılacak maddi doğruluk prosedürlerinin bünyesel kısıtlılıkları vardır. Bütün karşılıklı popülasyonların tanımlanmış ve bu tür karşılıklı popülasyonların eksiksiz olup olmadığının saptanmasında durum özellikle böyledir.

### 1.6.2. Analitik Prosedürler

Analitik prosedürler belli bir rakamın mantıkî olup olmadığını değerlendirmede denetçiye yardımcı olan yararlı bir araçtır. Analitik prosedürler hesap rakamını tahmin etmenin kolay olduğu hesap alanlarına çok uygundur. Ücretler ya da yerel vergilerden elde edilen gelirler analitik prosedürler aracılığıyla test etmeye elverişlidir. Çünkü harcama ya da gelir, tahmin edilebilir ve muhasebe sistemi dışındaki bilgilerle kontrol edilebilir. Bir yıldan diğerine önemli ölçüde değişiklik gösterdiğinden varlıkların satışından elde edilen gelirlerin analitik prosedürlere elverişlilik derecesi daha düşüktür.

Analitik prosedürün ilk aşaması denetçi tarafından yapılan tahmin ile finansal tablolarda gözükten rakam arasındaki kabul edilebilir farkın belirlenmesidir. Denetçi hesap alanı değeri ile önemlilik temeli arasındaki ilişkiyi dikkate alır ve kabul edilebilir farkı aşağıdaki şekilde hesaplar:

$$\text{Kabul edilebilir fark} = \text{Önemlilik seviyesi} \times (\text{Hesap alanı}/\text{önemlilik temelinin karekökü})$$

#### Örnek

Denetçi A kurumu için önemlilik seviyesini 450.000 Euro olarak belirler. Önemlilik temeli toplam harcamadır (50 milyon Euro). Denetçi personel ücretleri hesap alanında (ki 40 milyon Eurodur) analitik incelemeyi düşünür. 40 milyon Euro'nun (hesap alanı) 50 milyon Euro'ya (önemlilik temelimize) bölünmesinin sonucu 0,8'dir. Daha sonra denetçi bu rakamın karekökünü (0.8944) alır. Bunun ardından denetçi bunu önemlilik seviyesi (450.000 Euro) ile çarpar ve kabul edilebilir farkı 402.292 Euro olarak bulur.

Bazen hesap alanı değeri denetçinin seçmiş olduğu önemlilik temelinden daha büyük olabilir. Örneğin, eğer denetçi net varlıkları önemlilik temeli olarak seçerse, bu durumda, kabul edilebilir farkı önemlilik seviyesine eşit olarak belirleyebilir.

Analitik prosedürün denetçi açısından ikinci aşaması bir tahmin yapılmasıdır. Bunu finansal tablolarda gözüken değeri bilmeden önce yapar. Denetçi, tahmini muhasebe kayıtlarından bağımsız verilerden türetmelidir. Denetçinin verileri doğrulamak için ne kadar uzağa gideceği kendisinin verilere ne kadar güven duyduğuna bağlıdır. Verilerin kurum dışından doğrulanmasına denetçiler genellikle kurum içinden doğrulanmasına oranla daha az başvururlar.

### Örnek

Denetçi her biri ayda 2 000 Euro kazanan 150 öğretmenli bir okulu denetliyorsa, o takdirde toplam ücret harcamasını 300 000 Euro (150x2.000) olarak yapabilir.

Benzer biçimde, eğer denetlenen kurum mahallindeki yurttaşlardan vergiler tahsil ediyorsa, o takdirde, denetçi toplam gelirlerin ne kadar olması gerektiğini tahmin edebilir. Denetlenen kurum bölgedeki her apartman dairesinden 100 Euro ve her evden 150 Euro tahsil ediyorsa ve 20.000 apartman dairesi ve 5.000 ev varsa o takdirde beklenen gelir şöyle olur:

	Sayı	Meblağ	Toplam Gelir
<b>Apartman Daireleri</b>	20.000	100 Euro	2.000.000 Euro
<b>Evler</b>	5.000	150 Euro	750.000 Euro
			<u>2.750.000 Euro</u>

Denetçi açısından ikinci aşama tahmini hesap değeri ile mukayese etmektir. Bu, denetçinin çalışma kağıtlarına aşağıdaki şekilde kaydetmesi gereken basit bir hesaplamadır:

Ücret harcamaları:

Tahmin Edilen Harcama (Euro)	Fiilî Harcama (Euro)	Fark (Yüzde)	Fark (Euro)
300.000	320.000	%6.6	20.000

Denetçi daha sonra fiilî rakamın kabuledilebilir limit içinde olup olmadığını değerlendirmelidir. Tahmin edilen rakam ile hesap rakamı arasındaki fark kabul edilebilir farktan düşük ise hesap rakamı kabul edilebilir limit içindedir.

Eğer finansal tablolardaki rakam bu limit içinde ise o takdirde denetçi rakamın doğru ve dayanağını oluşturan işlemlerin düzenli (mevzuata uygun) olduğuna epeyce kesin gözüyle bakabilir.

Hesap rakamı limitin dışında ise, denetçi açıklama yapmasını kurumun yönetiminden istemelidir. Denetçi, “Bu yıl yerel vergilerden elde edilen gelir niçin %45 yükseldi” türünden yönlendirici sorular yerine “geçen yıl yerel vergilerden elde edilen gelirleri hangi faktörler etkiledi” türünden açık sorulardan yararlanmalıdır.



Denetçi yöneticilerin farkı nasıl açıklayabileceklerini önceden düşünmeli ve dolayısıyla ilave açıklama ve kanıt isteyebilmelidir. Denetçi, kurumun farklılıkları nasıl açıkladığını çalışma kağıtlarında kayda geçirmeli ve açıklamanın kimin tarafından yapıldığını not etmelidir.

İdeal olanı, denetçinin iki ya da daha fazla tarafsız kişiyle görüşmek suretiyle yöneticinin açıklamalarını teyit etmesidir. Denetçi, ayrıca, yöneticinin açıklamalarının mantıklılığından emin olmasını sağlayacak araştırmayı yapmalıdır.

#### **Örnek**

Yerel vergiler bakımından hesaplardaki gelir 4.000.000 Euro, ana tahminimiz 2.750.000 Euro ise, o takdirde, denetçi 1.250.000 Euro (%45) fark için açıklama talep eder.

Eğer yönetici denetçiye artışın yıl içinde yani apartman dairelerinin inşa edilmesi nedeniyle meydana geldiğini bildirirse, denetçi kaç apartman dairesinin inşa edildiğini ve bu dairelerin ne zaman yerel vergi yükümlülüğüne girdiğini araştırmalıdır.

Denetçi 250 yeni apartman dairesinin inşa edilmiş olduğunu ve bu dairelerin yılın 6 ayı için yerel vergi ödemiş bulunduğunu öğrenirse, o takdirde, yönetici tarafından açıklanan fark 12.500 Eurodur. ( $250 \times 100 \times 6 / 12 = 12.500$ ).

Yönetici sapmayı bütünüyle açıklamamıştır ve dolayısıyla denetçi yöneticiden ilave açıklama talep etmelidir. Denetçi bunu bir sonuca ulaşmadan önce, çoğu defa birkaç kez yapar.

Eğer denetçi kabul edilebilir fark sınırları içinde bir tahmin yaparsa ve sonuç diğer kanıtlarla tutarlı ise, o takdirde, denetçi analitik prosedüre güven duyabilir. Tahmin ile hesap rakamı arasındaki fark kabul edilebilir farkı aşarsa ve denetçi başka tahmin oluşturamıyorsa o zaman kendisi analitik prosedüre dayanabilir. Bu takdirde denetçinin hesap rakamının önemli hatadan arî olup olmadığını test etmek amacıyla, tam miktarın doğrudan maddi doğruluk testine girişmesi gerekir.

Eğer denetçinin risk değerlendirmesi risk faktörünü 3 olarak veriyorsa ve denetçi analitik prosedüre güven duyabiliyorsa, doğrudan maddi doğruluk örnek büyüklüğünün hesaplanmasında risk faktörü 2 olarak kullanılabilir.

Denetçinin risk değerlendirmesi risk faktörünü 2 olarak veriyorsa ve denetçi analitik prosedüre güven duyabiliyorsa, tatmin edici analitik prosedür denetçiye daha az sayıda işlemi test etme imkânı verdiği için örnek büyüklüğünü hesaplamak için risk faktörü 0.7 olarak kullanılabilir.

### Örnek

B kurumunda ücretler hesap alanı 3 milyon Euro, kesinlik ise 35.000 Eurodur. Denetçi hem bünyesel riski hem de kontrol riskini vasat olarak değerlendirmiştir. Bu nedenle risk faktörü 2'dir.

Eğer denetçi bir parasal birim örneği seçmeyi düşünürse, örneği aşağıdaki şekilde hesaplar:

(Popülasyon değeri (Euro)/Kesinlik(Euro)x Risk faktörü = örnek büyüklüğü

$$(3.000.000/35.000) \times 2 = 171$$

Denetçi bir analitik prosedürü tamamlamış olur ve tahmin kabul edilebilir fark sınırları içindedir.

Denetçi analitik prosedüre dayanabilir ve örnek büyüklüğünü hesaplamak için Risk Faktörü 0.7 olarak kullanacak şekilde azaltabilir.

$$(3.000.000/35.000) \times 0.7 = 60$$

Not: Eğer denetçi parasal birim örneğini seçmede IDEA'dan yararlanıyorsa ve analitik prosedürün denetçi tarafından tamamlanmasından sonra tahmin kabul edilebilir fark sınırları içinde ise denetçi "Temel Kesinlik Değer Bıçması" girişini yüzde 67 yerine yüzde 23 olarak yapar.

Denetçi bir analitik prosedürü tamamlamış ve tahmin kabul edilebilir fark sınırları içinde olsa bile, denetçi, doğrudan maddi doğruluk testine ilişkin örnek büyüklüğünü hesaplamak için risk faktörünü 0.7'den daha küçük kullanmamalıdır.

Eğer analitik prosedür kabul edilebilir fark sınırları içinde kalan bir tahmin üretmiyorsa, o takdirde, prosedür, finansal tablolardaki araştırılması ve düzeltilmesi gereken muhtemel hatalara yöneltilir.

Yöneticinin, tahmin ile hesap rakamı arasındaki fark hakkındaki açıklamaları zaman zaman finansal tablolarda yer alan hataları gösterebilir. Bu tür durumlarda, denetçi, finansal tablolarda bir değişikliği kabul etmeden önce herhangi bir hatanın parasal değerini kontrol eder.

Analitik prosedürlerden, finansal tablolardaki rakamları tahmin etmede muhasebe sistemi dışındaki bilgilerin kullanılması mümkün olmadığı zaman da yararlanılabilir. Bu tür durumlarda analitik prosedürler daha az güvenilir ise de hâlâ güvenilir bir araçtır.

Bu tür durumlarda denetçi, finansal tablolardaki rakamı tahmin etmek için kurumun bütçesinden veya geçen yılın (enflasyona göre ayarlanmış) finansal tablolardaki rakamlardan yararlanabilirler.

### 1.6.3. İç Kontrolların Test Edilmesi

Her hesap alanına bağlı riskler vardır ve bunlar bünyesel riskler olarak adlandırılır.

<b>Örnek</b>	
Satın alınan mallar ve hizmetler bakımından az sayıda olmak üzere olası riskler ve kontroller aşağıda yer almaktadır:	
<b>Risk</b>	<b>Kontrollar</b>
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Alınmayan mallar için ödeme yapılması</li> <li>• Ödemenin yanlış kişiye yapılması</li> <li>• Ödemenin yanlış miktarda yapılması</li> <li>• Mallar ve hizmetlerle ilgili ödemenin mükerrer yapılması</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Ödemeler yapılmadan önce faturaların kontrol edilmesi</li> <li>• Görevlilerin ödemeleri nakit olarak yapmasının önlenmesi</li> <li>• Malları teslim alan görevli ile ödemeleri yapan kişi arasında yeterli görev ayrılığının bulunması</li> <li>• Çeklerin güvenli şekilde saklanması ve bunların kullanımının hesabının verilmesi</li> <li>• Mal ve hizmet satın alma sisteminden elde edilen çıktının muhasebe sistemi ile mutabıkının sağlanması</li> </ul>

Eğer denetçi kurumun iç kontrollerine dayanmanın mümkün olduğu kanaatinde ise, bu kontroller, yapılması olanaklı olduğu ölçüde, planlama aşamasında test edilmelidir. Bu denetçiye, bizzat denetim sırasında hangi çalışmaların yapılmasına karar vermeden önce, kontrolleri değerlendirme imkânı verir.

<b>Örnek</b>
Denetçi planlama aşamasında testten geçirmemesine rağmen kurumun iç kontrollerine dayanmayı düşünmektedir.
Denetim başlayınca, denetçi kontrollerin etkili bir şekilde işlemediğini ve bu kontrollara dayanılamayacağını farkeder. Bu durumda denetçi kontrol riskini yüksek olarak değerlendirir ve örnek hacmi de daha büyük olur. Ayrıca:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• Denetim planlama notu (memorandumu) yeni yaklaşımı ve örnek büyüklüklerini yansıtacak şekilde güncellenmelidir.</li> <li>• Denetçi daha büyük örnek seçmek için yeterli zamana sahip olmayabilir. Bu durum denetim ekibinin geri kalanının örnekleme tamamlayıncaya kadar yeteri kadar çalışma yapmaktan alıkoymaktadır.</li> <li>• Daha fazla denetim çalışması gerekir ve denetçi yeteri kadar kullanılabilir kaynağa sahip olmayabilir.</li> </ul>

Denetçi, bütün hesap alanlarında ya da bunlardan sadece bazılarında uygulamaya konan iç kontrollara dayanmanın mümkün olduğunu düşünebilir.

### Örnek

A kurumu çok iyi yönetilmektedir ve denetçi bütün hesap alanlarında iç kontrollara dayanabilir.

B kurumu daha az başarılı şekilde idare ediliyorsa da yöneticileri becerikli, ücret sistemine ilişkin kontroller mükemmeldir. Bu durumda denetçi, kurumun yerel sistemine ilişkin kontrollerine dayanmayı tercih eder ve gözden geçirilecek bütün diğer alanlarda detaylı maddi doğruluk testi yapmayı üstlenir.

### Kilit Kontrolların Kaydedilmesi

Eğer denetçi kontrollara dayanmayı düşünüyorsa, bunları kayda geçirir. Bunu yapmak için denetçi prosedür elkitaplarına ve kurumun kontrollerinin yer aldığı diğer dokümanlara başvurur.

Denetçi ayrıca:

- Yöneticilerin, işlemlerin doğru şekilde işlem görmelerini kontrol etmek için yararlandıkları mutabakatları ve raporları;
- Kontrollerin hataları nasıl önlediğini ve/veya ortaya çıkardığını;
- Hatalar bulunduğu anda kurumun verdiği tepkiyi

kayda geçirir.

### Kilit Kontrolların Test Edilmesi

Denetçi öngördükleri gibi çalıştıkları, denetim yılı süresince işledikleri ve kurumun kapsamını hedeflediği bütün işlemleri kapsadıkları hakkında kanıtlar elde etmek amacıyla kontrolleri testten geçirir. Denetçi kontrollerin yöneticilerin hataları düzeltmeleriyle sonuçlanıp sonuçlanmadığını da kontrol eder. Denetçi kontrol testlerini risk değerlendirmesi sırasında belirlediği önemli spesifik riskleri hafifleten kontroller üzerinde yoğunlaştırır. Önemli etki yaratmayan risklerle ilgili kontrollerin değerlendirilmesi, kaydedilmesi ve test edilmesi verimsiz olur.

#### *Kontrol test programı*

Denetçi, kontrolleri test etmeden önce **bir kontrol test programı** hazırlar. Bu program:

- test edilecek kontrolü;
- denetçinin elde edeceği kanıtları;
- örnek büyüklüğü de dahil olmak üzere denetçinin yapmayı planladığı testin kapsamını gösterir.

Denetçi, ayrıca, neyin bir kontrol yetersizliğini oluşturduğunu ve hangi sayıda yetersizliğin tolere edilebileceğini belirtmelidir.

## Denetçinin Kontrolleri Hangi Yöntemlerle Test Edebileceği

Denetçi kontrolleri personeli gözlemek ve onlara sorular sormak suretiyle test edebilir. Denetçi, kontrollerin belli bir tarzda yürütülüp yürütülmediği şeklindeki yönlendirici sorudan çok prosedürlerin nasıl icra edildiğini sorar. Denetçi gözlemlediği ile görevlilerin kendisine söylediği arasındaki tutarsızlıkları araştırır. Kendi başına bu, kontrollerin bütün yıl boyunca işlediği hakkında yeterli kanıtlar sağlayamaz.

Bu nedenle denetçi bütün yıl zarfında işlediğini teyit etmek üzere dokümanları ve raporları inceler.

Örneğin, denetçi;

- Yöneticilerin yetki vermiş oldukları işlem veya onaylamış buldukları mutabakatları kontrol eden dokümanları;
- Gözden geçirme raporlarını ve bunun sonucuna göre yöneticilerin nasıl tavır aldıklarını inceleyebilir.

Kontrollerin nasıl işlediği konusunda belgeye dayalı kanıtlar yoksa, denetçi bu kontrollerin yeniden icrası gibi bir yola da gidebilir.

### Örnek

Bir kurum personeline her ay ödeme yapmaktadır. Ücret sistemi ile muhasebe sisteminin her ay mutabakatının sağlandığına ilişkin bilgiler önemli bir kontroldür. Hiç bir mutabakat bulunmasa da mutabakatın yapıldığından emin olmalıdır. Bu nedenle denetçi ücret sistemine ilişkin veriler ile muhasebe sistemi arasında mutabakatı sağlar.

Eğer kontroller çok sayıda tekil işlem üzerinde etkili ise, denetçi sadece bu işlemlerin bir örneğini inceler.

### Örnek

Bir kurum her yıl mal ve hizmetler alımına ilişkin binlerce faturayı işleme tabi tutmaktadır. Denetçi, bütün faturaların onaydan geçirilmesi şeklindeki kontrolün öngörüldüğü gibi işleyip işlemediğinden emin olmak ister. Dolayısıyla denetçi faturaların bir örneğini testten geçirir.

Denetçiler istatistiksel örnek seçmeyi tercih ederler ve genellikle basit tesadüfi örneklemeden yararlanırlar. Parasal Birim Örnekleme kontrol testleri bakımından uygulanmaz. Bunun nedeni kontrollerin sadece yüksek değerli işlemlere değil, bütün işlemlere uygulanmasıdır.

Eğer istatistiksel yöntemler uygulanabilir değilse, denetçi test edilecek örneğin seçiminde kendi değer hükmünden yararlanır.

Denetçi test adedi ve türü hakkında karara varır. Örneğin, yapılmış bir mutabakatın teyit edilmesine veyahut o mutabakatın yeniden icrasına karar verebilir.

Bir kontrol ne kadar az sıklıkla işlerse (örneğin, her işleme uygulanan kontrolden çok aylık mutabakat) teste olan ihtiyaç o kadar az yoğunlukta olur. Denetçi kontrolü işlediği her seferinde veya işlediği seferlerin çoğunda test edebilir. Kontrol çok sayıda işlemi kapsıyorsa, veyahut nitelikleri veya konteksleri itibariyle önemli olan işlemleri içeriyorsa denetçi bu şekilde işlem yapar.

Kontrolların yeni baştan icrası kanıtlayıcı belgelerin incelenmesindekinden daha güvenilir kanıtlar sağlar. Denetçiler çoğu kez, kontrolların yeni baştan icrasını ve belgelerin incelenmesini biraraya getirerek uygularlar.

#### **Örnek**

Bir kurum her ay banka bildirimleri ile muhasebe sistemi arasında mutabakatını sağlamaktadır. Denetçi bir ay açısından mutabakatı yeniden icra etmeye ve gerektiği şekilde ve gecikmeksizin yapılmış olup olmadıklarını görmek üzere, diğer aylarda mutabakatın yapılmış olduğunu gösteren belgeleri incelemeye karar verebilir.

**Ek C**'de denetçilerin kontrolları hangi yöntemlerle test edebileceğinin spesifik örnekleri yer almaktadır.

#### *Örnek büyüklükleri*

Eğer denetçi, önemlilik seviyesini aşan bir alanı kapsayan kontrolları test ediyorsa, genellikle 50'lik bir örnek testten geçirilir.

#### **Örnek**

Bir kurum her yıl ücretler için 4 milyon Euro harcamaktadır. Yönetici tarafından yetki verilen ödeme oranı kontrollardan birisidir. Önemlilik 2 milyon Eurodur. Bu kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediğinden emin olmak üzere denetçi 50 çalışan bakımından test yapar.

Eğer tek bir test başarılı sonuç vermezse, 30'lu bir örnek teste tabi tutulur. İkinci testin sonucu da başarılı olmazsa, denetçi kontrollara dayanamayacağı kararına varır ve kontrol riskini yeniden yüksek olarak değerlendirir.

Denetçi önemli miktarı kapsamayan kontrolları test ediyorsa, o takdirde 30'lu ikinci bir örnek testten geçirilir.

#### **Örnek**

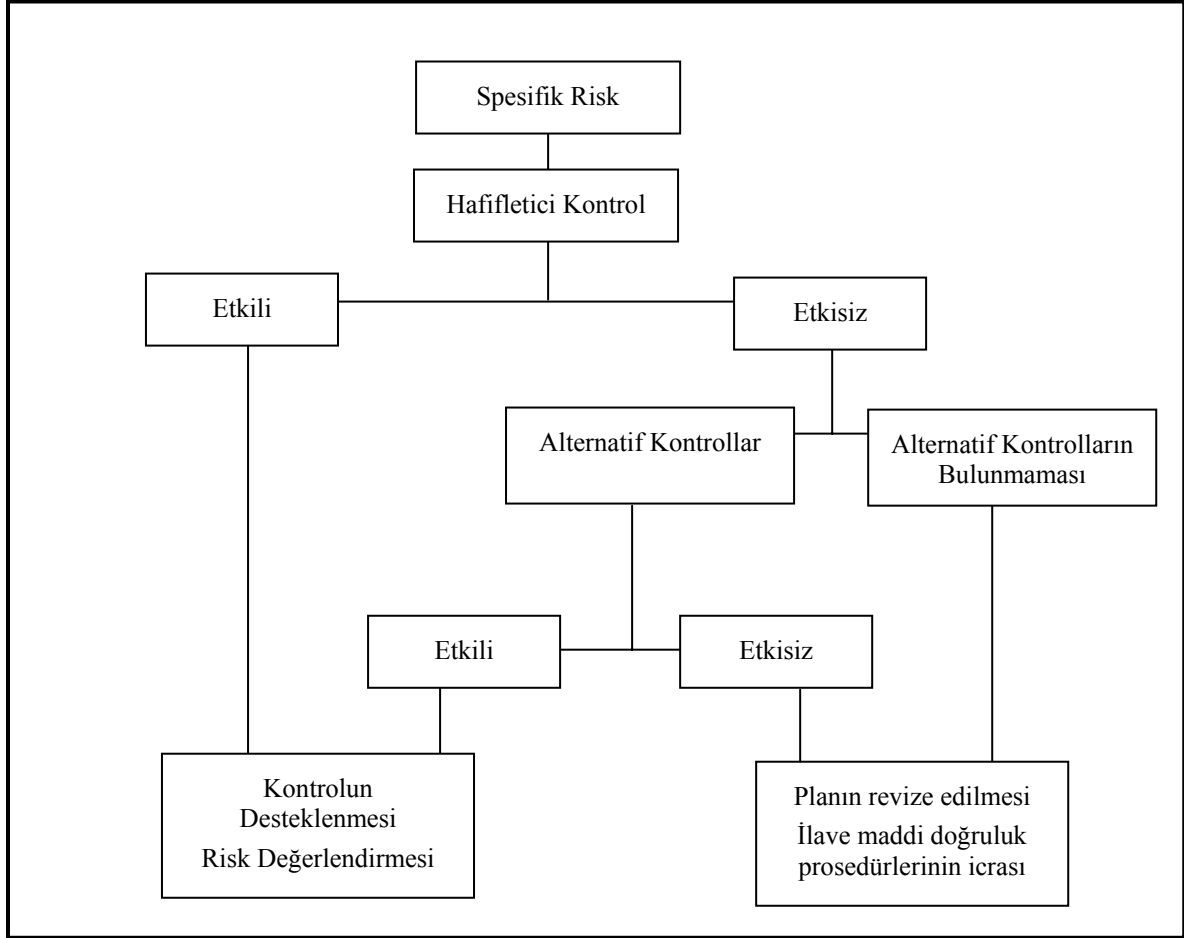
Bir kurum her yıl ücretler için 4 milyon Euro harcamaktadır. Denetçi yılı içinde kuruma katılmış kişiler açısından test yapar. Yeni personel olarak 180 kişi bulunmaktadır. Bu yeni personele yapılan ödeme toplamı 360.000 Eurodur. Önemlilik ise 2 milyon Eurodur.

Kontrollardan birisi, kişinin yöneticisi tarafından bu kişiye kurumca ödeme yapılması için imzaladığı formdur. Denetçi bu kontrolün etkili bir şekilde işleyip işlemediğinden emin olmak üzere 30 yeni çalışan açısından test yapar.

Eğer tek bir test başarılı sonuç vermezse, denetçi 20’li ikinci bir örnek seçer. İkinci testin sonucu da başarısızsa, denetçinin kontrollara dayanması mümkün olmaz.

Denetçi kontrolların öngörüldüğü gibi işlediğini tespit etmişse, diğer kontrolların testten geçirilip geçirilmeyeceğini değerlendirir. Alternatif kontroller belirleyemiyorsa veyahut alternatif kontroller verimsizse, o takdirde denetçi kontrol riskinin yüksek olduğu sonucuna varır. Bu, genellikle, daha fazla maddi doğruluk testi yapılması anlamına gelir.

### Kontrollar öngörüldüğü gibi işlemiyorsa yapılacak iş



Diyagram, denetçinin kontrolların öngörüldüğü gibi işlemediğini saptadığı durumlardaki yararlanabilir seçenekleri göstermektedir.

#### 1.6.4. Başkalarının Çalışmalarından Yararlanılması

İç denetim, diğer dış denetçiler veyahut da arazi ve bina değerlemeleri yapan vasıflı eksperlerin veya değerlemeciler tarafından derlenen kanıtlardan yararlanılması verimli olabilir. Bu durumda, denetçinin, varacağı sonuçlardan sorumlu olması hâlâ devam etmektedir. Bu nedenle denetçi başkaları tarafından denetlenen kanıtlara dayanmadan önce bunların güvenilirliğinden emin olmalıdır.

İç denetim, iç kontrollerin etkili şekilde işleyip işlemediği veyahut incelemiş olduğu hesap bakiyelerinin doğruluğu hakkında kanıtlar sağlayabilir.

Denetçi iç denetim çalışmalarına dayanmadan önce iç denetimi değerlendirir. Denetçi bunu planlama aşamasında yapar. Denetçi ilkin iç denetimin bağımsızlığını, statüsünü, kaynaklarını ve kalitesini değerlendirir:

- İç denetimin bağımsızlığı: (hat yönetiminden ve günlük faaliyetlerden bağımsız bir iç denetim fonksiyonu bulunmakta mıdır?)
- İç denetimin statüsü: (İç denetim üst yönetime doğrudan rapor vermekte midir? Yönetimin iç denetimin tavsiyelerine cevap vermesi veya onun tavsiyelerine göre tedbir alması zorunlu mudur? İç denetim tam kapsamlı çalışmalar yürütmeye yetkili midir yoksa çalışma alanı sınırlı mıdır?)
- İç denetimin kaynakları: İç denetim fonksiyonunu yönetecek ve yürütecek uygun vasıflı yeteri kadar personel var mı?
- İç denetim kalitesi: İç denetimin çalışmaları gerektiği gibi planlanmakta, gözetime tabi tutulmakta, gözden geçirilmekte ve dokümanite edilmekte midir?

Eğer denetçi iç denetim fonksiyonunun gerekli bağımsızlıktan, statüden veya kaynaklardan yoksun olduğu sonucuna varırsa, veyahut iç denetimin çalışmalarının kalitesinden şüphe duyarsa, o takdirde onun çalışmalarına dayanmaz. Denetçi iç denetimin yeterli bağımsızlığa, statüye, kaynaklara ve vasıflara sahip olduğu kanaatine ulaşırsa, yararlanmayı düşündüğü çalışmaları güvenilir olup olmadığını anlamak üzere inceler. Denetçi:

- Yöneticilerin, gözlemcilerin ve personelin ehliyetli olup olmadıklarını;
- Yöneticinin/gözetimcinin incelemesinin kapsamını;
- Kanıtların sonuçları destekleyecek yeterlilikte olup olmadığını değerlendirir.

Denetçi, ayrıca, sınırlı sayıda test yapar veya bazı iç denetim çalışmalarını yeniden icra eder.

Eğer denetçi, diğer dış denetçilerin çalışmalarından yararlanmayı düşünüyorsa, diğer denetçilerin mesleki niteliklerini, birikimlerini ve diğer kaynakları değerlendirir. Denetçi, diğer denetçilerin yüklenim koşullarının kendi amaçları bakımından yeterli olduğundan emin olmalıdır. Ayrıca denetçi diğer denetçilerin kendilerinden beklenenleri tam anlamıyla anlamış olduklarından emin olmalı ve onların çalışmalarından yararlanıyor olmanın bilincine sahip bulunmalıdır. Denetçinin diğer denetçilerin çalışmalarından kaynaklanan önemli bulgulara erişmesi ve onların çalışmalarının kendi amaçları bakımından uygun olup olmadığını değerlendirmesi gerekir. Denetçi diğer denetçilerin çalışmalarını bir çok yoldan değerlendirebilir. İlişki kurulması ve müzakerede bulunulması, diğer denetçilerin prosedürleri hakkında yazılı özet bilgi alınması (ki bu, soru kağıdı veya kontrol listesi formunda olabilir) ve onların çalışma kağıtlarının incelenmesi bunun örnekleri arasındadır.



## 1.7. Planlama Notunun Hazırlanması

Denetçi planlama notunda (planning memorandum) denetim amaçlarını belirlemede ve bu amaçlara nasıl ulaşılabileceğini göstermede yararlanır. Planlama notu, ayrıca, denetimin seyrinin izlenmesinde bir aracı olarak işlev görür ve denetim çalışmalarının üstün kalitede ve profesyonelce yerine getirilmesini teşvik eder.

### 1.7.1. Planlama Notunun Öğeleri

Amaca uygun bir planlama notu 5 veya 6 sayfalık özlü bir dokümandır. Not, gerçekleştirilen planlama çalışmalarını özetler. Çalışma kağıtlarına yapılan çapraz atıfları gösterir ve aşağıdaki bölüm başlıklarına göre kaleme alınır:

- **Arkaplan.** (denetlenen kurum hakkında bilgi)
- **Önemlilik.** (denetçinin belirlediği genel önemlilik seviyesi ve istisnalar. İstisnalar, örneğin, denetçi bazı rakamlar bakımından ayrı, daha düşük önemlilik seviyesi belirlemişse söz konusu olur)
- **Risk değerlendirme.** (incelenen alanlardan her biri için uygulamaya konan kontrollerle birlikte kendisinin kontrol ortamı hakkındaki görüşü dikkate alınmak suretiyle denetçinin risklerle ilgili değerlendirmesi)

- **Denetimin amaçları** Bunlar aşağıdaki amaçları içermelidir:

<i>Genel Amaçlar</i>	Sayıştay Kanununun ilgili hükümlerini gösterir. Örneğin, spesifik yasa hükümleri Sayıştaya devlet harcamalarının, toplanan vergilerin, özelleştirmenin ve AB Fonlarının denetimi yetkisini vermektedir.
<i>Ana Amaçlar</i>	Bu, finansal tabloların doğruluğu ile bu tabloların dayanağını teşkil eden işlemlerin yasallığı ve düzenliliği olabilir.
<i>Spesifik Amaçlar</i>	Ana amaca ilaveten yapılacak denetim çalışmalarını gösterir. Örneğin, görevlilerle ilgili suçlamaların soruşturulması veya önceki yılda yapılan bir tavsiyenin izlenmesi bu bağlamdadır.

- **Denetim yaklaşımı.** maddi doğruluk testinin büyüklüğü dahil olmak üzere yapılacak testleri özetler (Aşağıdaki örneğe bakın). Bu bölüm, şu veya bu biçimde uygulanması söz konusu ise, denetçinin uygulamayı düşündüğü analitik prosedürlerin büyüklüğünü (kapsamını) de içerir. Analitik prosedürlerden yararlanılması düşünülüyorsa, denetçi bu yolla test etmeyi planladığı muhasebe rakamını saptar ve tahmini nasıl yapacağını belirler. Örneğin, ücretlerin test edilmesi bakımından denetçi, tahmini yapmak için personel kayıtlarından ve ücret oranlarından yararlanır ve dolayısıyla yararlanmayı düşündüğü bilgi kaynaklarını not eder.

<b>Örnek</b>					
<b>Hesap Alanı</b>	<b>Popülasyon Değeri</b>	<b>Popülasyon Sayısı</b>	<b>Örnekleme Metodu</b>	<b>Popülasyon değerinin bir yüzdesi olarak örnek büyüklüğü</b>	<b>Popülasyon sayısının bir yüzdesi olarak örnek büyüklüğü</b>
<b>Gayri menkul vergi mükellefleri</b>	300.000	10.200	Tesadüfi Örnekleme	%20	%23
<b>Ücretler-İşe başlayanlar</b>		40	Tesadüfi Örnekleme	%25	%20
<b>Ücretler-Ayrılanlar</b>		12	Tesadüfi Örnekleme	%50	%50
<b>Ücretler-Ödemeler</b>		1.200	Parasal Birim Örnekleme	%10	%15
<b>Mal Alımı-10.000 Euro üzerindeki ödemeler</b>			Yüzde 100 Test		
<b>Mal Alımı-Diğer</b>			Parasal Birim Örnekleme	%10	%20

- **Kaynaklar ve takvim.** Bu bölüm, denetim çalışmalarına ne zaman başlanacağını ve bu çalışmaları ne zaman bitireceğini, ekibin denetlenen kurum ofislerinde kaç gün çalışacağını, çalışmalarını (gerekliyorsa BT uzmanları veya dış eksperler dahil olmak üzere) kimlerin yürüteceğini ve bu kişilerin sorumluluklarının neler olacağını gösterir. Bölümde, seyahat masrafları ve (gerekliyorsa) diğer masraflarla ilgili bütçe teklifi yer alır. Bölümde, ayrıca, önemli kilometre taşları gösterilir. Bu kilometre taşları şunlardır: taslak raporun gözden geçirilmesi ve imzalanması için direktöre hangi tarihte verileceği; denetlenen kurumun görüşlerinin ne zaman değerlendirileceği; taslak raporun (gerekliyorsa) ne zaman üyeye verileceği ve nihai raporun dağıtımının hangi tarihte yapılacağı.
- **Denetlenen kurumda temas kurulacak önemli kişiler.** (isimleri, çalıştıkları birimler, posta adresleri, telefon numaraları ve e posta adresleri dahil olmak üzere, denetlenen kurumdaki önemli kişi ya da kişilerin liste halinde not edilmesi)

Denetim planının yönetimin iki kademesi, örneğin, Direktör ve Üye veyahut Direktör Yardımcısı (veya ekip yöneticisi) ve Direktör tarafından gözden geçirilmesi, onaylanması ve imzalanması gerekir.

Planlama sırasında denetçi denetim programlarını hazırlar. Bu programlar her bir denetim icrası ile ilgili olarak denetçinin neyi test edeceğini gösterir.

**Örnek**

Aylık çizelgesinden ücret işlemlerinin seçilmesi ve aşağıdaki hususların kontrol edilmesi:

- personel kayıtlarına göre ödeme yapılanın kurumun personeli olup olmadığı (V, D)
- onaylanmış oranlara ve yetkilendirmelere uyulup uyulmadığı (Ö, D)
- ödemenin, ilgili vergilerin ve sosyal güvenlik primlerinin doğru şekilde hesaplanıp hesaplanmadığı (Ö)
- ödemenin defterde doğru yere işlenip işlenmediği (S)  
işe yeni başlayanların bir örneğinden hareketle personel kayıtlarına bakılarak atama tarihi doğrulanır ve ödeme periyodu ile mukayesesi yapılır (E, D)

<b>Eksiksizlik - E</b>	<b>Ölçüm - Ö</b>	<b>Sunum (beyan) - S</b>
<b>Vuku bulma - V</b>	<b>Düzenlilik - D</b>	

Herhangi bir tanesini hazırlamadan önce denetim programlarının örneklerine bakılması yararlı olur. Denetçi, denetim amaçlarını gerçekleştirecek ve ilgili bütün denetim iddialarını karşılayacak testleri seçer (veya, istisnai olarak oluşturur).

Denetçinin spesifik riskler belirlemiş olduğu, yönetimin bu alanda yeterli kontrollara sahip olmadığı kanaatine vardığı hallerde, kendisinin maddi doğruluk testlerinin bu riskleri ele aldığından emin olması gerekir.

Denetim programında denetçi:

- testin amacını;
  - neyin bir hata oluşturduğunu;
  - kapsama alınacak ana kütle (popülasyonu)
- belirlemelidir.

## 1.8. Planlama notunun gözden geçirilmesi

Direktör, planlanmış çalışmaların denetim amaçlarını gerçekleştirecek yeterlikte olduğunun saptanmasından sorumludur. Direktör, planın politikalara ve standartlara uygun bulunup bulunmadığını, önemli takdirlerin olup olmadığını ve çalışma kağıtlarında bu takdirlerin gerekçelendirilip gerekçelendirilmediğini kontrol eder. Örneğin, önemlilik seviyesini ve risk değerlendirmesini dikkatlice inceler. Bu takdirler, ne miktarda çalışma yapılacağını önemli ölçüde etkiler. Direktör, ayrıca, planlanmış maddi doğruluk analitik prosedürlerinin üzerinde iyice düşünülmüş prosedürler olup olmadığını değerlendirebilir. Eğer direktör planlama notunu yeterli görüyorsa, onu onaylar, Yeterli görmüyorsa, ekip ile meseleleri müzakere eder ve ekipten planı değiştirmesini ister.

## 2. Kısım: Denetimin İcrası

El Kitabının bu kısmında:

- Denetçinin sonuçları nasıl değerlendireceği (El Kitabının 1. Kısmında denetim amaçlarını gerçekleştirmek için uygulayabileceği denetim prosedürleri açıklanmaktadır.)
- Önemli konuların, tespit edildiğinde gecikmeden yönetime bildirilmesi gereği,
- Çalışma kağıtlarının işlevi ve içeriği

açıklanmaktadır.

### 2.1 Denetim sırasında saptanan hataların ve kontrol yetersizliklerinin değerlendirilmesi ve nedenlerinin incelenmesi

Denetçi, yapılan çalışmalar sırasında ortaya çıkarılan hataları değerlendirir. Denetçi bu değerlendirmeyi hataların görüş üzerindeki etkisini ölçebilmek ve yapılması gerekebilecek ilave çalışmaları hesaplayabilmek için yapar. Bu değerlendirme, denetçinin çalışmaları sonuçlandırmaya yetecek kanıtlara sahip olmadan denetimi tamamlama riskini azaltır.

Hataları veya kontrol yetersizliklerini tespit eder etmez denetçi bunların nasıl ve niçin vuku bulmuş olduğunu araştırır. Test –özellikle kilit veya yüksek değerli kalemlerin testi- sırasında ortaya çıkarılan hatalar temelindeki bir zayıflığı akla getirebilir ve denetçinin risk değerlendirmesini revize etmesi sonucunu doğurabilir.

Denetçi, ayrıca, tespit edilen hatalardan hata tahminini güncellenmek için yararlanabilir. Eğer önemlilik temeli denetçinin planlama aşamasında beklediği yüzde 10'dan daha yukarı çıkıyor veya daha aşağı iniyorsa, denetçi önemlilik seviyesinde değişiklik yapar.

Eğer denetçi risk değerlendirmesini, hata tahminini veya önemlilik seviyesini değiştirirse, değişikliği ve gerekçelerini çalışma kağıtlarında kayda geçirmelidir. Denetçi, doğrudan maddilik testi ile ilgili örnek büyüklükleri üzerindeki etkiyi hesaplamalıdır. Plandaki değişiklikler direktör tarafından gözden geçirilmeli ve onaylanmalıdır.

### 2.2 Önemli konuların denetim sırasında denetlenen kuruma bildirilmesi

Denetçiler, kontrol zayıflıkları, kayıtların muhafazasındaki yetersizlikler, hatalar ve hileli davranışa, dürüstlük eksikliğine veya yolsuzluğa işaret eden durumlar karşısında daima dikkatli olmalıdırlar. Artan bir hileli davranış riskine işaret eden denetim sırasında belirlenmiş faktörler kapsamına şunlar girmektedir:

- Kanıtlayıcı belgeler olmaksızın yapılan ödemeler, sıra dışı mahallere (örneğin yabancı ülkelere) veyahut gerçek olma olasılığı bulunmayan veya bilinmeyen tedarikçilere yapılan ödemeler,
- Düzensiz kayıtlar, özellikle gerçekleşmemiş mali mutabakatın söz konusu olduğu veya mali mutabakatın başka görevleri olan kişi tarafından yapıldığı durumlar,
- Önemli belgelerin kaybolması veyahut belgelerin “kazaen” tahrip edilmiş olarak gözüktüğü durumlar dolayısıyla yarım kalan denetim izi. Ekstra belge kopyalarının bulunduğu durumlarda aksi de bir uyarı işaretidir.
- Yöneticilerin, kendi çalışanlarının tamamen güvenilir olduğunu gerekçe göstererek, yolsuzluk (hileli davranış) sorunlarının bulunmadığında ısrar etmeleri,
- Önemli bir görevlinin –bu tür bir görevlinin özellikle bütün satın alma kararlarını verdiği durumlarda- kendi alanında takdir edilen bir uzman olmasına rağmen müdahaleler karşısında sinirlenmesi,
- Hiç kimsenin, hatta yöneticinin çalışmalarla ilgili aşamaları ve bağlantıları anlamış gözükmemesi.

Denetçi;

- önemli kontrol aksaklıklarını saptarsa,
- finansal tablolar üzerindeki olası etkisi önemsiz olsa bile, hileli davranışın mevcut olabileceğinden şüphe duyarsa,
- hileli davranış veya önemli hata tespit ederse,

gerçeklere dayalı bulguları mümkün olan en kısa sürede yönetime bildirmelidir.

Denetçi, kurumun yöneticilerinden kimin hakkında hileli davranış veya önemli hata bildirimde bulunması gerektiğini dikkatlice değerlendirmelidir. Hileli davranış bakımından denetçi üst yöneticilerin ilgili olmaları olasılığını değerlendirir. Hileli davranış içeren çoğu durumda meselenin suça karıştığı düşünülen kişilerden sorumlu, daha üstteki kurum yönetim kademesine bildirilmesi uygun olur. Eğer denetçi, sonuçta, kurumun genel yönetiminden sorumlu kişilerden kuşkulanyorsa normal olarak uyulacak prosedürlerin belirlenmesine yardımcı olmak üzere, hukuki görüş sağlama yoluna gider.

### **2.3 Denetim prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi**

Denetçi, finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşmak için denetim prosedürlerinin sonuçlarını değerlendirir. Denetçi, finansal tabloların, bu tabloların kullanıcılarını yanıltablecek önemli seviyede bir hata içerip içermediğini öğrenmeye çalışır.

Denetim prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi denetim yargısına dayanır. Sonuçların değerlendirilmesi bütün ekip tarafından yapılmalı ve gözden geçirilebilmesini sağlamak amacıyla açık ve seçik bir şekilde belgelenmelidir. Bu önlemler, finansal tabloların tasdikinden önce bütün önemli konuların gerektiği şekilde teminine yardımcı olur.

Denetçi, tek tek her hesap alanı bakımından ve bir bütün olarak finansal tablolar açısından denetim çalışmalarının sonuçlarını değerlendirir. Denetçi doğrudan maddilik testi aracılığıyla bulunan hataların değerlendirmesini yapar. Denetçi, ayrıca, analitik prosedürlerin sonuçlarını

ve denetim icra aşamasında gerçekleştirilen kontrol testlerini değerlendirir. Denetçinin genel değerlendirmesi, finansal tablolar hakkında genel bir görüş sağlamak amacıyla birlikte kullanılan bütün denetim güvence kaynaklarını kapsamalıdır. Bu çalışmaların, mümkünse, planlama sırasında gerçekleştirilmesi arzu edildiğinden, denetçilerin analitik prosedürleri ve kontrol testlerini nasıl değerlendireceklerine ilişkin yol gösterici bilgiler 1.6 no'lu bölümde yer almaktadır. Özetle:

<p><b>Analitik prosedürlerin değerlendirilmesi</b></p>	<p>Eğer analitik prosedür kabul edilebilir fark sınırları içerisinde bir tahmin ortaya koyuyorsa, o takdirde denetçi planlanmış güvenceyi kabul edebilir. Analitik prosedür kabul edilebilir fark sınırları içinde bir tahmin üretmiyorsa, o takdirde denetçi planlanmış güvenceyi kabul edemez ve güvence sağlayacak alternatif denetim prosedürlerini seçmelidir. Bu, genellikle, daha fazla doğrudan maddilik testi anlamına gelir. <b>Kabul edilebilir fark ister açılışın ister açılmasın, tahmin ile hesap rakamı arasındaki fark bir hata değildir. Bu fark genel hata değerlendirmesine dahil edilmemelidir.</b></p>
<p><b>Kontrol testlerinin değerlendirilmesi</b></p>	<p>Eğer denetçi kontrollerin öngörüldüğü gibi işlenmemiş olduğunu saptarsa, diğer kontrollerin test edilip edilemeyeceğini değerlendirir. Alternatif kontroller belirlenemiyorsa veyahut alternatif kontrollerin etkisiz olduğu ortaya çıkmış ise denetçinin planı revize etmesi gerekir. Bu, genellikle, daha fazla maddilik testi demektir. <b>Denetçinin kontrol testleri başarısızsa, bu durum, test edilen hesap alanında, kaçınılmaz olarak, parasal hata veya düzensizlik (irregularity) olacağı anlamına gelmez. Örneğin, kişilerin ücretleri üzerinde aylık varyans analizi yapılmıyorsa, bu durum, o aya ait ücret bordrosunun hatalı olması demek değildir.</b></p>

Hataların değerlendirilmesiyle ilgili pek çok sayısal mukayese unsuru bulunmaktadır. Denetçi nitel kanıtları da dikkate alır. Örneğin, hataların etkisini değerlendirirken denetçi sadece değer itibarıyla önemliliği değil, ama aynı zamanda bağlam ve nitelik itibarıyla önemliliği göz önüne alır.

## 2.4 Doğrudan maddilik prosedür sonuçlarının değerlendirilmesi

Denetçinin maddilik test sonuçlarını nasıl değerlendireceği örnekleme tekniklerinin mi örnekleme dışı tekniklerin mi kullanılmış olduğuna bağlıdır.

### 2.4.1 İşlemlerden örnekler alınıp incelenmediği durumlarda maddilik prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi

Bunlar yüzde 100 teste tabi kalemlerden ve önemli ve yüksek değerli kalemler olarak test edilen işlemlerden oluşmaktadır. Hatanın etkisi incelenen belli kalemlerle sınırlı olduğu için, denetçi bu test sonucu ortaya çıkardığı hataların teşmilini (ekstrapolasyonunu) yapmaz. Zira, popülasyondaki bütün kalemler test edilmiş olduğundan denetçi hatanın büyüklüğünü bilmektedir.

### 2.4.2 İşlemlerden örnekler alınıp incelenmediği doğrudan maddilik prosedürleri sonuçlarının değerlendirilmesi

Eğer denetçi örnekte hatalar bulursa, bir bütün olarak popülasyondaki hata düzeyi hakkında tahminde bulunur. Denetçinin bunu nasıl yapacağı kendisinin parasal birim örneğini veya parasal olmayan birim örneğini (örneğin basit tesadüfi örneği) seçmesine bağlıdır. Parasal birim örneğinde işlemler kendi büyüklüklerine göre seçilir. Denetçi, sadece işlem büyüklüğü ile değil, ama aynı zamanda incelenmekte olan alanın toplam değeri ve alınan örnek büyüklüğü ile ilişkili olarak bulunan hataların teşmilini (ekstrapolasyonunu) yapar. Parasal olmayan birim örneğinde denetçi, test için seçilen örneğin toplam değerinin yüzdesi olarak hata oranını hesaplar ve hesap popülasyonuna teşmilini yapar. Bu olayda denetçi, test edilen örneğin popülasyon içindeki bütün kalemleri temsil ettiğini varsayar.

**Denetçi, genellikle, teşmil edilen hataya dayanarak görüşünü şarta bağlamaz. Eğer değerlendirme teşmil edilen hatada önemli bir düzeyi gösteriyorsa, denetçi fiili hata seviyesini rakamlandırmak için ilave denetim çalışması yapılması hususunu dikkate alır.**

### Parasal birim örnekleri test sonuçlarının değerlendirilmesi

Parasal Birim Örnekleri, genellikle, örnek testinin, değerlendirilen hata riskinin maaş veya emekli aylığı denetimi örneğinde olduğu gibi, düşük seviyede bulunduğu çok fazla sayıda, düşük değerli, homojen işlemler serisine uygulanmasına yönelik denetimlerde kullanılır.

Parasal Birim Örnekleme tedavüldeki para birimi örneklemesine dayanır. Denetçinin örneği alınan her bir kalemdeki hatanın ne kadar olduğunu belirlemesi, daha sonra da bunu hesap alanı popülasyonundaki her bir örnekleme aralığını kapsayacak biçimde teşmil etmesi gerekir. Bu tür hatanın hesaplanmasına yardımcı olacak bir örnek aşağıda yer almaktadır.

**Örnek**

Avrupa Birliği Bakanlığının işletme masraflarını test etmek üzere türetilmiş bir parasal birim örneğiniz bulunmaktadır. Örnekleme aralığı 250,000 Euro'dur. Test ettiğiniz örnek kalemi Avrupa Komisyonu Enformasyon Bültenine ilişkin 4,000 Euro'luk bir faturadır. Faturayı kontrol ederken yanlış kur üzerinden çevrildiğini ve 2,680 Euro yerine 120,000 Euro eksiğiyle deftere geçirildiğini tespit ettiniz.

	(a)	(b)	(c)	(d)	(e)	(f)
Çalışma Kağıdı Dosyası Referans	Defter Değeri	Denetimde Tespit Edilen Değer	Hata (a-b)	Etkileme (c/a)	Teşmil Edilen Hata	Denetlenen Kurumun Düzeltmesi
	€	€	€		€	€
<b>Örneklenen Kalemler</b>						
C.2PS	2560	2680	-120	0.046875	-11718.75	0
	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
	0	0	0	0	0	0
<b>Örnek Hata Toplamı</b>	2560	2680	-120	0.046875	-11718.75	0

Teşmil edilen hata 11719 Euro'dur. Hata işlemin defter değerinin (yani, denetçi tarafından belirlenen değer yerine defterde kayıtlı değer) yüzdesi olarak belirlenmiştir. Bu "etkileme" olarak ifade edilmekte ise de, aslında, hata oranı örnek kalemi etkilemektedir. Test edilen kalem bir bütün olarak örnekleme aralığını temsil ettiği ve tespit edilen hatanın aralıkta aynı oranda yinlendiği varsayıldığı için bu oran, ortalama örnekleme aralığıyla çarpılır.

**Basit tesadüfi örneklerin ve diğerlerinin test sonuçlarının değerlendirilmesi**

Kalemler homojen olmadığında ve daha yüksek risk bulunduğu ahvalde denetçi genellikle basit tesadüfi örneklemeden yararlanır.

Hataları değerlendirmek için denetçi, teşmil yapmadan önce, test edilen işlemlerin toplam değerinin yüzdesi olarak ne miktarda hata bulunduğunu belirler.

**Örnek**

Denetçi, ulusal kültür kurumlarına bağışlar sistemine sahip Maliye Bakanlığında bağışları testten geçirmektedir. Denetçi, basit tesadüfi örneklemeden yararlanarak seçilmiş kalemleri test etmektedir. Denetçi, çocuklar için kültür enstitüsüne ödenen bağışla ilgili kayıta 4,050 € yerine 4,550 € yazılması şeklinde bir hata tespit etmiştir. Örneklenen işlemlerin (18 kalem) toplam değeri 126,520 Euro olup, yıl içinde ödenen bağışların toplam değeri 3,300,550 Euro'dur.



Çalışma Kağıdı Dosyası Referans	TEŞMİL EDİLEN VE BİLİNEN HATALAR	(a)	(b)	(c)	(d)
		Defter Değeri	Denetimde Tespit Edilen Değer	Hata (a-b)	Denetlenen Kurumun Düzeltmesi
		€	€	€	€
Örneklenen Kalemler					
C.3.PS	Çocuklar İçin Kültür Enst.	4550	4050	500	0
		0	0	0	0
		0	0	0	0
		0	0	0	0
		0	0	0	0
	<b>Örneklenen Kalemler Toplamı</b>	4550	4050	500	0
Hata oranı, 126,520 Euro'luk bir örnekte 500 Euro (aşırı beyan) veya yüzde 0,395'dir. Bunu denetçi, denetlenen 3,300,500 Euro'luk hesap popülasyonu ile çarpmak suretiyle teşmil eder.					
<b>Değerlendirme</b>					<b>€</b>
Temsil Edilen Hata					
<i>[Örneklenen kalemlerdeki toplam hata* (örnek popülasyon değeri/örnek değeri)]</i>					13,037
Kilit kalemlerdeki bilinen toplam hata (yukarıdaki (c) sütunundan)					0
En muhtemel hata (bilinen hata artı teşmil edilen hata)					0
Eksi denetlenen kurumun düzeltmesi (d)					0
Denetlenen kurumun düzeltmelerinden sonraki en muhtemel hata					0
<i>(En muhtemel hata farklılıklar özetine aktarılmalıdır. En muhtemel hata önemliliğe yaklaşıyorsa, ilave denetim prosedürleri gerekli olabilir.)</i>					
Bu, 13,037 Euro'luk bir teşmil edilen hatayı verir.					

### 2.4.3 Hataların birbirini götürmesi

Denetçi, her bir hesap alanında, hesaptaki tahmin edilen hatayı göstermek üzere aşırı beyanları ve düşük beyanları denkleştirir. Bu nedenle, finansal tablolar önemli ölçüde doğru olmasına rağmen önemli aşırı beyanların ve önemli düşük beyanların bulunması mümkündür. Ancak, yüksek hata oranları ile karşılaşılıyorsa, denetçi planlama aşamasında risk düzeyi ile ilgili olarak yapılmış değerlendirmesini değiştirebilir. Bu, risk faktörünü büyütür ve genellikle denetçiyi ilave test yapmaya yöneltir. Denetçi, ayrıca, raporunda, yüksek hata oranları hakkındaki görüşünü bildirir.

Kurallara aykırılıktan kaynaklanan hatalar teşmil edilmez. Çünkü, bu tür hatalar işlemlerdeki parasal yanlışlığın düzeyini gösterir ve denetlenen işlem kümesinin başka bir yerinde benzer düzeyde bir hata bulunduğu konusunda ipucu verir. Aslında yasal hükümler veya idari düzenleme gereklerine uygun olmamaları nedeniyle bunlar, yetkiye dayanmayan işlemlerdir. Ancak, kurallara aykırılığın tespiti organizasyonun faaliyetlerinin düzenliliği (kurallara uygunluğu) konusunda endişelere yol açabilir. Düzensizlikler, denetçinin işlem kümesinin geri kalanındaki hata tahmini üzerinde bir etki yapmaz. Düzensizlikleri tespit ettiğinde bu hataların finansal tablolar üzerindeki etkisi hakkında nasıl tahminde bulunduğunu göstermek üzere denetçi mesleki değer yargılarını dokümanate eder.

### **Örnek**

Denetçi, A Kuruluşunun 200,000 Euro'luk kurallara aykırı geliri bulunduğunu saptamıştır. Bu hata, finansal tabloların başka bir yerinde benzeri bir hata bulunduğuna işaret etmemektedir. Bu nedenle bu hatanın etkisini bütün hesap alanına teşmil etmek yanlış olur. Ancak, düzensizlik (kurallara aykırılık), denetçinin organizasyonun başka kurallara aykırı işlemler yapma riskinin daha büyük olduğunu düşünmesi sonucunu doğurur.

## **2.4.4 Hatanın spesifik duruma hasredilmesi (Ring-Fencing the error)**

Denetçi, parasal hatalar veya kontrol eksiklikleri bulunduğunda hatanın spesifik duruma hasredilip edilmeyeceğini değerlendirir. Başka bir deyişle, denetçi bazı hataların sadece spesifik durumlarda meydana gelip gelmediğini belirlemeye çalışır. Spesifik durumlar, örneğin, belli türden işlemler veya belli kişi tarafından verilen işlemler olabilir. Eğer denetçi belli türde hatanın sadece özel durumlarda meydana geldiğinden eminse, hatayı seçilen örnekten hareketle bütün popülasyona teşmil etmez. Aksine, denetçi hatayı sadece ayrılmış kalemlere ilişkin alt popülasyona teşmil eder.

### **Örnek**

Denetçi, A Bakanlığının satın almalar hesap alanında doğrudan maddilik testleri yapmıştır. Denetçinin bulunduğu 6 parasal hatanın tamamı Bakanlığın Brasov'daki ofisindeki yönetici tarafından satın alınan laptop bilgisayarlara ilişkindir. Denetçi, hataları sadece Brasov ofisindeki satın almalara teşmil eder.

## **2.4.5 Kurallara aykırılıkların değerlendirilmesi**

Denetçi, denetim görüşü üzerinde etkisini belirlemek üzere, denetim sırasında tespit edilen kurallara aykırılıkları (düzensizlikleri) değerlendirmelidir. Kurallara aykırılıklardan kaynaklanan hatalar basit parasal hatalara göre farklı bir etkiye sahiptir. Denetlenen kurumların bu hataları düzeltebilmesi olası değildir. Buna karşılık, denetlenen kurumlar parasal hataları düzeltebilirler. Bunların finansal tablolar bağlamında önemli olup olmadığını belirlemek için denetçinin kurallara aykırılıkları değerlendirmesi gerekir. Denetçi niteliği itibarıyla kurallarla aykırılıkların önemli olup olmadığını ve dolayısıyla şarta bağlamaya yol açıp açmadığını değerlendirmelidir.

### **Örnek**

A Kuruluşu bir seri başarılı konferans düzenlenmesinden 200,000 Euro'luk gelir elde etmiştir. Kuruluşun gayri safi harcaması 17,5 milyon Euro, gayri safi varlıkları ise 8,1 milyon Euro'dur. Faaliyet kamu fonlarında bir kayba yol açmamakla birlikte, Kuruluşun Mali Kuralları konferanslar düzenlenmesine izin vermemektedir. Bu nedenle gelir kurallara aykırı olup, konferanslardan elde edilen gelir finansal tablolar bağlamında önemlidir. Parlamento onayını gerektirdiğinden Kuruluşun geliri kurallara uygun yapmak üzere finansal tablolardaki kaydı silmesi mümkün değildir. Bu nedenle denetçi finansal tablolar hakkındaki görüşünü şarta bağlar.

## 2.4.6 Hata değerlendirme sonuçları hakkında bir karara varılması

Denetçi, hem hesap alanı düzeyinde hem de bir bütün olarak finansal tablolarda önemli yanıltıcı beyanların veya düzensizliklerin (kurallara aykırılıkların) bulunup bulunmadığı konusunda karara varır. Denetçi, denetim kanıtlarındaki eksikliklerin olası etkilerini değerlendirir. Denetçinin finansal tablolardaki rakamları destekleyecek kanıtlar elde edememiş bulunması ve denetçinin denetim izini izleyememiş olması bu duruma örnektir. Denetçi kanıt eksikliğinin etkisini rakamlandırır ve ayrıca denetim görüşü kapsamının sınırlandırılması hususunu da dikkate alır.

## 2.4.7 Hata düzeyinin anlamlı (önemli) olup olmadığının belirlenmesi

Önemlilik, denetçinin finansal tablolardaki hata veya kurallara aykırılık genel düzeyinin:

- ya finansal tabloların doğru ve dürüst bir görüş vermemesine veya doğru olarak sunulmamasına;
- veyahut da finansal tablolarda kayıtlı işlemlerin parlamentonun maksadına veya bu işlemleri düzenleyen yetki ve izinlere uygun olmamasına

yol açacak kadar anlamlı olup olmadığını belirlemesine yarayan bir kıstas sağlar.

Denetçi genel hata düzeyini önemlilik düzeyi ile karşılaştırır. Denetçi, ayrıca, denetlenen kurumun spesifik koşullarına ilişkin nitel faktörleri dikkate alır.

## 2.4.8 Hesap alanında önemli hata bulunup bulunmadığının belirlenmesi

Denetçi, finansal tablolardaki hata düzeyini değerlendirmek üzere;

- Planlanan örnekleme gerçeğeleştirilmiş olduğunu,
- Örnek büyüklüklerinin denetçi tarafından makul varsayımlardan hareketle türetilmiş olmasını ve denetlenen kurumun sağlıklı bir şekilde anlaşılmasına ve risk değerlendirmesine dayanmasını,
- Varsayımların denetim prosesi süresince gözden geçirilmiş olmasını ve diğer maddi verilerin dikkate alınmasını ve makul olarak görülmesini

sağlayan bir modelden yararlanır.

Aşağıdaki değerlendirme modeli, popülasyondaki üç hata düzeyini temsil eden üç çizgiyi göstermektedir. Sağdaki çizgi, popülasyondaki önemli sayılan hata düzeyidir. Ortadaki çizgi önemlilik seviyesinin yüzde ellisini göstermektedir.

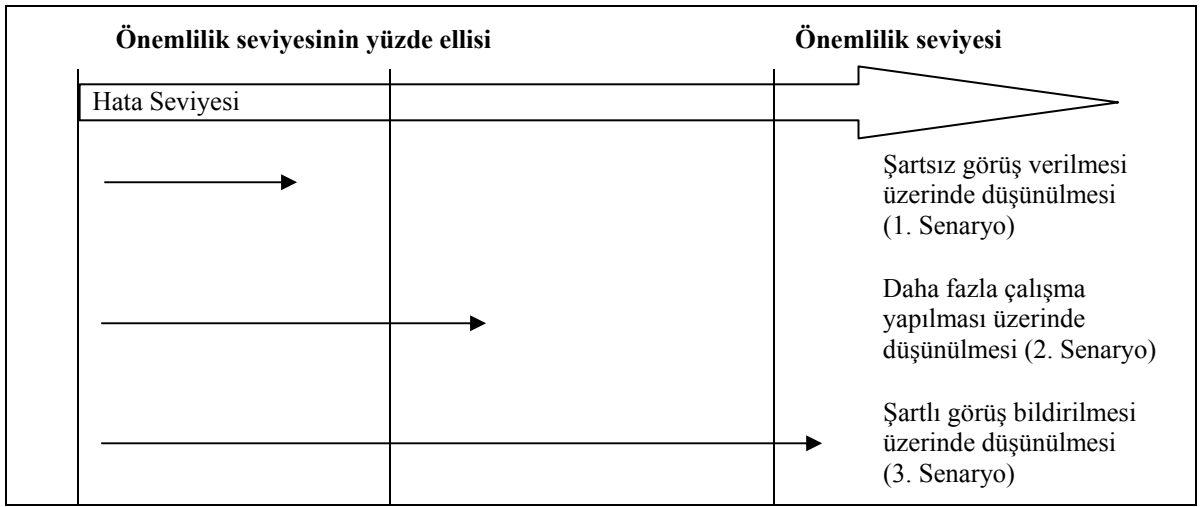
Hata seviyesi iki bölümden oluşmaktadır. Bu iki bölümden birisi (a) denetçinin test sonucu tespit ettiği hata değeri, diğeri ise (b) denetçinin saptamadığı hatalar için öngördüğü ihtiyat payıdır. Denetçi, saptanmamış hatanın önemlilik seviyesinin yüzde ellisine eşit olduğunu varsayarak işe başlar. Daha sonra denetçi diğer faktörlerin saptanmadığı varsayılan hatanın bundan yüksekliği veya düşüklüğü ima edip etmediğini değerlendirir:

- Denetçinin örnek işlemlerin doğrudan maddilik testlerinden elde edeceği güvence ne kadar yüksekse, saptanmamış hatalar için ayıracağı ihtiyat payı o kadar fazladır. Denetçinin kontrollerin testiden veya analitik prosedürlerden elde edeceği güvence ne

kadar fazlaysa, saptanmamış hatalar için ayıracağı ihtiyat payı o kadar düşük olur. Çünkü kontrollerin testi ve analitik prosedürler bütün popülasyon hakkında güvence sağlar.

- Denetçi, daha riskli, kurumlar bakımından saptanmamış hata için daha yüksek ihtiyat payı ayırır.
- Eğer denetçi, yüksek seviyede bir hata (1.3 numaralı bölüme bakın) tahmin ediyor olmakla birlikte doğrudan maddilik test sonucu daha düşük bir hata seviyesi buluyorsa, saptanmamış hata için daha küçük bir ihtiyat payı ekler.

Değerlendirme modeli, saptanmamış hatanın önemliliğın yüzde ellisinden düşük olduğunu gösteriyorsa, saptanmamış hata iç ihtiyat payı önemliliğın yüzde ellisi olsa bile, genel hata seviyesi önemli değildir.



1. Senaryo	Denetim testini yaptıktan sonra denetçi finansal tablolar açısından hataları değerlendirir. Hata tahmini önemliliğe kıyasen düşüktür ve önemliliğın yüzde ellisi oranındaki ihtiyat payı eklense bile önemliliği ihlal etmemektedir. Denetçi, finansal tabloların önemli yanıtıcı beyanlardan arı olduğu konusunda arzulan güvence seviyesine ulaşmıştır.
2. Senaryo	Denetçi, önemlilik seviyesinin yüzde ellisinden fazla, ama önemlilik seviyesinden daha düşük miktarda hata tespit eder. Denetçi, saptanmamış hatalar için ihtiyat payını eklediğinde önemlilik ihlal edilmektedir. Bu takdirde denetçinin önünde bir dizi seçenek bulunmaktadır –Aşağıdaki 2.4.9 numaralı bölüme bakın.
3. Senaryo	Saptanmamış hatalar için ihtiyat payı eklemesi yapılmasa bile, denetçinin bulduğu hatalar önemlilikten daha fazladır. Teşmil edilen hataların etkisi spesifik durumlara hasredilme (2.4.4 no'lu bölüme bakın) ile sınırlandırılıyor olmazsa, denetçi finansal tablolar hakkındaki görüşünü şarta bağlar. Denetçi, koşulları direktör ve denetlenen kurum ile müzakere etmelidir.

## **Varguların dokümente edilmesi**

Denetçi, her bir hesap alanıyla ilgili denetim testinin sonuçlarını kaydetmelidir. Denetçi, ayrıca, nitel faktörlere ilişkin düşüncelerini dokümente etmeli ve değer hükümlerini eksiksiz şekilde sergilemelidir.

### **2.4.9 Genel Değerlendirme**

Finansal tablolar hakkında bir bütün olarak görüş vermesi gerektiği için denetçi genel hata seviyesini değerlendirir. Denetçi, bilanço ve veyahut faaliyet maliyeti beyanı/ kâr ve zarar ve gelir ve harcama beyanını etkileyip etkilemediklerini değerlendirmek suretiyle, her bir hesap alanından gelen en olası bütün hataların toplamını yapar.

#### **Önemlilik İhlal Edilirse Denetçi Ne Yapar?**

Eğer denetçi finansal tablolarda önemli hata bulunduğu sonucuna varırsa, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş suretiyle denetim görüşünü şarta bağlamayı düşünebilir. Bu, ciddi bir adımdır. Bu nedenle, meselenin dikkatlice incelenmesi için denetçinin önemli hata olasılığını denetimin başlangıç aşamasında belirlemesi ve aşağıdaki alternatifleri araştırması gerekir:

#### ***Yönetimden ilave çalışma yapılmasının talep edilmesi***

Denetçi, denetlenen kurum yönetiminden problemin bulunduğu alanda ilave çalışmalar yapmasını isteyebilir. Finansal tabloların önemli hatadan arı olmasını temin etme yönetimin sorumluluğudur ve yönetimin, soruna yol açan belli işlem türleri üzerinde yapacağı çalışmalarda olduğu gibi, ilave denetim güvencesi sağlayan çalışmaları yapması mümkün olabilir.

#### ***İlave çalışmanın bizzat bizim tarafımızdan yapılması***

Denetçi, ancak, yönetim yapabileceği bütün çalışmaları yapmışsa, finansal tablolarda önemli yanlış beyanın ve kural aykırılığının bulunduğu sonucuna varacak kâfi miktarda kanıt bulunup bulunmadığını belirlemek üzere ilave denetim prosedürleri uygulamak suretiyle bizzat kendisi tarafından ilave çalışma yapılmasının gerekip gerekmediğini değerlendirir. Denetçi örnek büyüklüğünü genişletebilir. (Yani, işlemlerden daha fazla tesadüfi örnek seçebilir.) İlave örnek başlangıç örneğinin istatistiksel geçerliliğini bozmadığı için, denetçi bunu, sadece basit bir tesadüfi örnek seçmişse yapabilir. (İlave parasal birim örneği seçilemez, çünkü başlangıç örneğinin istatistiksel geçerliliği bozulur. Bu durum, denetçilerin yüksek seviyede hata bulunduğunu düşündükleri hallerde niçin Parasal Birim Örnekleme yapmamaları gerektiğini açıklamaktadır.)

#### ***Denetim görüşümüzün kapsamının sınırlandırılması***

Yukarıdaki senaryoların uygulanabilirliği yoksa, veyahut da denetçinin ihtiyaç duyulan güvenceyi sağlaması söz konusu değilse, denetçi, görüşünün kapsamını sınırlandırmayı düşünebilir. Bu durum, örneğin, ilave çalışmanın bir etki doğurmadığı veya sadece bir problemin mevcudiyetinin kanıtını güçlendirdiği hallerde geçerlilik kazanır. Örneğin, bir organizasyonun sekiz taşra biriminden üçünde kayıtlar tahrip olmuştur ve hiçbir ilave çalışmanın finansal tablolar hakkındaki vargımızı etkilemesi söz konusu değildir.

Bu durumda denetçi, bazı kayıtların kullanım dışı olduğunu belirterek görüşünün kapsamına sınır koyar. Bu, bir tür şartlı görüş olmakla birlikte, karşı görüşten veya görüş bildirmekten kaçınmaktan daha az önemlidir.

## Nitel faktörler

Denetçi, görüşünü şarta bağlayıp bağlamayacağını belirlerken nitel faktörleri göz önünde bulundurur. Örneğin:

- Eğer denetçi kurumun (entity) mali durumunun, sınırlı ihtiyatlar nedeniyle, zayıf olduğu kanaatinde ise veya mali durumunun kötüleştiğini düşünüyorsa, görüşünü şarta bağlaması çok daha olasıdır;
- Eğer denetçi, farklılıkların özellikle hassas alanları, örneğin Avrupa Komisyonundan alınan fonları kapsadığını düşünüyorsa, şartlı görüş vermesi daha muhtemeldir;
- Eğer denetçi, kurum yönetiminin dürüstçe davranmadığını, yeterli şekilde eğitilmediğini veyahut tarafsız olmadığını düşünüyorsa, görüşünü şarta bağlaması daha olasıdır;
- Eğer saptanan hataların gelecek yıllarda finansal tablolar üzerinde etki yapması devam edecekse, denetçinin görüşünü şarta bağlaması daha muhtemeldir.

## 2.5. Çalışma Kağıtları

Çalışma kağıtları yürütülmüş çalışmalarla ilgili kanıtlar sağlar. Bu bölüm, çalışma kağıtlarının nasıl hazırlanıp saklanması gerektiği, çalışma kağıtlarının içerikleri ve zorunlu iki dosyalar setinin özellikleri hakkında ayrıntılı açıklamalar getirmektedir. Bu dosyalar setinden birisi cari dosyalar, diğeri ise sürekli (kalıcı) dosyalardır. Dosyalar setinin birincisi her yılın denetimine ilişkin cari dosyalar seti, ikincisi de her denetlenen kurum ile ilgili sürekli dosyalar setidir.

### 2.5.1 Çalışma Kağıtlarının Nasıl Hazırlanıp Saklanması Gerektiği

Çalışma kağıtları, denetçinin yapılmış olan çalışmaları eksiksiz şekilde dokümanete etmek ve raporuna destek sağlamak için gerekli olduğunu düşündüğü bütün bilgileri içermelidir. Her bir çalışma kağıdı, denetim görüşü açısından toplanan kanıtlardan hangi sonuçların türetildiğini de belirtmelidir.

Denetçi aşağıdaki hususların gerçekleşmesini temin etmelidir:

- Çalışma kağıtları; bulguları, vargıları ve tavsiyeleri desteklemeye yetecek derecede eksiksiz ve doğru olmalıdır.
- Çalışma kağıtları ek sözlü açıklamalara ihtiyaç göstermeyecek derecede açık ve anlaşılır olmalıdır. Çalışma kağıtlarını kullanan herhangi birisi bu kağıtları amacını, niteliğini, yapılmış çalışmaların kapsamını ve denetçinin vargılarını kolaylıkla belirleyebilmelidir.
- Çalışma kağıtları okunabilir ve derli toplu olmalıdır. Baştan savma hazırlanan çalışma kağıtları kanıt olarak değerlerini yitirebilir.
- Çalışma kağıtlarındaki bilgiler önemli meselelerle sınırlı kalmalı ve denetim için belirlenmiş amaçlar bakımından uygun ve yararlı olmalıdır.

- Çalışma kağıtları, mümkünse, materyaller ve dokümanlar şeklinde çalışma kağıtlarının kopyalarını ve bunlara yapılan çapraz referansları içermelidir.
- Bir çalışma kağıdı kopyası tamamlanmış dosyadan alındığında dosyanın eksiksizliğini korumak bakımından çalışma kağıdının orijinali dosyada bırakılmalıdır.
- Elektronik formda hazırlanan çalışma kağıtları hazırlanma, gözden geçirilme ve saklanma bakımlarından elle tutulan çalışma kağıtlarımızla aynı standarda tabi olmalıdır.
- Çalışma kağıtlarının elektronik formda hazırlanması ve saklanması söz konusu olmakla birlikte, değerli çalışmaların ve önemli bilgilerin kaybindan korunmak için bilgisayar veri dosyalarının yedek kopyaları düzenli olarak hazırlanmalıdır.

Denetimin sonunda denetçi, çalışma kağıtlarına nihai şeklini verdikten sonra, bütün yedek kopyaları veya çalışma kağıtlarının örnek versiyonlarını veyahut diğer destekleyici verileri sistematize eder.

## 2.5.2 Çalışma Kağıtlarının İçeriği

Çalışma kağıtlarının standart bilgileri ve formatı şunları içermelidir:

<b>Başlık</b>	Çalışma kağıdının başlığı denetim numarasını, denetlenen kurumun ismini, konunun tanımını, hesap numarasını ve denetim periyodunu kapsar.
<b>İsim ve Tarih</b>	Hazırlayanın ismi. Denetçinin çalışma kağıdını hazırladığı tarih ismin altında olmalıdır.
<b>Amaç</b>	Amaç açıkça belirtilmelidir. Çalışma kağıdının amacı denetçi açısından belli olsa bile, konuya aşina olmayan bir inceleyici açısından aşikâr olmayabilir.
<b>Analiz</b>	Gerçekleştirilen detaylı denetim adımları. Denetim prosedürü açık ve seçik olarak belirtilmelidir.
<b>Vargı</b>	Testleri, analizleri, mutabatu, vb. içeren bütün çalışma kağıtları vargıyı ya çalışma kağıdının üzerinde bildirmeli veyahut da vargının yer aldığı çalışma kağıdına atıfta bulunmalıdır. Bir çalışma kağıdında vargı bulunmuyorsa, başlık veya belirtilen amaç, arkaplan materyal örneğinde olduğu gibi, çalışma kağıdında vargıya gerek olmadığını belirtmelidir. Denetim kanıtı bulunmaması nedeniyle vargıya ulaşamaması örneğinde olduğu gibi vargıya erişilememişse, bu durum denetim dosyasında açık-seçik bildirilmelidir.
<b>Kaynak ve Sorumlusu</b>	Bilginin kaynağı ve sorumlusu çalışma kağıdındaki bilgilere dahil edilmelidir. Kaynak kanıtın itibarına katkıda bulunmakla kalmaz, izlenme gerektiğinde denetim izi sağlar.
<b>Çalışma Kağıdı Fihristi</b>	Herhangi bir hesaba, analize, çalışma kağıdına vb. referansı kolaylaştırmak amacıyla denetçi çalışma kağıtlarının eksiksiz şekilde fihristini yapar. Fihristin yapılması denetim sırasında veya sonrasında bilgilerin kolayca bulunmasına imkân verir.
<b>Çapraz Referanslar ve Diğer Çalışma Kağıtlarına Referanslar</b>	Denetçi, gözden geçirecek kişiyi doğru destekleyici çalışma kağıtlarına yöneltmek üzere çapraz referanslarda bulunmalıdır. Denetçi çapraz referansları yapmadığı takdirde, gözden geçiren kişi çalışma kağıtlarını yanlış anlayabilir.
<b>Doğru İşaretleri</b>	Denetçi yapılmış denetim çalışmalarını açık ve seçik olarak gösterir. Bu, çalışma kağıdı çizelgesi üzerine doğrudan işaret konularak gerçekleştirilebilir. Çalışma kağıtları üzerine işaret konulması doğru işaretleri –çalışma kağıdı çizelgesi üzerindeki detaya bitişik yazılı semboller- kullanılmak suretiyle yapılır. Bu işaretlerin anlamı çalışma kağıdının en altında açık ve seçik olarak belirtilmelidir.

### 2.5.3 Cari Dosyalar

Cari dosyalar denetim yılıyla ilgili bütün çalışma kağıtlarını içerir. Hangi problemlerin ortaya çıkmış olduğunu ve bunların nasıl üstesinden gelinmiş olduğunu anlamak için denetim ekibi önceki yılın dosyalarına bakmalıdır. Denetçi, gelecek yıl ekibinin dikkatine çarpması için iyileştirme ile ilgili önerileri denetim dosyalarına not eder. Eski cari dosyalar şikayet veya geriye doğru bakma ihtiyacı ihtimalini karşılamak için, genellikle, birkaç yıl saklanır. Ek D'de cari dosya muhtevası belirtilmektedir.

Cari dosya şunları içermelidir:

#### **Planlama muhtevası ve ilişkili çalışma kağıtları (1.7 no'lu bölüme bakınız.)**

**Denetim programları.** Denetim programı ilgili bölümde bu bölümün çalışma kağıtları ile birlikte saklanır.

**Genel bilgi.** Genel bilgi, örneğin personel çalışma takvimini ve bütçeleri, yönetim kurulu toplantı tutanaklarının özetlerini veya kopyalarını, sürekli dosyalara dahil edilmeyen sözleşmelerin veya anlaşmaların özetlerini, denetlenen kurumla yapılan görüşmelere ilişkin notları, çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi sonucunda verilen görüşleri, sonraki olayların analizini ve denetim vargılarını içerir.

**Düzeltilme ve yeniden sınıflandırma kayıtları.** Denetçi, muhasebe kayıtlarında önemli (material) yanlış beyanlar tespit ettiğinde finansal tabloların düzeltilmesi gerekir. Örneğin, denetlenen kurum, miadı dolmuş hammaddeler dolayısıyla envanterde indirim yapmamışsa, denetçi, envanterin cari değerini göstermek üzere düzeltme kaydı yapılmasını önerebilir. Yeniden tasnif kayıtları, çoğu kez, defter-î kebir bakiyeleri olsa bile, muhasebe bilgilerini gerektiği şekilde sunmak üzere tablolarda yapılır. Denetçi, düzeltilmeyen önemsiz yanlış beyanların bir araya geldiklerinde genelde önemli yanlış beyan sonucunu doğurabildiklerini akıldan çıkarmamalıdır. Kayda geçirilmemiş bütün düzeltme ve yeniden sınıflandırma girişlerinin ayrı bir çalışma kağıdında özetlenmesi denetçiler arasında yaygındır. Bunlar, toplam etkinin belirlenmesi amacıyla defterlerdeki veya çalışma kağıtlarındaki hesaplara aktarılabilir.

**Destekleyici çizelgeler.** Çalışma kağıtlarının en geniş parçasını, finansal tablolardaki spesifik tutarları desteklemek amacıyla denetlenen kurum veya denetçiler tarafından hazırlanan detaylı çizelgeler oluşturur. Aşağıda yer alanlar destekleyici çizelgelerin başlıca türleridir:

**Analiz.** Analiz, denetim yılı süresince bir defter-î kebir hesabındaki aktiviteyi, başlangıç ve bitiş bakiyelerini birlikte irtibatlandırmak suretiyle, göstermek amacıyla tasarlanır.

**Tutarların mutabakatı.** Mutabakat spesifik bir tutarı destekler ve normal olarak denetlenen kurum kayıtlarında yer alan tutarı başka bir bilgi kaynağı ile irtibatlandırır. Banka bakiyelerinin banka bildirimleriyle mutabakatı mutabakata bir örnektir.

**Rasyonellik testleri.** İsmının ima ettiği gibi, rasyonellik testi çizelgesi, denetçiye, yüklenimin koşulları dikkate alınmak suretiyle, denetlenen kurumun bilançosunun bir yanlış beyanı içerir olarak görünüp görünmediğini değerlendirme imkânı veren bilgileri içerir.



**Prosedürler özeti.** Bir başka tür çizelge, uygulanan bir spesifik denetim prosedürünün sonuçlarını özet olarak verir.

**Destekleyici dokümanların incelenmesi.** Özel amaçlı çizelgeler yapılan detaylı testleri, örneğin işlemler –veya hesap kesimleri- testleri sırasında belgelerin incelenmesini göstermek amacıyla tasarlanır.

**Bilgi verici çizelgeler.** Bu çizelgeler, vergi iadelerine ilişkin bilgileri ve zaman bütçeleri ve denetlenen kurumun çalışma saatleri gibi denetimin yönetilmesine yardımcı verileri içerir.

**Dışarıdan toplanan dokümanlar.** Çalışma kağıtlarının çoğu, denetçi tarafından dışarıdan toplanan dokümanlardan, örneğin teyit cevaplarından ve denetlenen kurumun anlaşmalarından oluşur.

#### **2.5.4 Sürekli Dosyalar**

Sürekli dosyalar, denetlenen kurumu devamlı şekilde ilgilendiren ve birden çok yıla ilişkili olan bilgileri kapsar. Sürekli dosyalar, kendi türüne özgü olarak şunları içerir:

- Kurumun yasal çerçevesi, amaçları, performans raporları ve kira sözleşmeleri, bakım anlaşmaları, yazılım sözleşmeleri örneklerinde olduğu gibi önemli sözleşmelerin detayları.
- Önceki yıllardan gelen ve denetçi açısından sürekli bir öneme sahip olan hesap analizleri uzun vadeli borç ve sermaye varlıkları gibi hesaplar bu kapsamdadır. Sürekli dosyalar içinde bu bilgilerin bulunması bir taraftan önceki yıllar denetimleri sonuçlarını gözden geçirme için, hazır tutmakta diğer yandan da denetçiye sadece cari yılı bilançosundaki değişikliklerin analizine yoğunlaşma imkanı vermektedir.
- İç kontrolün kavranmasına ve kontrol riskinin değerlendirilmesine ilişkin bilgiler. Bu bilgiler, organizasyon şemalarını, akış şemalarını, soru kağıtlarını ve kontrollerin listesi ve sistemdeki yetersizlikler dahil olmak üzere diğer iç kontrol bilgilerini içerir.
- Önceki yılların denetimlerinden gelen analitik prosedür sonuçları. Bu, denetçi tarafından hesaplanan rasyoları ve oranları ve seçilmiş hesaplarla ilgili toplam bakiyeyi veya aylık bakiyeyi kapsar. Bu bilgiler denetçiye, cari yıl hesap bakiyelerindeki araştırılması gereken olağandışı değişiklikleri belirleme imkânını verir.

İhtiyaca uygun ve güncel kalmalarının temini bakımından dosyalar gözden geçirilmelidir. Gözden geçiren kişiler miadı dolmuş materyali yok etmelidir. Gözden geçiren kişi, her bir çalışma kağıdı üzerine, gözden geçirmesinin kanıtı olarak paraf ve tarih koyar.

### 3. Kısım: Raporlama

El Kitabının bu kısmında:

- Raporlama standartlarına uygunluk yönünden denetim raporlarında bulunması gereken özellikler
- Gerektiğinde tavsiyeler ve genel görüşler dahil olmak üzere denetim raporunun içeriği
- Gözden geçirme prosesi

açıklanmaktadır.

#### 3.1 Raporlama standartlarına uygunluk

Raporlama standartlarına uygunluk bakımından denetim raporunda aşağıdaki özellikler bulunmalıdır.

<b>Denetim raporları şu özellikleri taşımalıdır:</b>	
<b>Yararlanılabilir Olma</b>	Rapor, muhatapları yönünden, kolaylıkla yararlanılmaya elverişli sadelikte olmalıdır. Spesifik teknik terimler, kısaltmalar ve ilk harflerden oluşan sözcükler ayrı bir sözlükte dikkatlice tanımlanmalıdır.
<b>Eksiksiz Olma</b>	Rapor, kâfi miktarda, uygun ve güvenilir kanıtlara dayanmalıdır. Denetimin kapsamı, metodolojisi, prosedürleri ve bulguları eksiksiz şekilde betimlenmelidir. Denetim raporundaki herhangi bir eksiklik raporun bütünü hakkında şüpheler yaratabilir ve dikkati önemli meselelerden uzaklaştırabilir.
<b>Kapsayıcı Olma</b>	Rapor, varılan sonuçları anlamak için gerekli bilgileri içermelidir.
<b>Tarafsız Olma</b>	INTOSAI Denetim Standartlarına göre, denetim raporu “bağımsız, tarafsız ve yapıcı” olmalıdır. Denetim kanıtları objektif ve tarafsız şekilde sunulduğu takdirde denetim raporunun etkisi önemli ölçüde artar. Denetlenen kurumla herhangi bir çıkar çatışmasının bulunması denetim raporlarının, denetime katılan denetçilerin ve bizzat denetim kurumunun güvenilirliği, bağımsızlığı ve tarafsızlığı hakkında şüphe uyandırabilme bu özellikleri etkileyebilir.
<b>Güvenilir Olma</b>	Denetim raporu ikna edici ve güvenilir olmalıdır. Kullanıcıların, bulguların gerçek, bulguların ve sonuçların gerçekliğinin makul ve tavsiyelerin uygulamaya konmasının yararlı olduğuna inanmaları için sunulan bilgiler kâfi miktarda ve uygun olmalıdır. Denetim raporu, sadece, kâfi miktarda ve uygun kanıtlarla desteklenen bulguları içermelidir. Denetim görüşü, varılan sonuçları haklı gösteren kanıtlarla desteklenmelidir.
<b>Açık ve Seçik Olma</b>	Denetçi, görüşün ve bulguların eksiksiz şekilde ve yanlış yorumlamaya imkân vermeyen bir tarzda ifade edilmesini temin etmelidir. Bu nedenle denetçi genel kabul görmüş içerik ve anlama sahip standart paragraf kullanmalıdır. Raporun mantıklı bir yapısı bulunmalıdır. Olgular ve vargılar eksiksiz olarak sunulmalıdır. Uygun başlıklar raporları daha nüfuz edilebilir ve daha kolay anlaşılabilir kılar. Karmaşık bilgilerin özetlenmesi amacıyla tablolardan, grafiklerden ve diyagramlardan yararlanılabilir.

<b>Özlu Olma</b>	Denetim raporu, rapora nüfuz etmeyi ve raporun güvenilirliğini etkileyebilen önemsiz ayrıntıları dışta bırakacak şekilde özlu olmalı ve sadece denetim amacıyla ilgili konuları içermelidir.
<b>Ehliyeti Yansıma</b>	Denetim raporu, denetçilerin ehliyetlerini ve profesyonelliklerini ve yapılan denetim faaliyetinin kalitesini gösterecek tarzda hazırlanmalıdır.

### 3.2 Denetim Raporunun İçeriği

Her bir denetim tamamlandıktan sonra, denetçi, uygun formda yazılı bir rapor hazırlar. Bulgular, sonuçlar, tavsiyeler ve (muhtemelen) finansal tablolar hakkındaki görüş ana muhtevayı oluşturmaktadır.

Denetim raporu, genellikle, şu ana öğeleri içermelidir:

<p>“Sayıştay” kelimesi, denetim raporunun başlığı (denetlenen kurumun adı dahil), denetim yılı ve raporun tarihi dahil olmak üzere bir başlık sayfası</p> <p>Önemli tavsiyeler dahil olmak üzere yöneticiler için yapılan özet</p> <p>Genel giriş</p> <p>Denetim amaçlarını da içerecek şekilde genel özet (kapsam)</p> <p>Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri</p> <p>Yönetimin cevabı ve tavsiyelerin uygulanma takvimi</p> <p>Denetim raporunun izlenmesine ilişkin öneriler</p> <p>Ekler (gerekliyse)</p> <p>Denetim kurumun ve (söz konusu ise) tasdik organının adresi</p> <p>Denetçinin imzası (denetim raporu kurum adına imzalanmalıdır.)</p>
---

Avrupa Birliği fonlarının tasdik organı olarak Sayıştayca denetimi söz konusu olduğu takdirde denetim raporu aşağıdaki hususları da ele alır:

<p>Finansal Muhtıraya uygunluğun güvencesi</p> <p>Önemli akreditasyon kriterleri</p> <p>Avrupa Topluluğu çıkarlarının korunması</p>
---

#### 3.2.1 Yöneticiler için özet

Raporda, genellikle, bu önemli bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri kapsayan kısa bir özet yer alır.

#### 3.2.2 Genel giriş

Rapor, denetimin finansal tabloların doğru ve dürüst bir fikir verdiği ve önemli yanıltıcı beyanı veya mevzuata aykırılığı ihtiva etmediği konusunda makul güvence elde edecek şekilde planlanıp yürütülmüş olduğuna dair bir beyanı içerir. Bu bölüm, icra edilmiş olan denetimin görüş için makul bir temel oluşturduğuna dair denetçi beyanını da ihtiva etmelidir.

**Örnek**

“Denetimimizi denetimle ilgili uluslararası standartlara uygun olarak yürüttük. (Veya ulusal standartlara veya uygulamalara atıfta bulunulur.) Bu standartlar, denetimi, finansal tablolarda önemli yanıtıcı beyanlar bulunup bulunmadığı hakkında makul güvence elde edecek şekilde planlamamızı ve yürütmemizi öngörmektedir. Denetim, finansal tablolardaki tutarları ve açıklamaları destekleyen kanıtların test temelinde incelenmesini içerir. Bunun yanı sıra denetim, yararlanılan muhasebe prensiplerinin ve yönetim tarafından yapılan önemli tahminlerin ve genel mali sunumun değerlendirilmesini kapsar. Denetimimizin görüşümüz için makul bir temel oluşturduğu kanaatindeyiz.”

Rapor, denetime dayalı olarak finansal tablolar hakkında görüş ifade etmenin denetçinin sorumluluğu olmasına karşılık, finansal tablolardan kurum yönetiminin sorumlu olduğunu da belirtmelidir.

**3.2.3 Genel özet**

Bu bölümde aşağıdaki dört alt bölüm bulunur:

<b>Denetimin amaçları</b>	<b>Genel Amaçlar-</b> Sayıştay Kanununun ilgili hükümleridir. <b>Ana Amaçlar-</b> Hesapların doğruluğu ve dayanağını oluşturan işlemlerin yasallığı ve düzenliliğidir. <b>Spesifik Amaçlar-</b> Ana amaca ilaveten yapılan denetim çalışmalarıdır. Örneğin, görevlilere yönelik suçlamaların soruşturulması veyahut önceki yıldan gelen bir tavsiyenin izlenmesi. Bu bölüm, genellikle, Denetim Planlama Muhtırasında Denetimin Amaçları kısmına benzerdir.
<b>Geçerli denetim standartları ve normları</b>	Denetimin kendilerine uygun olarak yapıldığı ilgili denetim standartları ve el kitapları belirtilir. Bunlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonunun ve Sayıştayın denetim standartları ve Sayıştayca hazırlanan mali ve düzenlilik denetim el kitabıdır. Bu, nihaî kullanıcıya denetimin genel kabul görmüş denetim standartlarına, normlarına ve prosedürlerine uygun olarak yürütülmüş olduğu konusunda güvence verir.
<b>Denetim raporunun muhatabı ve nihaî kullanıcısı</b>	Denetim raporunun gönderildiği kişilerin isimleri belirtilir.
<b>Denetim çizelgesi ve denetim yılı</b>	Mali yıl ve denetlenen kurumun bu döneme ilişkin finansal tabloları belirtilir. Ayrıca, kuruma tahsis edilen toplam bütçe miktarı ve denetlenen yılda yapılan harcama tutarı gösterilir.

**3.2.4 Denetim metodolojisi**

Rapor:

- geçici denetim (denetim yılı zarfında) veya nihaî denetim (yıl bittikten sonra) yapıp yapılmadığını;
- finansal tabloların hazırlanmasında yararlanılan muhasebe prensiplerinin değerlendirmesini;
- belirlenen önemlilik seviyesini

içerir.

Bu bölüm, denetimin icrasını etkilemiş olan diğer faktörleri de kapsar. Denetlenen kurumda denetim yılı zarfında meydana gelen önemli değişiklikler veyahut da denetim sırasında denetçilerin karşılaşmış oldukları teknik düzeydeki zorluklar (örneğin, ilgili kayıtların veya destekleyici belgelerin bulunmaması) bu tür faktörler arasında sayılabilir.

### 3.2.5 Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri

Denetim bulgusunda dört öge vardır:

- **Kriter-** *olması gereken*. Yasal gereklilik veya denetçinin bulmayı düşündüğü bir iç kontrol kriter olabilir.
- **Durum-** *olan*. Denetçinin denetim sırasında bulduğudur. Bu, kurumun denetim sırasında belirlediği prosedürlerin kısa bir tasviri olabilir.
- **Neden-** Olması gereken ile olan arasında neden bir farklılık bulunmaktadır.
- **Etki-** Olması gereken ile olan arasındaki farklılığın sonuçlarıdır.

#### Örnek

Malların alınması ve envanter kayıtlarının tutulması sorumlularının ayrı ayrı kişilere verilmesi kurum açısından bir iyi uygulama örneğidir. (Kriter). Kurumun bu görevlere ilişkin sorumluluğu tek bir kişiye verdiğini tespit ettik (durum). Kurum yönetimi bize personelin görev tanımlarını hazırlarken sorumlulukların ayrılması gereğinin dikkate alınmadığını bildirdi (Neden). Toplam değeri 250 Euro olan altı kalemin, yıl içinde satın alınmasına karşın, envantere kayda geçirilmediğini ve depoda bulunmadığını saptadık (Etki).

Vargılar (sonuçlar) bulgularla açık ve seçik biçimde ilişkilendirilir. Sonuçlar anlamsız sonuçlar değildir ve önemlidir. O kadar ki, önemli etkilerle ilgilidirler (veya beraberlerinde bazı küçük etkileri taşırlar). Sonuçlar sadece aşikâr olanı belirtmez.

Sonuçlara varmak için denetçi tespit etmiş olduğu problemlerin en önemli etkilerini değerlendirir; nedenlerdeki ve etkilerdeki örnek alınacak şeyleri araştırır. Örneğin, aynı nedenlerin bulgularında bir çok defa meydana gelip gelmediğine bakar. Farklı bulgular belli bir sonuca dayanak olabilir. Tek bir sonuç bir dizi tavsiyenin dayanağını oluşturabilir. Bunun aksine, bir çok sonuç tek bir tavsiyeye dayanaklık edebilir.

Tavsiyeler mantıkî şekilde bulgulara ve sonuçlara dayanmalıdır.

Tavsiyeler yapıcı olmalıdır. Tavsiyeler, saptanan sorunları düzeltmeyi amaçlayan spesifik ve önemli adımların atılmasına (örneğin, iç kontrol sistemin işleyişinin iyileştirilmesini amaçlayan adımlar) ve denetlenen kurumun genel ekonomik ve mali durumunun iyileştirilmesine odaklanmalıdır.

Tavsiyeler altta yatan nedenleri ele almalıdır. Denetçi kriterler ile durum arasındaki farklılığı etkileyebilen nedenleri ele almalıdır. Denetçi tavsiyelerinde problemin kaynağını ele almaya gayret eder.

Tavsiyeler spesifik olmalı, yapılacak olanı belirtmeli (nedenlere atıfta bulunmalı); niçin yapılması gerektiğini (etkilerden söz etmeli); nerede, ne zaman, nasıl ve kim tarafından yapılacağını göstermelidir. Spesifik olunması kuruma yardım eder ve eyleme geçilip geçilmediğini izlemede denetçiye yardımcı olur. Örneğin, tavsiyeler, iyileştirilmeye ihtiyaç duyulan sistem ve değişimin amaçları konusunda spesifik olmalıdır. Eğer tespit edilen problemin net bir çözümü varsa, denetçi bunu tavsiye etmelidir. Alternatif çözümler varsa bunlar sıralanmalı ve her birinin avantajları ve dezavantajları belirtilmelidir.

Tavsiyeler uygulanabilir olmalıdır. Denetçi, yasal ve mali kısıtlamaları ve politika sınırlamalarını dikkate almalıdır. Denetçiler yöneticilerin sorunu daha önce niçin çözmediklerini ve problemin çözümünün kurum faaliyetinin diğer parçaları üzerindeki etkisini değerlendirmelidirler.

Denetçiler bir tablo formunda tavsiyeler listesi hazırlayabilirler. Mali etkisi bulunan tavsiyeler ile mali etkisi olmayan tavsiyeler birbirinden ayrılmalıdır. Tavsiyeler önem sırasına göre düzenlenmeli ve ilgili bulgularla ve sonuçlarla ilişkilendirilmelidir.

Rapor, kurum yönetimi ile yapılan görüşmelere ve denetlenen kurumun sorumlu görevlilerinin özetle sunulabilen iddialarına, beyanlarına veya düşüncelerine atıfta bulunmalıdır.

Denetim raporu, yönetimin tavsiyelere verdikleri cevapları ve olanaklı ise, bu tavsiyelere göre davranma taahhütlerine de içermelidir.

Geçen yıldan devreden tavsiyeler söz konusu ise, denetçi, çözümlenmemiş tavsiyeleri, bunların kaynaklarını ve rapor tarihindeki uygulama aşamasını da belirtmek suretiyle bir tablo formunda sunar.

**Denetim raporu, yasa dışı fiiller ve durumlar söz konusu ise, sorumluluk yüklemenin önemli kanıtını teşkil edebilir; raporun muhtevası adli takip prosedürüne uygun olmalıdır.**

### 3.2.6 Raporun izlenmesine ilişkin öneriler

Raporlarında denetçiler denetlenen finansal tablolarla ilgili olarak atılacak adımlar konusundaki önerilerin neler olduğunu formüle etmelidirler. 77/2002 Sayılı Kanunla değiştirilen ve eklemeler yapılan 94/1992 Sayılı Kanuna göre denetim tarafından ortaya çıkarılan ve denetçilerin raporlarında sunulan yolsuzluk veya ciddi sapmalar olaylarının izlenmesine ilişkin adımlar dahil olmak üzere, rapora ithal edilen bulguların izlenme tarzı belirlenir.

### 3.2.7 Denetçilerin imzaları

Denetim raporu, Departman Sorumlusu Direktör ve AB fonlarının denetimi söz konusu ise, ilgili Bölüm Başkanı Sayıştay Üyesi tarafından gözden geçirilir, onaylanır ve imzalanır. Denetim raporu Sayıştay Üyesi, Bölüm Başkanı AB fonları söz konusu ise İlgili Denetim Seksiyonunun Başkanı tarafından onaylanır. Denetim ekibinin elemanları da denetim raporunu imzalarlar.

Bölge Hesap Mahkemesi ve Bükreş Belediyesi Hesap Mahkemesi söz konusu olduğunda rapor, Departman Başkanı tarafından gözden geçirilir, onaylanır ve imzalanır ve ilgili Hesap Mahkemesi Direktörü tarafından onaylanır. Ayrıca, ekip elemanları raporu imzalar.

### 3.2.8 Denetim görüşü (tasdik veya güvence beyanı)

Sayıştayın Tasdik Organı olduğu hallerde, denetçi, AB fonlarının denetim raporuna bir tasdiki (görüşü) ekler. Denetçi, ayrıca, yasa gerektirdiğinde finansal tablolar hakkında görüşü gösteren bir tasdiki de ekleyebilir. Tasdik finansal tablolar hakkındaki görüşü gösterir.

Denetlenen kurumun finansal tablolarının genel denetim sonuçları hakkındaki denetçi görüşü kısa, net ve açık bir beyandır. Görüş aracılığıyla denetçi, kabul görmüş muhasebe prensiplerine uygun olarak, finansal tabloların mali durum hakkında doğru ve dürüst bir fikir verdiğinin makul güvencesini sağlar.

Denetçi, normal olarak, finansal tablolarda önemli hataların mevcut olup olmadığı, ilgili muhasebe ve raporlama standartlarına uyulup uyulmadığı ve mali işlemlerin yasal ve mevzuata uygun bulunup bulunmadığı hakkında bir görüş belirtir. Görüş finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirir.

Denetçi, görüşü standart bir biçimde sunar. Görüşü ifade etmek üzere kullanılan ifade, genellikle “finansal tablolar doğru ve dürüst bir fikir vermektedir” veyahut “bütün önemli bakımlardan dürüstçe bir sunum yapmaktadır” şeklindedir. Kullanılan spesifik ifade, denetlenen kurumla ilgili yasal düzenlemelere bağlıdır. Ne olursa olsun, görüşün muhtevası açık ve seçik olarak ifade edilmelidir.

Başlıca görüş türleri aşağıdaki şekildedir:

<p><b>Şartsız (olumlu) görüş</b> <b>Meseleye dikkat çeken şartsız (olumlu) görüş</b> <b>Kapsam sınırlaması veya mutabakatsızlık nedeniyle şartlı görüş</b> <b>Olumsuz görüş</b> <b>Görüş bildirmekten kaçınma</b></p>
---

#### Şartsız (olumlu) görüş

Aşağıdaki sonuçlara ulaştığında denetçi şartsız görüş verir:

- finansal tablolar, ilgili muhasebe prensiplerine ve politikalarına uyulmak suretiyle hazırlanmıştır ve bütün önemli bakımlardan kurumun mali işlemleri hakkında doğru ve dürüst (samimi) bir fikir vermektedir.
- mali işlemler, denetlenen kurumun mali durumunu dürüstçe (samimi şekilde) göstermektedir.
- mali işlemler, yasal hükümlere ve yönetmeliklere uygundur.
- finansal tablolar hakkındaki çok önemli bütün bilgiler doğru şekilde gösterilmektedir.

Aşağıdaki rapor şartsız (olumlu) görüş ifadesini sergilemektedir:

**Olumlu görüş hakkında örnek**

**Denetçi raporu**

“ABC kurumunun 31 Aralık 20XX tarihi itibariyle bilançosunu ve o tarih itibariyle gelir ve nakit akım tablolarını denetledik. Bu tablolardan kurum yönetimi sorumludur. Bizim sorumluluğumuz, denetimimize dayanarak bu tablolar hakkında bir görüş ifade etmektir.

Denetimimizi denetimle ilgili uluslararası standartlara (veya ilgili ulusal standartlara veyahut uygulamalara) uygun olarak yürüttük. Bu standartlar, finansal tabloların önemli yanıltıcı beyandan azade olup olmadığı konusunda makul güvence elde edecek şekilde denetimi planlamamızı ve icra etmemizi öngörmektedir. Denetim, bir test temelinde finansal tablolardaki tutarların ve açıklamaların dayanağını oluşturan kanıtların incelenmesini kapsamaktadır. Denetim, genel mali sunumu değerlendirmenin yanı sıra yararlanılan muhasebe prensiplerinin ve yönetim tarafından yapılan önemli tahminlerin değerlendirmesini içermektedir. Denetimimizin görüşümüz için makul bir temel oluşturduğu düşüncesindeyiz.

Görüşümüze göre, uluslararası muhasebe standartlarına (veyahut ilgili ülke raporlama çerçevesine) ve ...uygun olarak, 31 Aralık 20XX tarihi itibariyle kurumun mali durumu veya aynı yıl sonu itibariyle faaliyetlerinin ve nakit akımlarının sonuçları hakkında doğru ve dürüst (samimi) bir fikir vermektedir (veyahut bütün önemli yönlerden dürüstçe sunumunu yapmaktadır).”

**Meseleye dikkat çeken olumlu (şartsız) görüş**

Finansal tablolar doğru ve dürüst (samimi) bir fikir verse ve olumlu (şartsız) görüşün dayanağını oluştursa bile, belli koşullarda, bu görüş belirsizliklerinden etkilenebilir. Bu tür olaylarda denetçiler, rapor kullanıcısının, belirsizliklere dikkat gösterilmeksizin finansal tabloları layıkıyla kavrayamayacağını düşünebilirler.

Eğer, (faaliyet devamlılığı dışında) çözümü kurumun doğrudan kontrolunda olmayan gelecekteki olaylara bağlı bulunan ve finansal tabloları etkileyebilen önemli bir belirsizlik söz konusu ise, denetçi bir paragraf eklemek suretiyle raporunda değişiklik yapmayı düşünmelidir.

Bir genel prensip olarak, olumlu görüş bildiren denetçi, görüş metninin kendi içinde, finansal tabloların herhangi bir yönü hakkında karışıklığa yol açabilecek ve şart olarak yorumlanabilecek ifadede bulunmamalıdır.

Bu tür yanıltıcı yorumdan kaçınmak amacıyla, kurum faaliyetinin layıkıyla anlaşılması açısından önemli sayılan meseleler, “meseleye dikkat çekme” paragrafı olarak adlandırılan ayrı bir paragrafta gösterilir. Bu yaklaşım genellikle çok seyrek olarak uygulanır.



Denetçi raporunda önemli bir belirsizliğe dikkat çeken paragrafla ilgili örnek aşağıdadır:

**Meseleye dikkat çeken olumlu görüşe ilişkin örnek**

**Denetçi raporu**

“Görüşümüze göre, ..... (geriye kalan ifadeler yukarıdaki olumlu görüş paragrafında belirtilenlerle aynıdır.)

Görüşümüzü şarta bağlamaksızın finansal tablolardaki Not X’e dikkat çekmekteyiz. Kurum, bazı patent haklarının ihlali iddiasıyla ve telif ücreti ve tazminat talebiyle açılan bir davada davalı durumundadır. Kurum karşı dava açmıştır ve her iki dava hakkında hazırlık duruşmaları ve tespit işlemleri devam etmektedir. Meselenin nihaî neticesi şu anda belirlenebilmiş değildir ve borçla sonuçlanmış olup finansal tablolara geçen bir kayıt bulunmamaktadır.”

Finansal tabloları etkileyen meseleler hakkındaki meseleye dikkat çekme paragrafı kullanımının yanı sıra denetçi, finansal tabloları etkileyenler dışındaki meseleleri raporlamak amacıyla, tercihan görüş paragrafından sonra, bir meseleye dikkat çekme paragrafı kullanmak suretiyle raporunda değişiklik yapabilir. Örneğin, denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümandaki diğer bilgilerde değişiklik yapmak gerekiyorsa ve kurum değişiklik yapmayı reddediyorsa, denetçi, raporuna önemli tutarsızlığı betimleyen bir meseleye dikkat çekme paragrafı eklemeyi düşünebilir. Meseleye dikkat çekme paragrafı, ek yasal raporlama sorumlulukları söz konusu olduğunda da kullanılabilir.

**Kapsam sınırlaması nedeniyle şartlı görüş**

Denetçi, finansal tablolardaki önemli (anlamlı) nitelikteki ama finansal tabloların anlaşılması açısından temel özellik taşımayan bir ya da birkaç kalem hakkında şüphesi varsa veyahut bu kalemlerle ilgili mutabakatı yoksa, şartlı görüş verir. Bu, denetimin bazı yönlerinin tatmin edici olmadığına işaret eden ifadelerle belirtilir. Rapor, denetçinin mutabık kalmadığı veyahut şüpheli değerlendirip görüşünü şarta bağlamak üzere belirlediği kalemleri açık ve eksiksiz şekilde belirtmelidir.

**Kapsam sınırlaması nedeniyle şartlı görüşe örnek**

“..... denetledik. (boşlukta kullanılacak ifadeler yukarıdaki giriş paragrafında belirtilenlerle aynıdır.)

Aşağıdaki paragrafta ele alınan husus hariç, denetimimizi ..... uygun olarak yürüttük. (boşlukta kullanılacak ifadeler yukarıdaki kapsam paragrafındakiyle aynıdır.)

31 Aralık 20XX tarihi itibarıyla fizikî envanter sayımı yapmadık. Çünkü bu tarih, kurumun denetçisi olarak çalışmaya başlamamızdan önceydi. Kurum kayıtlarının niteliğinden dolayı, başka denetim prosedürleri kullanmak suretiyle envanter sayısını doğrulamamız mümkün olamamıştır.

Görüşümüze göre, fizikî envanter sayısını doğrulama imkânımızın bulunmaması nedeniyle varsa gerekli görülebilecek bu tür ayarlamaların etkileri hariç olmak üzere, finansal tablolar doğru ve samimi bir fikir vermektedir...”

## Olumsuz görüş

Finansal tablolar:

- yürürlükteki standartlara uygun değilse,
- doğru ve samimi bir fikir vermiyorsa ve
- uyumsuzluk, bir bütün olarak finansal tabloların yanıltıcı olacak derecede önemli ve temel nitelikte ise

denetçi, uyumsuzluğu nedeniyle olumsuz görüş verir.

Finansal tabloların doğru şekilde oluşturulmadığı yönündeki kararının kanıtı olarak denetçinin bildirimini uyumsuzluğun bütün gerekçeleri açık ve seçik olarak gösterir.

### Olumsuz görüşe ilişkin örnek

“..... denetledik. (boşluktaki ifadeler yukarıda yer alan örnekteki gibidir.)

Denetimimizi ..... uygun olarak yürüttük. (boşluktaki ifadeler yukarıda yer alan örnekteki gibidir.)

Uyumsuzluğu ele alan paragraf(lar).

Görüşümüze göre, önceki paragraf(larda)ta ele alınan meselelerin etkileri nedeniyle, finansal tablolar kurumun 31 Aralık 20XX itibariyle tarihi itibariyle mali durumu ve o yıl sonu itibariyle faaliyetleri ile nakit akışlarının sonuçları hakkında doğru ve samimi bir fikir vermemekte (veyahut dürüstçe sunum yapmamakta) ve .... uygun bulunmamaktadır.”

## Görüş bildirmekten kaçınma

Finansal tabloların doğru ve samimi bir fikir verip vermediği hakkında bir görüş oluşturması mümkün değilse, denetçi bu tür görüş bildirir. Eğer denetçi, kanıt bulunamamasının potansiyel etkilerinin finansal tabloların bir bütün olarak, yanıltıcı bir kanaate yol açtığını düşünüyorsa, bir görüş bildirmeyi reddeder. Denetçinin tasdiki sınırlamayı ve belirsizlikleri belirtmelidir.

### Görüş bildirmekten kaçınmaya ilişkin örnek

31 Aralık 20XX itibariyle tarihi itibariyle ABC kurumunun bilançosunun ve o yıl sonu itibariyle gelir ve nakit alım tablolarının denetimini üstlendik. Bu tablolar kurum yönetiminin sorumluluğundadır. (Denetçinin sorumluluğunu belirten cümle kullanılmaz.)

(Denetimin kapsamını ele alan paragraf ya kullanılmaz veya koşullara göre değiştirilir.)

(Kapsam sınırlamasını ele alan aşağıdaki şekilde bir paragraf eklenir.)

Kurum tarafından çalışmamızın kapsamına getirilen sınırlamalar nedeniyle bütün fizikî envanterleri doğrulayamadık ve tahsil olunacak alacakları teyit edemedik.

Önceki paragrafta belirtilen meselelerin önemi nedeniyle, finansal tablolar hakkında bir görüş bildirmiyoruz.

### 3.3 Gözden geçirme

Eksiksiz bir gözden geçirme denetim çalışmalarının denetim standartlarına ve Sayıştayın politikalarına (siyasalarına) göre yürütülmesini ve dokümente edilmesini güven altına almaya yardımcı olur. Gözden geçirme işini yapan kişiler genellikle:

- Çalışma kağıtlarının yürütülmüş çalışmaları gerektiği şekilde belgelendirip belgelendirmediğini,
- Denetim ekibinin denetim planını layıkıyla uygulayıp uygulamadığını, örneğin denetim programlarının hayata geçirilip geçirilmediğini,
- Finansal tabloların çalışma kağıtları ile uyumlu olup olmadığını,
- Çalışma kağıtlarının, kurumun muhasebe kayıtlarına uygun bulunup bulunmadığını,
- Başlangıçtaki plan varsayımlarının, müteakiben yürütülen denetim çalışmaları ışığında geçerli olup olmadığını,
- Çalışma kağıtlarının vargıları ve güvence bildirimlerini destekleyen kâfi miktarda, uygun ve güvenilir kanıtları içerip içermediği,
- Ekibin, denetimi, Sayıştayın politikalarına ve Denetim Standartlarına uygun şekilde yürütüp yürütmediğini,
- Değer hükümlerinin mantıkî olup olmadığını

değerlendirirler.

Gözden geçirme denetimin tamamlanmasına bırakılmamalı; her bir denetim alanı tamamlandıktan ve çalışma kağıtları gerektiği şekilde denetlendikten sonra mümkün olan en kısa sürede gerçekleştirilmelidir. Bu, yöneticilere ve gözetimcilere denetim üzerinde etkili bir kontrol icra etme imkânını vermenin yanı sıra gerekli değişikliklerin gecikmeden yapılmasını mümkün kılar.

Çalışmaları gözden geçirmek suretiyle gözden geçirme işini yapan kişi çalışmaların kalitesine ve ulaşılan denetim vargılarına, yani finansal tablolarda önemli hata bulunup bulunmadığına ilişkin sorumluluğu üstlenir. Gözden geçiren kişiler yapılmış çalışmalardan tatmin olmamışlarsa, denetimdeki ve her bir çalışma kağıdındaki eksikliklerin giderilmesini temin etmekten sorumludurlar. Gözden geçirmenin, birinci aşama ve ikinci aşama olmak üzere iki aşaması vardır.

#### 3.3.1 Birinci aşama gözden geçirme

Birinci aşama gözden geçirme, her çalışma kağıdının detaylı şekilde incelenmesidir. Denetim grubundaki bir kıdemli görevli gözden geçirmeyi yapmalıdır. Gözden geçiren kişi çalışma kağıtlarından herhangi birini hazırlamamış olmalıdır.

Birinci aşama gözden geçirme, denetim ana öğelerinin, sistemlerin, gerçekleştirilmiş maddi doğruluk test programlarının ve yapılmış çalışmaları ve ulaşılmış sonuçları destekleyen diğer bilgilerin dokümente edilmesinin ve değerlendirilmesinin detaylı şekilde incelenmesini kapsar.

Gözden geçiren kişi, çalışma kağıtları üzerine parafını koymak ve tarih atmak suretiyle, gözden geçirmesini kanıtlamalıdır. Denetçinin dikkatini gerektiren hususlar “gözden geçirme kağıdı” üzerinde açık ve seçik şekilde belirtilmelidir. Gözden geçirme hususları hakkında denetçi görüşü kayda geçirilmelidir. Gözden geçirme hususları hakkındaki denetçi cevabı tatmin edici görülünce, asıl gözden geçiren kişi tarafından gözden geçirme kağıdı imzalanmalıdır.

**Gözden geçirme kağıdı örneği**

<b>GÖZDEN GEÇİRME KAĞIDI</b>	<b>GÖZDEN GEÇİRENLERİN GÖRÜŞÜ</b>	<b>DENETÇİLERİN KONUYA İLİŞKİN CEVABI</b>
	<i>1.0.1.1. numaralı çalışma kağıdında sonuçları belirtin</i>	<i>Sonuç şu anda ilave edilmiştir...</i>
	<i>1.0.1.1. numaralı sayfada aritmetik bir hata vardır.</i>	<i>Hata şu anda düzeltilmiştir.</i>
	<i>Sabit kıymetler bölümüne çapraz atıfları ekleyin</i>	<i>Bütün çapraz atıflar şu anda tamamlanmıştır...</i>

### 3.3.2 İkinci aşama gözden geçirme

İkinci aşama gözden geçirme, bir gözetmen, direktör veya üye (counsellor) tarafından çalışma kağıtlarının yeteri kadar derinlikte seçmeli bir incelemesidir. İkinci aşama gözden geçirmenin kapsamı; denetim ekibinin deneyim ve bilgi birikimine, denetimin karmaşıklığına ve ikinci aşamada gözden geçirme yapan kişinin kuruma yönelik risk değerlendirmesine bağlıdır.

Gözden geçiren:

- Denetimin Sayıştayın denetim politikalarına ve prosedürlerine uygunluğu,
- Çalışma kağıtlarının, finansal tablolar hakkında gerekli dokümantasyonu içerdiği,
- Denetim raporunun gerekli ifadeleri içerdiği ve rapora tarih konulduğu,

hususlarında tam olarak ikna olmalıdır.

İkinci aşamada gözden geçirme işini yapan kişi, bütün gözden geçirmelerin çalışma kağıtlarında belgelenmiş olup olmadığını da belirlemelidir. İkinci aşamada gözden geçiren kişi, birinci aşamada gözden geçirme işini yapan tarafından hazırlanmış çalışma kağıtlarını özellikle incelemelidir.

Gözden geçirenler, çalışma kağıdını parafe etmek ve üzerine tarih koymak suretiyle gözden geçirme işlerini kanıtlamaladırlar. Gözden geirmeyle ilgili olup denetçinin dikkatini çekmeyi gerektiren hususlar, denetçinin cevaplamasını gerektirdiğinden, açık ve seçik Şekilde dokümante edilmelidir.

## 4. Kısım: Kalite Güvencesi

### 4.1 Amaç

Sayıştay, kurum denetim standartlarına ve politikalarına uygunluğu izlemek amacıyla bir dizi prosedür oluşturmuştur. Metodoloji Ekibi tarafından yönlendirilen bu prosedürler her yıl bitirilmiş denetimlerden bir örneğin meslektaş incelemesine tabi tutulmasını öngörmektedir. Bu tür incelemenin (review) amacı; Sayıştayca yürütülmüş olan denetimlerin Sayıştayın Denetim Elkitabına uygun olmasını sağlamak ve Sayıştayın Denetim Görüşünü desteklemek üzere kâfi miktarda, yeterli denetim kanıtları elde edilmiş olmasını güven altına almaktır. Bunun yanı sıra, meslektaş incelemesi, her bir denetimin planlanması ve uygulanması sırasında denetimle ilgili olarak verilen önemli değer hükümlerinin geçerli nedenlere dayanmasını ve çalışma kağıtlarında belgelenmesini sağlar.

Kalite güvencesi bütün meslek elemanlarının iyi uygulama örneklerinden yararlanabilmelerinin sağlanmasına yardımcı olur. Kalite güvencesi, Sayıştayın, denetim çalışmalarını yürütme biçimlerindeki eksiklikleri gidermeye yönelik eğitim ve geliştirme stratejisi oluşturmasına katkı sağlar. Ayrıca kalite güvencesi aracılığıyla Sayıştay, çalışmalarını Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Organizasyonu (INTOSAI) ve Uluslararası Mali Müşavirler Federasyonu (IFAC) tarafından üretilen uluslararası denetim standartlarına uygun olarak yürüttüğü hakkında dışsal organlara, örneğin Parlamento'ya ve Avrupa Komisyonuna kanıtlamış olur.

### 4.2 Kalite güvence incelemesinin (reviews) icrası

Metodoloji ekibi gözden geçirilen denetim örneğinin Sayıştay çalışmalarını temsil etmesini temin eder ve gözden geçirme aşamasında her bir birimi (division) kapsamalarını hedefler.

Her gözden geçirme:

- Denetimin kurum işleyişinin tam olarak anlaşılması temelinde planlanıp uygulanmış olup olmadığını,
- Önemliliğin uygun düzeyde ve doğru şekilde belirlenmiş olup olmadığını,
- Finansal tabloların önemli derecede doğru olmasına yönelik önemli riskleri saptayan bir risk değerlendirmesinin uygulamaya geçirilmiş olup olmadığını,
- Seçilen yaklaşımın uygun ve bu yaklaşımdan sağlam güvence elde edilmiş ve örnek büyüklüğünün doğru şekilde hesaplanmış olup olmadığını,
- Kontrollardan güvence elde ediliyorsa, kontrolların uygun güvence elde etmek üzere, doğru şekilde belirlenmiş ve testten geçirilmiş olup olmadığını,
- Denetimin planlanmış olduğu şekilde uygulamaya konup konmadığını,
- Denetim sırasında tespit edilen hataların gerektiği şekilde değerlendirmeye konu olup olmadığını,
- Planın ve çalışmaların Direktör ve/veya Sayıştay Üyesi tarafından zamanında gözden geçirilmiş ve onaylanmış olup olmadığını,
- Finansal tablolar hakkında doğru bir görüş ve rapor verilmiş olup olmadığını değerlendirir.

Gözden geçirmeler (incelemeler) Sayıştayın ilgi alanına gören özel konuları, örneğin nakit esaslı muhasebeden tahakkuk esaslı muhasebeye geçişin denetimce ne kadar başarıyla ele alındığını, içerecek şekilde genişletilebilir.

Her bir gözden geçirmenin icrasından önce gözden geçirmeden sorumlu Metodoloji Ekibi denetim ekibi ile toplanır ve denetimi değerlendirir. Metodoloji Ekibi çalışmalarını nasıl planlayıp icra ettiğini açıklamalı, denetim bulgularını ve gözden geçirme sırasında karşılaşılan sorunları değerlendirmelidir. Gözden geçirmenin (incelemenin) sonuçları üzerinde, bütün denetimlerin tutarlı bir temele göre değerlendirilmesini güven altına alan Direktör ve Metodoloji Ekibinden sorumlu Sayıştay Üyesi ile mutabakata varılır. Her bir gözden geçirme denetim ekibi ile denetimin müzakere edilmesinin ardından iki hafta içinde tamamlanmalı ve Direktör ve Sayıştay Üyesi ile üzerinde mutabakat sağlanmalıdır.

### **4.3 Kalite güvencesi sonuçlarının raporlanması**

Metodoloji ekibi her bir gözden geçirmenin sonuçlarını çalışmalardan sorumlu denetim ekibi ile müzakere eder ve üzerinde mutabakat sağlar. Metodoloji Ekibi gözden geçirmenin tamamlanmasının hemen ardından sonuçlar hakkında denetim ekibine bilgi vermelidir. Denetim Ekibi saptanmış yetersizlikleri gidermek üzere eylem planları hazırlamalıdır.

Metodoloji Ekibi, her yıl, o yıla ilişkin meslektaş incelemelerinin sonuçlarını özetleyen bir Yıllık Denetim Kalite Güvence Raporu hazırlar. Rapor, iyi uygulama örneklerini kapsar ve bunların Sayıştayca yürütülen diğer denetimlere nasıl uygulanabileceği konusunda tavsiyelerde bulunur. Rapor, elkitabında açıklanan prosedürlerden doğru şekilde uygulanmamış olanların örneklerini içermenin yanı sıra Sayıştay rehberinin doğru biçimde uygulanmasını temine yönelik gerekli tedbirleri kapsar. Bu tedbirler rehberin geliştirilmesini (denetim elkitabında veya tamamlayıcı rehberlerde değişiklikler yapılmasını) veya eğitimi öngörebilir. İkinci yılda ve takip eden her yılda, Yıllık Denetim Kalite Güvence Raporu önceki yılda yapılan tavsiyelerin uygulanma durumunu belirtir. Tavsiyeler uygulanmamışsa, raporda bunun bir açıklaması yer alır.

Yıllık Denetim Kalite Güvence Raporu, Metodolojiden Sorumlu Üye aracılığıyla Denetim Kontrol Bölümü Başkanına sunulur.

Denetim Kontrol Bölümü Başkanı, Yıllık Denetim Kalite Güvence Raporunu Sayıştay Genel Kuruluna takdim eder. Genel Kurul, gerektiği ölçüde, iyi uygulama örneklerini müzakere eder ve onaylar. Genel Kurul, ayrıca, rehberde değişiklik yapılmasına veya yeni rehber hazırlanmasına veyahut eğitim yapılmasına ilişkin olarak tavsiye olunan tedbirleri görüşür. Yıllık Denetim Kalite Güvence Raporu Genel Kurulun resmî bir dokümanı olarak kayda geçer ve Genel Kurul üyelerinin tavsiyeleri ile kabul edilen rapor resmî tutanağa bağlanır.

## Ek A: Kontrol Ortamı Soru Kağıdı

1.5.2 numaralı bölüme bakın.

<b>Kurum:</b>	<b>Hazırlayan:</b>	
<b>Denetim Yılı:</b>	<b>Gözden geçiren:</b>	
<b>A. Üst yönetimin yapısı ve uzmanlığı</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. Açık ve seçik şekilde tanımlanmış bir üst yönetim yapısı, örneğin bir gözetim kurulu, işletme kurulu, yönetim komiteleri vb. var mı?		
2. Üst yönetim personelinin sorumlulukları açık ve seçik olarak (tercihan yazılı şekilde) belirlenmiş mi?		
3. Üst yönetim personelinin iş sözleşmeleri (süre, ücret koşulları vb. yönünden) kabul edilebilir (makul) nitelikte mi?		
4. Üst yönetim yapısı içinde kontroller ve dengelemeler örneğin: <ul style="list-style-type: none"> <li>• icracı olmayan direktörler,</li> <li>• denetim komiteleri,</li> <li>• yönetim kurulu başkanının ve genel müdürün sorumluluklarının ayrılması,</li> <li>• departman gözetimi</li> </ul> söz konusu mu?		
5. Kurul (veya dengi organ) için gerektirdiği ehliyete (uzmanlıklara) ve deneyimlere (satış, satın alma, işletme ehliyetinin yanı sıra finans, muhasebe ve kontroller alanında) sahip mi?		
<b>B. Etik kurallar</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. Yönetim; yöneticilerin ve personelin tutum ve davranışları açısından bir ölçüt işlevi görmek üzere, hem yöneticiler hem de personel için geçerli yazılı etik kuralları yürürlüğe koymuş mu?		
2. Etik kurallar, kabul edilebilir uygulamalar, çıkar çatışmaları veyahut etik ve moral davranış standartları gibi alanları kapsıyor mu?		
3. Etik kuralların organ bünyesinde iletimi yapılıyor mu? Etik kurallar çalışanlar tarafından periyodik olarak tebellüğ ediliyor mu?		



4. Çalışanlar, uygun olmayan bir davranışa rastladıklarında ne yapmaları gerektiği konusunda bilgilendirilmişler mi?		
5. Yönetimin (yöneticilerin) çalışanlarla, tedarikçilerle, müşterilerle, kredi verenlerle ve sigortacılarla ilişkilerini kurallarla düzenlemeye yönelik yazılı politikalar var mı?		
6. İlgili taraflarla ilgili işlemlerin resmen açıklanmasına yönelik yazılı bir politika var mı?		
7. Hediye alma ve konukluğu kabul etme konularını düzenleyen yazılı bir politika var mı?		
8. Kilit konumdaki görevliler tarafından parasal avantajların ve dışsal mali menfaatlerin (direktörlük, sponsorluk ve komisyon ödemeleri gibi hususlar dahil) resmen açıklanması konusunda yazılı bir politika var mı?		
9. Önemli sözleşmelerin bağitlanmasından veya siparişlerin verilmesinden önce, ortak mülkiyet, direktörlük ve aile ilişkilerinin ortaya çıkarılması amacıyla konulmuş bağımsız kontroller var mı?		
<b>C. Yönetimin iç kontrollara yönelik tavrı</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. Yönetim, kontrol ortamının ve iç kontrollerin bağımsız değerlendirilmesini teşvik ediyor ve değerlendirmeye işlerlik kazandırıyor mu? <ul style="list-style-type: none"> <li>yönetim mektuplarımız kurul seviyesinde değerlendirilip cevaplandırılıyor mu?</li> <li>İç kontrollerle ilgili iç denetim raporları üst yönetim tarafından teşvik görüyor ve kurul seviyesinde cevaplandırılıyor mu?</li> </ul>		
2. İç denetimi ve denetim düzenlemelerini gözetmek ve kontrollerin işleyişini değerlendirmek yetkisine sahip gerektiği şekilde oluşturulmuş denetim komitesi var mı?		
3. Yönetim, etik kurallar ve mevzuat ihlallerine güçlü şekilde tepki gösteriyor mu? İhlaller karşısında alınan disiplin tedbiri organizasyon bünyesinde duyuruluyor mu?		
4. Normal prosedürler, kurallar (codes), iç kontroller, örneğin ivedi faturaların ödenmesinde veya personel atanmasında yönetim tarafından çiğneniyor mu? Bu tür ihlaller belgelendiriliyor ve soruşturuluyor mu?		

5. Yönetim, uygun düzeyde iç denetim çalışmaları için gerekli kaynakları sağlıyor mu? (İç denetim fonksiyonunun gerekli büyüklüğe, kaliteye ve bağımsızlığa sahip olup olmadığı)		
<b>D. Üst yönetim personelinin işe alınması, görevde tutulması ve ücretlendirilmesi</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. Boş üst yönetim kadroları, uygun niteliklere sahip (içerideki ve/veya dışarıdaki) kişilerin oluşturduğu havuzda yaygın biçimde duyuruluyor mu?		
2. Kayırmacılığın ve iltimasın önlenmesi için atama ve terfi mekanizmaları şeffaf mı ve objektif ve uygun kriterlere dayanıyor mu?		
3. (Görevden ayrılma tazminat ödemeleri dahil) ücretlendirmenin bir bağımsız incelemeye tabi tutulması söz konusu mu? (Örneğin sponsor bakanlık, alt komite veya ücretlendirme kurulu tarafından)		
4. Dürüstlük ve etik kriterler performans değerlemesine dahil mi?		
5. Kilit konumdaki görevliler fonksiyon ve ehliyet yönlerinden (iç denetim, dış denetim, Çalışma Analizi veya Gözetim Kurulu aracılığıyla) bağımsız bir incelemeye tabi mi?		
6. Görev tanımları var mı? Eğer varsa, bu tanımlar, kontrollerle ilişkili sorumluluklara yeteri derecede göndermede bulunuyor mu?		
7. İcra fonksiyonları yönetimin uygun kademeleri için saklı tutuluyor mu?		
8. Devredilmiş yetkiler uygun gözüküyor mu?		
<b>E. Çalışanların işe alınması ve eğitilmesi</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. İşe alma politikaları yazılı olarak belirlenmiş mi? Bu politikalar uygun niteliklere sahip personel tarafından uygulamaya konuyor mu? (Başvurunun gözden geçirilmesi ve işe alma mülakatı, işlerin amaca uygun şekilde eğitilmiş ve boş kadronun şartları hakkında bilgiye ve gerekli becerilere sahip bulunan yönetim personeli tarafından yapılması)		

2. Adayların deneyimlerinin, niteliklerinin ve referanslarının doğruluğunu incelemeye yönelik uygun prosedürler bulunuyor mu?		
3. İşe alma politikaları adli sicil kayıtlarının araştırılmasını öngörüyor mu?		
4. İşe yeni alınan personel, tercihan istihdamları süresince güncellenen görev tanımları yoluyla, sorumlulukları ve yönetimin kendilerinden olan beklentileri konusunda bilgilendiriliyor mu?		
5. Her bir çalışanın iş performansının düzenli şekilde (en azından altı aylık) değerlendirmesi ilgili hiyerarşik yönetici tarafından yapılıyor (ve daha üst yönetici tarafından gözden geçiriliyor ) mu?		
6. Performans değerlendirmeleri, çalışanların gelişme ve eğitim ihtiyaçlarının ne ölçüde giderildiğini ve gelecekteki gelişme ve eğitim ihtiyaçlarını kapsıyor mu?		
7. Yetersiz performans için disiplin veya telafi edici prosedürler mevcut mu?		
<b>F. Yönetimce faaliyetlerin gözetimi</b>	<b>Sonuç Evet/Hayır</b>	<b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b>
1. Örgütün bütün fonksiyonlarını ve personelini kapsayan belirgin raporlama kanallarına sahip açık ve seçik şekilde belirlenmiş yönetim/örgüt yapısı var mı?		
2. Hem faaliyet prosedürlerini hem de finans/muhasebe prosedürlerini kapsayan güncel prosedür el kitapları mevcut mu?		
3. Üst yönetim toplantı tutanakları yönetim hesaplarının ve diğer yönetim raporlarının yeteri kadar dikkat çektiğini ve bunlara göre davranıldığını gösteriyor mu?		
4. Muhasebe kayıtlarının düzenli şekilde düzelenmiş ve eksiksiz mi ve mali mutabakatlar, örneğin: <ul style="list-style-type: none"> <li>• banka mutabakatları,</li> <li>• satışlar defteri mutabakatları,</li> <li>• satın alma defteri mutabakatları,</li> <li>• stok defteri mutabakatları,</li> <li>• maaş bordrosu mutabakatları,</li> <li>• sabit kıymetler listesi mutabakatları</li> </ul> periyodik olarak yapılmış gözüküyor mu?		

<p>5. Bütçe yapma prosesi:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• bir prosedür el kitabında düzenlenmiş mi?</li> <li>• işe uygun personelce yürütülüyor mu?</li> <li>• Hiyerarşik yöneticilerin ve faaliyet sorumluluğu bulunan personelin uygun görüşünü içeriyor mu?</li> <li>• Üst yönetimin onayına tabi mi?</li> <li>• Bütçe disiplininin oluşmasına imkân veriyor mu?</li> </ul>		
<p>6. Üst yönetimin:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• ufukta görünen bütçe/nakit aşımaları (veya önemli miktarda geride kalmaları)</li> <li>• zararlar veya yolsuzluklar</li> <li>• iç kontroldaki aksamalar</li> </ul> <p>hakkında bilgi edinmesini sağlayan mekanizmalar mevcut mu?</p>		
<p>7. Uygulamaya konan uygun ve güvenilir performans ölçüleri/göstergeleleri var mı? Burada dikkate alınacak konular şunlardır:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• muhasebe kayıtları/yönetim hesapları veyahut diğer güvenilir kayıtlar ile mutabakat veya bu hesap ve kayıtlardan transferlik edilebilirlik</li> <li>• iç denetim, dış denetim veya yönetim tarafından uygulanan kontrol prosedürleri</li> </ul> <p>Sonuçları, performansla ilgili ödemeleri ve benzeri hususları güçlendirmek üzere performans raporlamasının işletildiğine dair herhangi bir kanıt var mı?</p>		
<p>8. Üst yönetim dış denetim prosesine ve sonuçlarına ve hesapların yayımlanmasına gerekli özeni gösteriyor mu?</p>		
<p><b>G. Kayıpları, yolsuzlukları ve yasa dışı fiilleri önlemeye yönelik yönetim politikaları</b></p>	<p><b>Sonuç Evet/Hayır</b></p>	<p><b>Yorumlar veya çalışma kağıdına atıflar</b></p>
<p>1. Yolsuzlukları ve diğer yasa dışı fiilleri önlemeye yönelik olarak bütün çalışanların dikkatine sunulmuş yazılı bir politika var mı?</p>		
<p>2.</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• stok ve sabit kıymet kayıplarını</li> <li>• bilgisayar ekipmanına, kayıtlarına ve yazılımına izinsiz erişilmesini</li> <li>• muhasebe kayıtlarının ve diğer kayıtların kaybından dolayı ortaya çıkan zararı</li> <li>• yangın, sel ve kaza vb. dolayısıyla oluşan zararları</li> </ul> <p>önlemeye yönelik fizikî koruyucu tedbirler mevcut mu?</p>		

3. Binaların ve varlıkların fizikî güvenliğini sağlamakla yükümlü özel bir görevli var mı?		
4. Muhasebe fonksiyonu bünyesinde yeterli şekilde görevlerin ayrılması söz konusu mu?		
5. İç denetim birimi (deportmanı) muhasebe ve faaliyet fonksiyonundan bağımsız mı?		
6. Etik ile ilgili meselelerde personel danışmada bulunmaya özendiriliyor mu ve bu tür danışma hizmeti için bağımsız bir kaynak var mı?		
<p><b>Genel Sonuç</b></p> <p>Yukarıdaki değerlendirme çerçevesinde genel kontrol ortamının, kontrol prosedürlerinin etkili bir şekilde uygulamaya konulduğunu sağladığı konusunda tatmin oluyor musunuz?</p> <p>Evet/Hayır</p> <p>Not: Denetçi kontrol ortamındaki yetersizlikleri kurumun yönetimine raporlamalıdır.</p>		

## Ek B: Kontrol Prosedürleri Soru Kağıdı

1.5.2 numaralı bölüme bakın.

No	İç kontrolün değerlendirilmesi	Cevap Evet/Hayır	Çalışma kağıdına atıflar
1.	Kurum, O.G. no. 119/1999 çerçevesinde iç denetim ve bunu izleyen mali kontrollerle ilgili olarak iç kontrol sistemi oluşturmuş mu?		
2.	Kurum, 189/1998 sayılı Kanununun 5'inci maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, mahalli vergilerin kontrolü, izlenmesi ve toplanması ile görevli özel bir departmana sahip mi? Cevap evetse, dokümanlarını gösterin.		
3.	Bu departmana bağlı bütün kişilerin şahsi özlük dosyaları var mı?		
4.	Kurumun iç kontrolleri, hem kurumun idaresini hem de 189/1998 tarihli Kanununun 10'uncu maddesinin 5'inci fıkrası gereğince yerel idareye bağlı kamu kurumlarının idaresini dikkate alan mali idare kontrolünü kapsıyor mu? Cevap evetse, dokümanları (örneğin örgüt şemasını) gösterin.		
5.	İç kontrol faaliyeti ile ilgili metodolojiyi içeren kurallar var mı?		
6.	Kurumun iç kontrolleri, dokümanlarda yer alan bütün önemli işlemlerin ve olayların anında ve doğru şekilde kaydedilmesini öngörüyor mu?		
7.	Kurumun iç kontrolleri bütün önemli işlemlerin ve olayların onaydan geçirilmesini öngörüyor mu ve bu onaylar belgeleniyor mu?		
8.	Onaylama, kontrol etme ve kayda geçirme görevleri farklı kişilerin sorumluluğuna veriliyor mu?		
9.	Bütün kademelerdeki yönetim personeli kendilerinin spesifik görevlerini yerine getirecek ehliyete sahip mi?		
10.	İç kontrollerin uygulanmasında görev alan personel, bu işlerin genel ve özel gerekliliklerinden haberdar mı? Cevap evetse, çalışan tarafından imzalanan ve kurumun üst yöneticisi tarafından onaylanan görev tanımını gösterin.		
11.	İç kontrol sistemini değerlendirmek üzere spesifik kriterler ve prosedürler var mı? Cevap evetse, bunları ortaya koyun.		
12.	İç kontroller, kaynaklara ve dokümanlara sadece yetkili kişilerin erişmesini teminat altına alıyor mu?		
13.	Çalışanların her biri gizlilik ve dürüstlük bildirimini imzalamış mı? Bu bildirim, çalışanın İnsan Kaynakları Departmanındaki şahsi dosyasında muhafaza ediliyor mu?		

No	İç kontrolün değerlendirilmesi	Cevap Evet/Hayır	Çalışma kağıdına atıflar
14.	İç kontrol faaliyetine katılan personelin gelişimini amaçlayan meslekî eğitimi için bir plan elde mevcut mu?		
15.	Eğitimin sonuçları değerlendirmeye tabi tutuluyor mu? Cevap evetse, sonuçları ortaya koyun.		
16.	İç kontrol sisteminde görev alan her bir personel için kurumun üst yöneticisi tarafından onaylanmış bir görev tanımı var mı? Cevap evetse, bunu gösterin.		
17.	İç kontrol görevlerine ilişkin dokümanlar güncelleniyor mu? Cevap evetse, kanıtlarını sergileyin.		
18.	Bu departmandan bir kişinin görevi başında olmaması ihtimaline karşı görevlerin ve sorumlulukların ayırma tabi tutulması söz konusu mu?		
19.	İç kontrol sistemi içinde gerçekleştirilen çalışmaların gözetilmesine yönelik bir prosedür bulunuyor mu? Dokümanlar çalışan tarafından imzalanıyor ve diğer kişi (departman yöneticisi) tarafından gözden geçiriliyor ve imzalanarak onaylanıyor mu?		
20.	İç kontrol sisteminde rol alan personele yeterli lojistik sağlanıyor mu?		
21.	Maliye Bakanlığınca çıkarılan Kamu Görevlileri Talimatında yer alanlar dışında, iç kontrol sisteminde görev alan personel tarafından kullanılacak iç normlar ve kurallar var mı? Cevap evetse, bunları gösterin.		
22.	Kamu fonlarının kullanımı ile ilgili olarak kayda geçmiş, yasalara uymama, görev ihlali, yolsuzluk veya kurallara aykırılık halleri var mı? Eğer varsa, ilgili dokümanı bize gösterin.		
23.	İç kontrol sisteminin, kuruma bağlı kamu kuruluşu tarafından kamu fonlarının idare edilip edilmediğini kontrol etme yükümlülüğü bulunmakta mıdır? Eğer varsa, ilgili dokümanı bize gösterin.		
24.	Dokümanların her mali yıl itibarıyla ayrı olarak idare edilmesini ve arşivlenmesini düzenleyen bir prosedür var mı?		
25.	İç kontrol sistemi öz önleyici kontrolün düzenlenmesini kapsıyor mu? Eğer varsa, ilgili dokümanları gösterin.		

## Ek C: Denetçilerin kontrolleri nasıl test edebileceklerine ilişkin örnekler

1.6.3 numaralı bölüme bakın.

İç kontroller, önleyici kontroller ve ortaya çıkarıcı kontroller olmak üzere iki kategoriye ayrılabilir. Önleyici kontroller ilk önce, muhasebe kayıtlarında hatalar veya kurallara aykırılıklar oluşmasını önlemek üzere tasarlanır. Ortaya çıkarıcı kontroller; eğer oluşmuşsa, muhasebe kayıtlarındaki hataları veya aykırılıkları bulmak ve düzeltmek amacıyla hazırlanır. Dikkate alınacak meselelerle ilgili örnekler ve kontrollerin değerlendirme tarzları aşağıdaki tabloda gösterilmektedir.

<b>YÖNETİM KONTROLLARI</b>	
<b>Kontrol prosedürlerini testten geçirirken denetçinin üzerinde durması gereken sorular/fiiller</b>	<b>Kontrol prosedürlerinin etkili şekilde işleyip işlemediğini test etmede denetçiye yardımcı olan teknikler</b>
1. Astarın çalışmaları gözden geçiriliyor mu? Evetse, bu gözden geçirmenin kaydının tutulup tutulmadığını bize gösterin.	Gözden geçirme kanıtlarını (örneğin imzanın) ortaya koyan dokümanların incelenmesi.
2. Yönetim, kontrol ortamının ve iç kontrollerinin bağımsız bir değerlendirmeye tabi tutulmasına destek veriyor ve bu değerlendirmeye göre tavır alıyor mu?	Yönetim mektuplarının kurul düzeyinde gözden geçirilip geçirilmediğini ve cevaplandırılıp cevaplandırılmadığını ve kontrollerle ilgili iç denetim raporları hazırlanmasının üst yönetimce desteklenip desteklenmediğini ve kurul düzeyinde bu raporların cevaplandırılıp cevaplandırılmadığını sağlamak amacıyla dokümanların incelenmesi.
3. Yönetim, etik kurallar ve yasa ihlallerine güçlü bir şekilde tepki veriyor mu? İhlallere karşılık alınan disiplin tedbirlerinin bütün organizasyona iletilmesi söz konusu mu?	Diğer kontrollara ilaveten gözden geçirme dokümanlarının oluşturulup oluşturulmadığının kontrol edilmesi.
4. Üst yönetim dış denetim prosesine ve sonuçlarına gerekli dikkati gösteriyor mu? Yönetim, denetlenen organın tavsiyelerinin gerçekten uygulanıp uygulanmadığını izliyor mu? Bu izleme hangi sıklıkta gerçekleşmektedir?	İzlemenin dokümante edilme tarzının incelenmesi.



<b>ORGANİZASYONEL KONTROLLAR</b>	
<b>Kontrol prosedürlerini testten geçirirken denetçinin üzerinde durması gereken sorular/fiiller</b>	<b>Kontrol prosedürlerinin etkili şekilde işleyip işlemediğini test etmede denetçiye yardımcı olan teknikler</b>
1. Muhasebe politikalarında prosedür el kitabında görevlerin ayrılması konusunda spesifik koşullar var mı?	Görevlerin ayrılmasının tamamlanmış olup olmadığını değerlendirilmesi amacıyla personele sorular sorulması.
2. Her bir personel açısından görevlerin ayrılmasına ilişkin kriterler hangileridir? Bu kriterleri kanıtlayan yazılı doküman (örneğin görev tanımları) var mı?	Görevlerin ayrılmasının dokümente edilip edilmediğinin belirlenmesi bakımından prosedür el kitabı üzerinde incelemede bulunulması.
3. İşe yeni alınanlar, tercihan, istihdamları süresince güncellenen detaylı ve yazılı bir görev tanımı aracılığıyla sorumluluklarının neler olduğundan ve yönetimin kendilerinden neler beklediğinden haberdar mı?	
4. İç denetim departmanı muhasebe ve faaliyet fonksiyonundan bağımsız mı?	

<b>OPERASYONEL KONTROLLAR</b>	
<b>Kontrol prosedürlerini testten geçirirken denetçinin üzerinde durması gereken sorular/fiiller</b>	<b>Kontrol prosedürlerinin etkili şekilde işleyip işlemediğini test etmede denetçiye yardımcı olan teknikler</b>
1. Mutabakatlar hangi sıklıkta yapılmaktadır?	Aşağıdaki hususlar dikkate alınarak mutabakatın incelenmesi: <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ bu mutabakatlar denetlenenin kayıtları ile karşılaştırılıyor mu?</li> <li>✓ mutabakatlarda bitirilme süresine uyuluyor mu?</li> </ul>
2. Mutabakatlar elle mi yoksa Bilişim Sistemi tarafından otomatik olarak mı yapılıyor veyahut her ikisinin kombinasyonu mu söz konusu?	Sistemin test edilmesi.
3. Bütün bilgilerin bir mutabakatlar prosesine dahil edildiği nasıl güven altına alınmaktadır?	Prosedürler el kitabı üzerinde yapılan incelemeler.
4. Bütün mutabakatlar prosedürler el kitabında ve muhasebe politikalarında yer alıyor mu? El kitabını bize gösterin.	

<b>Kontrol prosedürlerini testten geçirirken denetçinin üzerinde durması gereken sorular/fiiller</b>	<b>Kontrol prosedürlerinin etkili şekilde işleyip işlemediğini test etmede denetçiye yardımcı olan teknikler</b>
5. Yönetim, yapılmış bütün mutabakatları gözden geçiriyor mu?	

<b>FİZİKİ KONTROLLAR</b>	
<b>Kontrol prosedürlerini testten geçirirken denetçinin üzerinde durması gereken sorular/fiiller</b>	<b>Kontrol prosedürlerinin etkili şekilde işleyip işlemediğini test etmede denetçiye yardımcı olan teknikler</b>
1. Denetlenen yıl boyunca, Bilgi Teknolojisine erişimde çok sayıda değişiklik yapılmış mı?	Bir açıklaması yapıncaya kadar denetlenen yılda meydana gelen değişikliğin izlenmesi.
2. Varlıkların ve binaların düzenli şekilde fizikî kontrolleri yapılıyor mu?	Gerekli nezaret çerçevesinde, görevlilerce, muhasebe ve varlık kayıtlarından bağımsız periyodik fizikî sayım yapılıp yapılmadığının ve bu sayımların stok kayıtları ile mutabakatının sağlanıp sağlanmadığının ve ayrıca kayıttan düşme tashihlerinin yapılıp yapılmadığının kontrol edilmesi.
Binaların ve varlıkların fizikî güvenliğinden sorumlu özel bir görevli var mı?	

## Ek D: Cari Dosya Muhtevası

	Çalışma Kağıdı Kartonları	Çalışma kağıdı kartonu içinde bulunması gerekenler
A	Denetim Planı	<p><b>1. Denetim Planlaması Memorandumu:</b> Bu memorandum:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Arkaplan</li> <li>• Önemlilik</li> <li>• Risk Değerlendirmesi</li> <li>• Denetim Amaçları</li> <li>• Her bir hesap alanı bakımından denetim yaklaşımı</li> <li>• Kaynaklar ve takvim</li> <li>• Kurumdaki önemli irtibat noktaları gibi hususları kapsamalıdır.</li> </ul> <p><b>2. Kurumun kavranması-</b> Bu bağlamda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Dış ortam</li> <li>• Kurumun tabi olduğu mevzuat</li> </ul> <p>ele alınır ve dokümente edilir.</p> <p><b>3. Önemlilik hesabı</b></p> <p><b>4. Tahmin edilen hatanın ve kesinliğin hesabı</b></p> <p><b>5. (Mümkünse) Bilgi Sistemleri ile ilgili inceleme.</b> Bu bağlamda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Fizikî kontroller (bilgisayarın yerleşimi, ihtiyat vb.)</li> <li>• Uygulama kontrolleri</li> </ul> <p>ele alınır ve dokümente edilir.</p> <p><b>6. Risk değerlendirme.</b> Bu bağlamda:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Her bir hesap alanı bakımından bünyesel risk</li> <li>• Kontrol ortamına ilişkin soru kağıdı ve genel değerlendirme</li> <li>• (Mümkünse) Kontrol prosedürlerine ilişkin soru kağıdı</li> <li>• Her bir hesap alanı bakımından kontrol riski değerlendirme</li> <li>• Kurum açısından spesifik riskler</li> <li>• Her bir hesap alanı bakımından spesifik riskler</li> </ul> <p>ele alınır ve dokümente edilir.</p> <p><b>7. Her bir hesap alanına ilişkin kilit kontrollerle ilgili değerlendirme</b></p> <p><b>8. Her bir hesap alanı açısından denetim yaklaşımı:</b> Gereken örnek büyüklüklerinin hesabı ve uygulanması söz konusu ise, yararlanılacak analitik prosedürler veya kontrol testleri bu kapsamdadır.</p> <p><b>9. Denetim Planlama Memorandumunun Direktör ve/veya Üye tarafından onayı</b></p>

<b>B</b>	<b>Taslak Hesap</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. İşlem listelemeleri</li> <li>2. Mizan</li> <li>3. Taslak Hesap ve değişiklikler</li> <li>4. Taslak Hesaptan Çalışma Kağıdı Kartonlarına çapraz atıflar</li> </ol>
<b>C</b>	<b>Kâr ve Zarar Hesap Alanları</b> <b>Her bir hesap alanı, örneğin, gelirler, ücretler, işletme masrafları vb. bakımından</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geçen yıldan devreden konular</li> <li>2. Denetim planından üretilen denetim planlama dokümanı</li> <li>3. Denetim Programı</li> <li>4. Testten geçirilen örnekler</li> <li>5. Tespit edilen hatalar ve hataların değerlendirilmesi</li> <li>6. Her bir hesap alanı itibariyle denetlenen meblağı göstermek üzere genel yönlendirici çizelge</li> <li>7. Dikkat edilecek noktalarla ilgili özet</li> <li>8. Gelecek yıla aktarılan konular.</li> </ol>
<b>D</b>	<b>Bilanço Alanları</b> <b>Her bir hesap alanı, örneğin, sabit kıymetler, kasa, borçlular, alacaklılar vb. bakımından</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Geçen yıldan devreden konular</li> <li>2. Denetim planından üretilen denetim planlama dokümanı</li> <li>3. Denetim Programı</li> <li>4. Testten geçirilen örnekler</li> <li>5. Tespit edilen hatalar ve hataların değerlendirilmesi</li> <li>6. Her bir hesap alanı itibariyle denetlenen meblağı göstermek üzere genel yönlendirici çizelge</li> <li>7. Dikkat edilecek noktalarla ilgili özet</li> <li>8. Gelecek yıla aktarılan konular.</li> </ol>
<b>E</b>	<b>Zararlar</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Zararların detayları</li> <li>2. Dikkate alınacak konularla ilgili özet</li> </ol>
<b>F</b>	<b>İç Denetim</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. İç denetim ile ilgili değerlendirme</li> <li>2. Dikkate alınacak konuların özeti</li> </ol>
<b>G</b>	<b>İrtibat</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Kurumla yapılan haberleşmeye ilişkin kağıtların kopyaları</li> <li>2. Dikkate alınacak konuların özeti</li> </ol>

## Sözlükçe

<b>Amaç (Objective)</b>	<b>Denetim Amaçları</b> başlıklı terime bakın.
<b>Analitik Prosedür (Analytical Procedure)</b>	Burada denetçi mali verilerden veyahut mali olmayan verilerden yararlanacak <b>finansal tablolardan</b> alınan bir rakamı tahmin etmede yararlanır, Denetçi, tahminî hesap rakamı ile fiili hesap rakamı arasındaki farkları araştırır. Denetçi, analitik prosedürlere, <b>Doğrudan Maddilik Prosedürleri</b> yerine, maddilik güvencesi elde etmek amacıyla yararlanabilir. Denetçi, planlama sırasında riskleri belirlemek üzere de analitik prosedürlere faydalanabilir.
<b>Basit Tesadüfi Örnekleme (Simple Random Sample)</b>	<b>Doğrudan maddilik prosedürleri</b> veya kontrol testleri için <b>işlemlerin</b> örnekleme metodu olup, bu metotta bütün işlemler örnekte gözükmede eşit şansa sahiptir.
<b>Beyan (iddia) (Assertion)</b>	<b>Beyan (iddia) denetimi</b> başlıklı terime bakın
<b>Beyan (iddia) Denetimi (Audit Assertion)</b>	Yönetim tarafından yapılan beyanlar finansal tabloların içindedir. Bu beyanlar örtük ve açık olabilir “finansal tabloların eksiksiz olduğu” ve “bütün işlemlerin ilgili mevzuata uygun bulunduğu” örnekler arasındadır. Denetim amaçları bu beyanların (iddiaların) test edilmesidir.
<b>Bünyesel Risk (Inherent Risk)</b>	İlgili iç kontrollerin mevcut olmadığı varsayımıyla, bir <b>hesap alanının</b> , kendi başına veya diğer hesap alanlarındaki hatalarla birleştirildiğinde <b>önemli</b> olabilen bir hata içermeye ne derecede hassas olduğudur. <b>Denetim riskinin</b> üç ögesinden birisidir.
<b>Cari Dosya (Current File)</b>	Cari denetim yılı ile ilgili bütün <b>çalışma kağıtlarını</b> içerir. Örneğin, planlama muhtırasını (memorandumunu), <b>denetim programını</b> ve denetim testleri sonuçlarını kapsar.
<b>Çalışma Kağıtları (Working Papers)</b>	Yaptığı çalışmaların ve vardığı sonuçların kaydı için denetçi tarafından hazırlanan dokümanlardır. Çalışma Kağıtları <b>carî dosyaya</b> ve bazen de <b>kalcı (sürekli) dosyaya</b> ithal edilir.
<b>Çifte Kayıt Usulü Muhasebe (Double Entry Accounting)</b>	Çift kayıt gerektiren muhasebe uygulamasıdır. Bu usulde, defter-î kebirde birbirine denk <b>zimmet</b> ve <b>matlup</b> girişleri bulunur.
<b>Defter-î Kebir (General Ledger)</b>	Kurumun, işlem gören münferit işlemlerinin detayını içeren muhasebe kayıdır. Defter-î kebir, normal olarak, grup işlemlerini (örneğin ücretleri) muhasebeleştirir.
<b>Denetim Amaçları (Audit Objectives)</b>	Denetimin spesifik amaçları <b>beyanların</b> test edilmesidir.
<b>Denetim Görüşü (Audit Opinion)</b>	Finansal tabloların, belirlenmiş finansal raporlama sistemine göre, bir bütün olarak doğru ve dürüst bir fikir verip vermediği (veya bütün önemli yönleriyle dürüstçe sunulup sunulmadığı) hakkında denetçinin ulaştığı sonuçların açık ve seçik yazılı şekilde ifadesidir.  Denetim görüşü, denetim tasdik belgesi olarak da adlandırılır.

<b>Denetim İzi (Audit Trail)</b>	Münferit işlemlerin başlangıç noktalarından defter-î kebire ve finansal tablolara kadar izlenebilmelerinin yollarıdır. Denetim izi finansal tablodaki rakamların münferit işlemlerde analiz edilmesine imkân verir. Denetim izlerinin belirlenmesi yönetimin sorumluluğundadır.
<b>Denetim Örneklemesi (Audit Sampling)</b>	Denetim örneklemesinde denetçi bir hesap alanındaki işlemlerin 100'de yüzünden daha azına <b>denetim prosedürlerini</b> uygular. Denetim örnekleme denetçiye, hesap alanını meydana getiren popülasyon (anakütle) hakkında bir sonuca varmaya veya sonuca varmaya yardımcı olmaya yarayacak imkânı verir. <b>İstatistiksel Örnekleme</b> başlıklı terime bakın.
<b>Denetim Programı (Audit Programme)</b>	Genel denetim planının uygulanması için gereken planlanmış denetim prosedürlerinin niteliğini, zamanlamasını ve kapsamını belirleyen dokümandır. Denetim programı denetime katılan denetçilere yönelik talimatlar setidir.
<b>Denetim Prosedürleri (Audit Procedures)</b>	Denetçinin kanıtları toplama yöntemleridir. <b>Doğrudan Maddi Doğruluk Prosedürlerini, analitik prosedürleri ve kontrol testlerini</b> kapsar.
<b>Denetim Riski (Audit Risk)</b>	Finansal tablolar önemli derecede yanıltıcı beyanı içerdiğinde, denetçinin uygun olmayan denetim görüşü bildirme riskidir. Denetim riskinin, <b>bünyesel risk, kontrol riski ve ortaya çıkarma riski</b> olmak üzere üç ögesi vardır.
<b>Denetim Tasdik Belgesi (Audit Certificate)</b>	<b>Denetim Görüşü</b> başlıklı terime bakın.
<b>Dış Denetim (External Audit)</b>	Bağımsız değerlendirme veya izleme fonksiyonudur. <b>Finansal tabloların</b> eksiksiz ve doğru ve <b>işlemlerin</b> yasal ve düzenli (regular) olup olmadığı hakkında görüş bildirmekle sorumludur. Dış denetim, çoğu kez, performans denetimleri (kurumların kullandıkları kaynakların ekonomikliğinin, verimliliğinin ve etkililiğinin denetimleri) de icra eder. <b>İç denetimden</b> farklı olan dış denetim denetlenen dışındadır.
<b>Doğudan Maddî Doğruluk Prosedürleri (Direct Substantive Procedures)</b>	Denetçi münferit işlemleri test eder. Örneğin, denetçi, ücret ödemelerini, personel kayıtlarını ve ücret mevzuatını incelemek suretiyle ücret ödemelerinin gerçek çalışanlara doğru miktar üzerinden ödenip ödenmediğini kontrol eder.
<b>Doğudan Maddî Doğruluk Testleri (Direct Substantive Testing)</b>	<b>Doğrudan Maddi Doğruluk Prosedürleri</b> başlıklı terime bakın.
<b>Düzenlilik (Kurallara Uygunluk) Denetimi (Regularity Audit)</b>	<b>İşlemlerin</b> ilgili yasalara ve yönetmeliklere uygun olup olmadığını değerlendirmeyi amaçlayan denetimdir. Düzenlilik denetimi, <b>finansal denetimin</b> parçasıdır.
<b>Finansal Denetim (Financial Audit)</b>	Finansal tabloların eksiksiz ve doğru, işlemlerin yasal ve düzenli (ilgili yasalara ve yönetmeliklere uygun) olup olmadığı hakkında bir görüş bildirmeyi amaçlayan denetimdir. Bu nedenle, kurumun yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu (düzenliliği) hakkındaki denetim finansal denetimin parçasıdır.

<b>Hesap Alanı (Account Area)</b>	Hemen hemen aynı <b>iç kontrollara</b> veya risklere tabi <b>işlem</b> türleri. Örneğin, “ücretler”, “satın almalar” ve “harçlar ve mükellefiyetlerden elde edilen gelirler.”
<b>İç Denetim (Internal Audit)</b>	Kurumun yönetimi tarafından oluşturulan bir değerlendirme ve izleme fonksiyonudur. İç denetim, muhasebe sistemlerini ve kontrol prosedürlerini incelemekle görevlidir. Uluslararası standartlara göre iç denetim günlük işlem ve faaliyetlerden bağımsız olmalıdır. Örneğin, iç denetim, <b>işlemlere</b> izin verilmesinde bir rol oynamamalıdır. İç denetim kurumun <b>iç kontrol</b> sisteminin bir parçasıdır.
<b>İç Kontrol (Internal Control)</b>	Faaliyetlerin verimliliği ve etkililiği, finansal (mali) bilgilerin güvenilirliği ve yasalara ve yönetmeliklere uygunluk hakkında <b>makul güvence</b> sağlamak amacıyla kurum yönetimi tarafından oluşturulan kontrollerdir. İç kontrol; <b>mali kontrolü, kontrol ortamını ve kontrol prosedürlerini</b> kapsar.
<b>İstatistiksel Örneklem (Statistical Sampling)</b>	<b>Popülasyondaki</b> kalemlerin tesadüfi olarak seçildiği ve <b>örnekleme riskinin</b> rakamlandırılması dahil olmak üzere örnek sonuçlarının değerlendirilmesinde olasılık teorisinin kullanıldığı örneklem yaklaşımıdır.
<b>İşlem (Transaction)</b>	Kurum tarafından yapılan münferit ödeme veya tahsil edilen münferit meblağdır.
<b>Kalıcı (Sürekli) Dosya (Permanent File)</b>	Denetlenen kurumun sürekli ilgi alanına giren ve birden çok yıl için değeri olan bilgileri içerir. Örneğin, bu dosya, kurumun yasal alt yapısını, önceki yıllardaki <b>bünyesel risk</b> ve <b>kontrol riski</b> değerlendirmelerini gösteren çalışma kağıtlarını ihtiva eder.
<b>Kesinlik (Precision)</b>	Hata tahmininin ne kadar kesin olmasını istediğini göstermek üzere denetçinin hesapladığı parasal rakamdır. Denetçi “kesinlik”ten <b>istatistiksel örneğin</b> ve <b>doğrudan maddilik prosedürlerini</b> büyüklüğünü hesaplamada yararlanır. Eğer denetçiler bir <b>para birim örneği</b> almak için IDEA’dan yararlanıyorlarsa, kesinlik otomatik olarak hesaplanır.
<b>Kontrol Ortamı (Control Environment)</b>	Kurum yönetiminin <b>kontrol prosedürlerine</b> yönelik tutumu ve bu prosedürlere ne derecede vakıf olduğudur. Yöneticiler, kontrollerle ilgili sorumluluklarını kavradıklarında ve sorumluluklarını ciddiyle üstlendiklerinde yeterli bir kontrol ortamı var olabilir.
<b>Kontrol Prosedürleri (Control Procedures)</b>	Yolsuzluğu, zararları, kanuna aykırılıkları veya hatayı önleme veya amaçlara ulaşmak amacıyla kurum yönetimi tarafından kabul edilen politikalar ve prosedürlerdir. Kontrol prosedürleri kanuna aykırılığı veya hatayı önleyebilir (örneğin, kurumun belli değer üstündeki satın almalarından önce iki izin imzasının gerekmesi). Veyahut kuruma kanuna aykırılığı veya hatayı ortaya çıkarma ve düzeltme imkânı verir. (Örneğin, <b>mutabakatlar</b> yoluyla).
<b>Kontrol Riski (Control Risk)</b>	Bir <b>hesap alanında</b> meydana gelip kendi başına veya diğer hesap alanlarındaki hatalarla toplandığında <b>önemli</b> olabilen ve <b>iç kontroller</b> tarafından zamanında önlenemeyen veya düzeltilemeyen yanıltıcı beyan riskidir. <b>Denetim riskinin</b> üç ögesinden birisidir.

<b>Maddilik Prosedürü (Substantive Procedure)</b>	Denetçilerin denetim kanıtları toplamak için uyguladıkları prosedürlerdir. <b>Doğrudan maddilik prosedürleri</b> ve <b>analitik prosedürler</b> olmak üzere iki türü vardır.
<b>Makul Güvence (Reasonable Assurance)</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. Bir bütün olarak alındığında <b>mali tabloların</b> önemli yanıltıcı beyandan arı olduğu konusunda denetçinin sağlayabileceği güvence düzeyidir. Değer hükmüne başvurmak, örnekleme yapmak gibi nedenlerle ve iç kontrolün bünyesel sınırlamaları dolayısıyla denetçi mutlak güvence sağlayamaz. Denetçinin görüşünün uygun olmama riski <b>denetim riski</b> olarak adlandırılır.</li><li>2. Yönetimin <b>iç kontrollerinin</b>, faaliyetlerin verimliliği ve etkililiği, mali bilgilerin güvenilirliği ve yasalara ve yönetmeliklere uygunluk hakkında sağlayabileceği güvence düzeyidir. Örneğin, hiçbir iç kontrol sistemi insanî hatanın veya yolsuzluğun önlenmesini teminat altına alamaz.</li></ol>
<b>Mali Kontrol (Financial Control)</b>	<ol style="list-style-type: none"><li>1. <b>İç kontroller</b>, kaçınılabilir risklere maruz olmaları en aza indirmede ve mali bilgilerin güvenilir olmasını sağlamada kurumlara yardımcı olmayı amaçlar. Mali kontroller <b>kontrol prosedürlerini</b> içerir. Bu prosedürler, muhasebe kayıtlarını muhafaza etmede, varlıkları korumada ve yolsuzlukları önlemede ve ortaya çıkarmada kuruma yardımcı olmayı hedefler.</li><li>2. 28 numaralı Avrupa Birliği ile Bütünleşme Müzakere Bölümündeki hedefler açısından “mali kontrol” <b>İç Kontrolü, İç Denetimi</b> ve <b>Dış Denetimi</b> kapsar.</li></ol>
<b>Mali Tablolar (Financial Statements)</b>	Bir kurumun bir dönemdeki (genellikle bir yıldaki) mali performansını gösteren dokümanlardır. Tahakkuk esaslı hesaplar bakımından finansal tablolar, normal olarak, gelir gider hesabını, bilanço, nakit akım tablosunu ve kabul edilmiş kâr ve zararın tablosunu kapsar. Buna karşılık, nakit esasına göre hazırlanan hesaplar tahsilat ve ödeme hesabından oluşur.
<b>Mizan (Trial Balance)</b>	<b>Defter-î kebirdeki</b> bütün zimmet ve matlup girişlerini özetleyen ve <b>finansal tabloların</b> hazırlanması için bir temel oluşturan muhasebe kayıdır. Mizanda kayıtlı <b>işlemlerin</b> net değeri sıfır olmalıdır.
<b>Mutabakatlar (Reconciliations)</b>	Bu bağlamda kurum görevlileri, mali verilerden veyahut mali ve mali olmayan verilerden iki bölümünü işlemlerin eksiksizlik ve doğru şekilde işlendiğinden emin olmak üzere karşılaştırır. Örneğin, bir banka bildirim yapılan ödeme veya tahsil edilen para kayıtları ile karşılaştırılır (mutabakatı sağlanır), farkın nedenleri belirlenir ve farklar eksik veya doğru olmayan işlemde kaynaklanan farklar düzeltilir. Mutabakat, bir <b>kontrol prosedür</b> türüdür.
<b>Nakit Esaslı Hesaplar (Cash Accounts)</b>	Masrafları ödedikleri dönemde, gelirleri ise tahsil edildikleri dönemde gösteren finansal tablo türü olup tahakkuk esaslı hesaplardan farklıdır.
<b>Ortaya Çıkarma Riski (Detection Risk)</b>	Bir hesap alanında meydana gelip kendi başına veya diğer hesap alanlarındaki hatalarla toplandığında <b>önemli</b> olabilen hataların denetçilerce uygulanan prosedürlerce ortaya çıkarılmama riskidir. <b>Denetim riskinin</b> üç ögesinden birisidir.
<b>Önemli Olma (Material)</b>	Bir mesele, bu meselenin bilinmesi finansal (mali) tabloların kullanıcı etkileyebilecekse önemlidir.
<b>Önemlilik Seviyesi (Materiality Level)</b>	Denetçinin, kıyasen denetim sonuçlarının anlamlılığı (önemliliği) hakkında yargıya vardığı ölçüt veya eşiktir.



**Örnekleme Dışı Risk  
(Non-Sampling Risk)**

Denetçinin, örnek büyüklüğüyle ilişkili olmayan herhangi bir nedenle hatalı sonuca varma olasılığıdır. Örneğin, çoğu denetim kanıtı kesin olmaktan çok ikna edicidir veya denetçi uygun olmayan **denetim prosedürlerinden** yararlanabilir veyahut denetçi kanıtları yanlış yorumlayabilir. Örnekleme dışı risk **örnekleme riski** ile birlikte **ortaya çıkarma riskinin** bir parçasıdır.

**Örnekleme Riski  
(Sampling Risk)**

Denetçinin bir örneğe dayalı olarak vardığı sonucun, bütün popülasyon aynı denetim prosedürüne tabi tutulseydi kendisinin ulaştığı sonuçtan farklı olma olasılığıdır.

**Para Birim  
Örnekleme  
(Monetary Unit  
Sample)**

Doğrudan maddi doğruluk prosedürleri için **işlemlerin** örnekleme metodu olup bu metod aracılığıyla, göreceli yüksek değerli bir kalemin örnekte gözükmesi düşük değerli bir kalemden daha fazla olasıdır.

**Popülasyon  
(Anakütle)  
(Population)**

Denetçinin, içinden örneği seçtiği ve hakkında sonuçlara ulaşmayı amaçladığı veri setidir.

**Risk Faktörü (Risk  
Factor)**

**Bünyesel risk ve kontrol riski** genel düzeyini temsil eden bir rakamdır (0.7,2.0 veya 3.0 olabilir). Denetçiler risk faktörünü örnek büyüklüklerini hesaplamada kullanırlar.

**Tahakkuk Esaslı  
Hesaplar (Accruals  
Accounts)**

Masrafları olduğu, gelirleri kazanıldığı dönemde gösteren **mali tablo**.

## DİPNOTLAR