



Bilgi Notu

BARAN ÖZEREN
Uzman Denetçi/2. Grup

03.09.2004

**Yeni Zelanda Sayıştay Başkanı'nın
Denetim Standartları İle İlgili Olarak Temsilciler
Meclisi'ne Sunduğu Raporun Çevirisi
Hk.**

BİLGİ NOTU

*(Yeni Zelanda Sayıştay Başkanı Tarafından Temsilciler Meclisi'ne Sunulan
Denetim Standartları İle İlgili Raporun Çevirisi Hk.)*

Son bir yıl içinde yapılan yasal düzenlemelerle denetim kapsamımızın ve yetkilerimizin genişlemesi Sayıştay Denetimi üzerinde tartışmaları yoğunlaştırmış ve Kurumumuzdan beklenenleri arttırmış bulunmaktadır.

Bununla birlikte, Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Yasası ve Parliamentonun gündeminde bulunan "Kamu Yönetiminin Temel İlkeleri ve Yeniden Yapılandırılması Hakkında Kanun"un hazırlık ve tartışma süreçlerinde ortaya atılan görüşlere, eleştirilere ve değerlendirmelere, kavramsal bir çerçeveden bakıldığında, Sayıştayca yürütülen denetimleri algılamada bazı sorunlar olduğu anlaşılmaktadır.

Bu bağlamda, Denetim Standartlarımızın hazırlanıp kamuya duyurulması giderek daha da önem kazanmaktadır. Denetim Standartlarımızın ve elkitaplarımızın hazırlanmasıyla; Sayıştayımızın rolü ve fonksiyonları, yürüttüğümüz denetim türlerinin hedefleri, denetim süreçlerimiz ve prosedürlerimiz kamuoyunda daha açık ve anlaşılır hale gelebilecek ve yanlış anlaşılmaları önleyebilecektir.

Kamu kesiminde hesapverme sorumluluğunun ve şeffaflığın yerleştirilmesinde önemli roller üstlenen gelişkin ülke Sayıştayları öncelikle, kendilerinden tam olarak ne beklenmesi gerektiği ve yürüttükleri denetim türleri ile kamuda neyi hedefledikleri hususlarını hemen her fırsatta Meclislerine ve kamuoylarına anlatmaktadırlar. Yeni Zelanda Sayıştay Başkanı da Denetim Standartları ile ilgili olarak hazırlayıp Meclisine sunduğu bu raporla bunun güzel bir örneğini vermektedir.

“Sayıştayın Denetim Standartları” (The Auditor-General’s Auditing Standarts) başlıklı bu raporun; Sayıştay denetiminin ve Denetim Standartlarının Kurum içindeki ve kamuoyundaki tartışmalarda layığıyla anlaşılmasına katkı sağlayacağını umuyorum.

Baran Özeren

Uzman Denetçi

Yeni Zelanda Kontrolörü ve Sayıştay Başkanının Raporu

Sayıştayın Denetim Standartları

(2001 tarihli Kamu Denetimi Yasasının 23 (1) maddesinin gereği olarak Temsilciler Meclisi'ne sunulmuştur)

Mayıs 2002

Hon Jonathan Hunt
Meclis Başkanı
Temsilciler Meclisi
Wellington

Sayın Başkan

2001 tarihli Kamu Denetimi Yasası (Yasa) 1 Temmuz 2001 tarihinde yürürlüğe girmiş bulunuyor. Yasanın 23 maddesinin 1'nci fıkrası Sayıştay Başkanından denetimlerini, soruşturmalarını ve Yasanın 3'üncü Kısımındaki diğer denetim hizmetlerini yürütürken uyacağı (ya da uymayı hedeflediği) denetim standartlarını kamuya (Temsilciler Meclisine sunacağı bir raporla) duyurmasını öngörmektedir. Yasanın 23 maddesinin 2'inci fıkrası gereğince Sayıştay Başkanının bu standartları en az üç yılda bir kamuya duyurması gerekmektedir.

Bu rapor Yasanın bu hükmünü yerine getirmek üzere hazırlanmış ilk rapordur. Yasanın 23'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası uyarınca halefim olacak Sayıştay Başkanından Yıllık Raporlarında raporun kapsadığı dönem içinde *Sayıştayın Denetim Standartlarında* yapılan önemli değişiklikleri açıklaması talep edilecektir.

Parlamentar Hon Jim Anderton, Kamu Denetimi Yasa Tasarısının Meclis'te görüşüldüğü oturumda; Denetim Standartlarının kamuya duyurulmasıyla Sayıştayın denetim süreci üzerindeki sihrin ortadan kalkacağına ilişkin umudunu ifade etmişti.

Ben de;

- Sayıştay Başkanının statüsü ve Sayıştayın rolü ve fonksiyonları,
- genel olarak denetim süreci, ve
- kamu denetiminin spesifik karakteri

konularıyla birlikte, Denetim Standartlarını takdim etmek suretiyle, bu meseleyi halletmek üzere yola çıkmış bulunuyorum.

D J D Macdonald
Kontrolör ve Sayıştay Başkanı

İçindekiler

Sayıştay Başkanı

Parlamento Görevlisi Olarak Sayıştay Başkanı
Sayıştay Başkanının Rolü
Bütün Kamu Kurumlarının Denetçisi Olarak Sayıştay Başkanı
Sayıştay Başkanı Hangi Kaynaklardan Yararlanır?

Genel Olarak Denetim

Denetim Nedir?
Denetimin Önemli Başka Özellikleri
Denetim Nasıl Bir Güvence Sağlayabilir?
Denetçinin Bağımsızlığı Ne Demektir?
Bağımsızlığın Kuralları
Denetçinin ve Yönetimin Rollerini

Kamu Sektörü Denetimi

Kamu Sektöründe Denetim Türleri
Kamu Sektörü Denetimlerinin Temel Boyutları
Önemli Prensipler
Kalite Güvencesi
Finansal Tablo ve Performans Denetimleri Birbirinden Nasıl Ayırt Edilir?
Denetimin Hedefi ve Kapsamı
Üzerinde Mutabakata Varılan Çerçeve
Raporlama
Performans Denetimlerini Nasıl Seçeriz?

Sayıştayın Denetim Standartları

Standartların Esası
Kamu Sektör İhtiyaçlarının Karşılanması
Standartlar Nasıl Uygulanmalı

Ekler

- 1 Sayıştayın Temel Meseleleri
- 2 Sayıştayın Denetim Standartları

Sayıştay Başkanı

Parlamento Görevlisi Olarak Sayıştay Başkanı

Sayıştay Başkanı; Temsilciler Meclisi'nin önerisiyle, Genel Vali (Governor-General) tarafından yedi yıllık tek dönem için atanan bir Parlamento görevlisidir.

“Parlamento görevlisi”nin yasal tanımı bulunmamaktadır; ancak Temsilciler Meclisi'nin Maliye ve Harcama Komitesi (Finance and Expenditure Committee) 1989 yılında bu konuda aşağıdaki kriterleri getirmiştir¹:

- *Yalnızca, Yürütmenin keyfi biçimde kullandığı yetkinin kontrolünü sağlamak üzere bir Parlamento görevlisi görevlendirilmelidir.*
- *Parlamento görevlisi Temsilciler Meclisinin, gerektiğinde, yalnızca, kendisinin gerçekleştirebileceği fonksiyonları yapabilir olmalıdır.*
- *Her parlamento görevlisi prensip olarak o kuruma ait ayrı bir yasa ile düşünülmemelidir.*

Maliye ve Harcama Komitesi bu kriterleri 1998 yılında onaylamıştır². Bu kriterler, şimdilerde, Sayıştay Başkanına yetki veren 2001 tarihli Kamu Denetimi Yasası'na yansıtılmıştır.

Sayıştay Başkanının Rolü

Sayıştay Başkanının görevi; hesapvermekle sorumlu kamu kuruluşlarının verimliliğini, etkinliğini ve hesap verme sorumluluğunu güçlendirmek bakımından Parlamento'ya yardımcı olmaktır.

Bu görevin etkin ve inandırıcı olması bakımından Sayıştay Başkanının icracı yönetimden bağımsız olması gerekir. Bağımsızlığı sağlamak için;

- Sayıştay Başkanı Temsilciler Meclisi'nin önerisi üzerine Genel Vali tarafından atanır.
- Sayıştay Başkanı'nın raporları doğrudan Temsilciler Meclisi'ne sunulur (Başkanın başkalarına rapor sunma yetkisi bulunmaktadır).
- Sayıştay Başkanın ücreti Parlamantonun verdiği sürekli yetki çerçevesinde ödenir, Hükümetten onay alınmasını gerektirmez.
- Sayıştay Başkanı, Ödenek Yasa Tasarısına dahil edilmesi için Genel Vali'nin sorumluluğuna verilen gerekli toplam miktarın tespitinden sonra, (Yürütmeden istemek yerine) doğrudan doğruya Temsilciler Meclisinden fon talebinde bulunur³.

¹ Maliye ve Harcama Komitesi'nin Parlamento Görevlileri hakkında Araştırma Raporu; Parlamento Dokümanı 1989.

² Maliye ve Harcama Komitesi'nin Denetim Ofisi Mevzuatı hakkında Araştırma Raporu; Parlamento Dokümanı 1998.

³ Madde 17, Kamu Maliyesi Yasası 1989.

Bütün Kamu Kurumlarının Denetçisi Olarak Sayıştay Başkanı

Kamu Denetimi Yasasına göre, Sayıştay Başkanı bütün kamu kurumlarının –*kamu iktisadi kuruluşları; bakanlıklar; Kraliyet kurumları (Sivil Havacılık İdaresi ve Yeni Zelanda Piyango Komisyonu gibi); yerel idareler; tüzel kurullar (Balıkçılık Endüstrisi Kurulu ve II. Elizabeth Ulusal Tröstü gibi) ve diğer kamu kuruluşları olarak*– denetçisidir.

Bu kuruluşların denetimlerini gerçekleştirirken ve bu denetimler hakkında rapor verirken, Sayıştay Başkanı aşağıdaki olguları araştırmalıdır:

- Parlamento ve kamuoyu; kamu kuruluşlarının,
 - kendilerinden *beklenen hizmeti sunuyor olmasından,*
 - *yasalara uygun ve dürüst bir biçimde çalıştığından ve kamu parasını israf etmediğinden,*
 - performansını *hakkaniyete uygun olarak raporladığından,*

ve bu hususların aksi sözkonusu olması halinde, Sayıştay Başkanının bunu kendilerine bildireceğinden emin olmalıdır.

- Kamu sektörünün *performansı ve hesap verme sorumluluğu* bakımından Sayıştay Başkanının iyileşme potansiyeli gördüğü ve tavsiyelerde bulunduğu alanlarda Hükümet ve kamu kuruluşları önlemler almalıdır.

Sayıştay Başkanı Hangi Kaynaklardan Yararlanır?

Parlamento Kamu Denetimi Yasasının belirlediği bütün kamu kuruluşlarının resmi denetçisi olarak Sayıştay Başkanı görevlendirilir. Ancak, Sayıştay Başkanının açıkçası;

- 3800'ün üzerindeki yıllık finansal tablo denetimlerini (yaklaşık 2700 okul yönetim kurulu incelemesi buna dahildir) planlaması, gerçekleştirmesi ve raporlaması,
- Kamu Denetimi Yasası gereğince diğer denetim fonksiyonlarını gerçekleştirmesi

bakımından yardıma ihtiyacı bulunmaktadır.

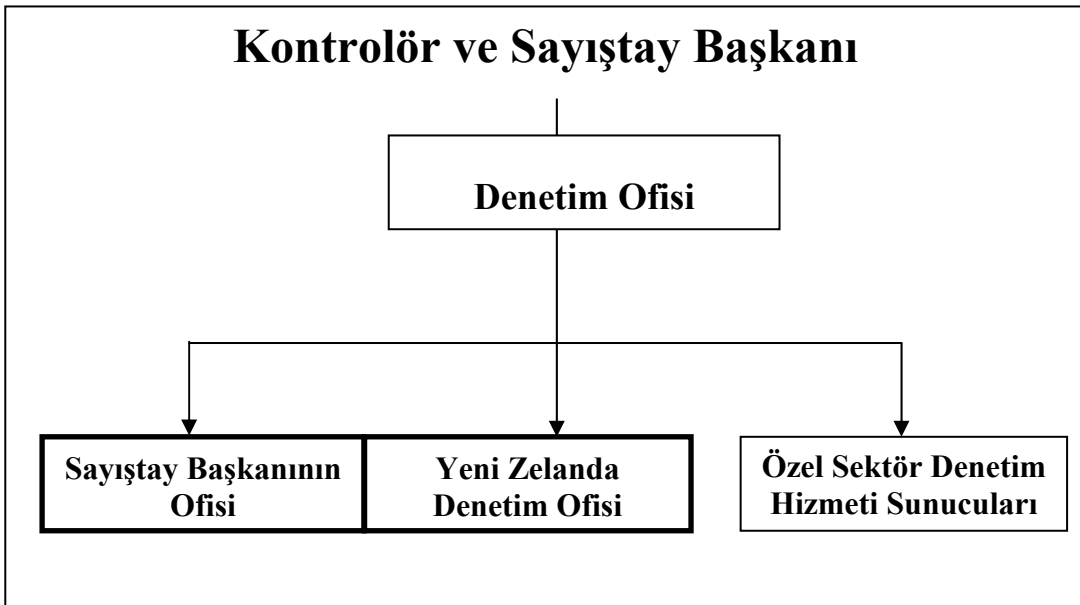
Sayıştay Başkanı bu amaçlarla personel istihdam eder ve özel sektör denetim firmaları ile sözleşme yapar. Kurum içi ve dışı insan kaynaklarının bu kombinasyonu “Denetim Ofisi” olarak adlandırılır (genellikle, “biz” dediğimizde bu ofise atıfta bulunuruz).

Sayıştay Başkanı adına incelemeleri fiilen gerçekleştiren kişiler Kamu Denetimi Yasasının 32 ve 33'üncü ve devam eden maddeleri gereğince atanırlar. Bu kişilere “Atanmış Denetçi” denilir.

Sayıştay çalışanları iki çalışma birimi şeklinde organize olmuşlardır.

- **Sayıştay Başkanı'nın Ofisi** - stratejik denetim planlamasından; denetim standartlarının belirlenmesinden; Atanmış Denetçilerin incelemelerine fon tahsisinden; denetçilerin performanslarına nezaret edilmesinden; performans denetimlerinin yapılmasından; özel incelemelerden, soruşturmalardan ve Parlamenterlere yönelik raporlama ve tavsiyede bulunmadan sorumludur.
- **Yeni Zelanda Denetim Ofisi** - Sayıştay Başkanı adına yıllık finansal tabloların incelemesini yapmaktan ve kamu kurumlarına diğer güvence hizmetleri vermekten sorumludur.

Denetim Ofisinin organizasyonel düzenlemesi aşağıdaki diyagramda gösterilmiştir:



Genel Olarak Denetim

Denetim Nedir?

Başkalarına hesapvermekle sorumlu kişilerin ve organizasyonların bir denetçisinin bulunması icap edebilir (ya da tercih edilebilir). Denetçi o kişinin ya da organizasyonun beyanları⁴ (representations) ya da faaliyetleri (actions) hakkında **bağımsız bir perspektif** (bakış açısı) sunar.

Denetçi bu bağımsız perspektifi,

- Açıklamaları veya faaliyetleri **incelemek**, bunları **üzerinde mutabakata varılmış bir çerçeveyle** ya da **önceden belirlenmiş kriterlerle karşılaştırmak**,
- Bu incelemeyi ve karşılaştırmayı destekleyecek **kanıtları toplamak**,
- O kanıtlara dayalı olarak **bir görüş oluşturmak**, ve
- Bu görüşü ve diğer ilgili yorumları **raporlamak**

suretiyle elde eder.

En yaygın denetim türü – yıllık finansal tablonun denetimi- bunun iyi bir örneğidir. Kamu kuruluşlarının pek çoğunun yöneticisi, kurumun paydaşlarına hesapvermesinin bir yöntemi olan yıllık bir finansal tablo yayımlamak zorundadır. Denetçi finansal tabloyu **inceler**, tablonun açıklamalarını **üzerinde mutabakata varılmış çerçeve ile karşılaştırır**, uygun **kanıtları toplar** ve tablonun

- Genel kabul görmüş muhasebe uygulamalarının **üzerinde mutabakata varılmış çerçevesiyle uyumlu olup olmadığı**,
- Kurumun finansal performansını⁵ ve finansal durumunu⁶ dürüstçe sergileyip sergilemediği

hakkında **görüş** oluştur ve bunu **rapor eder**.

Finansal tablo kullanıcısı tarafından denetçinin bağımsız perspektifinin bilinmesinde yarar bulunması dolayısıyla, Kurum, finansal tabloyu denetçi görüşüyle birlikte yayımlar.

⁴ Yıllık finansal tablo örneğinde olduğu gibi, çoğunlukla, finansal performansın açıklanması.

⁵ Yani, finansal tablonun kapsadığı dönem içinde üretilen çıktılarla bağlantılı gelirler ve harcamalar.

⁶ Yani finansal tablonun kapsadığı dönem sonunda varlıklar ve yükümlülükler arasındaki ilişki.

Denetimin Önemli Başka Özellikleri

Bütün denetimler için geçerli olan diğer önemli özellikler şunlardır: Denetçinin,

- denetimin amaçlarını karşılamak üzere denetimi **planlaması**,
- **meslekî kuşkucu** yaklaşımını sürdürmesi,
- **kanıtları toplaması** ve ayrıca, **denetim görüşünü oluştururken** hesaba katması gereken diğer meseleleri kaydetmesi,
- diğer meseleleri göz önünde bulundurarak, kanıtlardan bir **sonuca ulaşmayı** esas almak suretiyle denetim görüşünü formüle etmesidir.

Denetim Nasıl Bir Güvence Sağlayabilir?

Denetim *yüksek*, *ancak mutlak olmayan* bir *güvence düzeyi* sağlayabilir. Finansal tablo denetimlerinde, tabloda yer alan işlemler ve işler hacimli olduğundan, kanıtlar bir “test” esasına göre toplanır. Denetçi, denetim görüşü oluşturmak üzere toplanmış kanıtların etkisini değerlendirmek amacıyla meslekî takdirini kullanır.

Finansal tablo denetiminde *önemlilik* kavramı zimmî olarak söz konusudur. Denetçiler yalnızca, “önemli” hataları ve ihmalleri rapor ederler –başka bir deyişle, hatalardan ve ihmallerden büyüklüğü veya özelliği itibarıyla üçüncü tarafların kararlarını etkileyecek olanları rapor edilir.

Denetçi;

- her işlemi inceleyemez – bu, çok pahalı ve zaman-tüketici olur, veya
- denetim görüşünün, *önemli* hiçbir hatanın bulunmadığını ima etmesine rağmen-, bir finansal tablonun doğruluğu konusunda mutlak biçimde güvence veremez veya,
- yolsuzlukların tümünü ortaya çıkartamaz ve önleyemez (yolsuzluk riskini en aza indirecek yeterli kontrol sistemlerinin mevcudiyetini sağlamaktan kurum yönetimi sorumludur).

Diğer denetim türlerinde (performans denetimi gibi), denetçi, örneğin, kurum sistemlerinin ve prosedürlerinin etkili ve verimli olduğu veya kurumun önemli meselelerde gerekli dürüst tavrı gösterdiği konusunda güvence verebilir. Bununla birlikte, denetçi, yalnızca şartlı güvence verebileceğini (ya da hatta hiç güvence vermeyeceğini) de bilir. Her halükârda, denetimden elde edilen bulgular rapor edilir.

Denetçinin Bağımsızlığı Ne Demektir?

Bağımsızlığın Kuralları

Denetçi bağımsız olmalıdır –hem fiilen, hem de görünüm itibarıyla. Bunun anlamı denetçinin;

- bağımsızlığına gölge düşürebilecek ve
- meslekî takdîrini etkileyen (veya üçüncü kişiler tarafından etki yaratabileceği kanısı uyandıran) kişisel bir önyargı yaratabilecek

durumlardan uzak durması gerektiğidir.

Denetçinin bağımsızlığı üzerinde etki yaratabilecek ilişkiler arasında şunlar sayılmaktadır:

- kişisel ilişkiler (aile bireyleri arasındakiler türünden)
- denetlediği kurumla finansal ilişki içinde olma (Yatırım araçları gibi)
- denetlediği kuruma başka hizmetler vermesi (kıymet takdiri yapması gibi)
- aldığı ücret bakımından tek bir kaynağa bağlı olma.

Denetçinin ve Yönetimin Rollerini

Denetçinin bağımsızlığının bir başka yönü denetçinin rolünün kurumun yönetimininkinden ayrılmasıdır. Ayrıca, bir finansal tablo denetiminin içeriği bunun için iyi bir örnek oluşturmaktadır.

Yönetim;

- gerekli muhasebe kayıtlarının tutulmasından,
- hataları, düzensizlikleri ve yolsuzlukları önleyecek ve ortaya çıkaracak kontrol sistemlerinin sürdürülmesinden,
- finansal tablonun, kurumun finansal performansını ve finansal pozisyonunu doğru biçimde sergilebilmesi için yasal gerekliliklere (normal koşullarda Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamalarına uyulması gerekir) göre hazırlanmasından

sorumludur.

Denetçi ise finansal tablonun kurumun finansal performansını ve finansal pozisyonunu **doğru biçimde yansıtıp yansıtmadığı** (ya da ne ölçüde yansıttığı) hakkında görüş oluşturmaktan sorumludur.

Kamu Sektörü Denetimi

Kamu Sektöründe Denetim Türleri

Kamu Denetimi Yasası iki ana denetim türü belirlemektedir;

- finansal tablo denetimi (madde 15) ve
- performans denetimi (madde 16)

Finansal tablo denetimi finansal tabloların, hesapların ve bir kamu kurumunun incelenmesi için gerekli olan diğer bilgilerin denetimidir.

Performans denetimi Sayıştay Başkanının takdîrine dayalı olarak gerçekleştirilir. Bir veya daha çok kamu kurumu hakkında ve şu konularda inceleme yapılabilir;

- Etkinlik ve verimlilik,
- Yasal zorunluluklara uygunluk,
- İstisna,
- Dürüstlük, ve
- Finansal doğruluk.

Kamu Denetimi Yasası Sayıştay Başkanının gerçekleştirebileceği başka iki fonksiyonu daha tanımlamaktadır:

- Bir kamu kurumunun talebi halinde (denetim veya güvence karakterli⁷) diğer hizmetler (madde 17)
- Soruşturma yapılması -Bir kamu kurumunun kaynak kullanımıyla bağlantılı bir konuda, talep üzerine veya Sayıştay Başkanının gerekli görmesi halinde-

⁷ 1999 tarihli Elektrik Düzenlemeleri (Bilgi Açıklama) çerçevesinde yapılan beyanların denetimi veya bir dokümanın içerdiği finansal bilginin denetimi.

Kamu Sektörü Denetimlerinin Temel Boyutları

Önemli Prensipler

Çalışmamızın seçiminde ve yürütülmesinde dört önemli prensibe başvururuz.

Bağımsızlık

Kamu Denetimi Yasasının 9'uncu maddesi; Sayıştay Başkanının tüm fonksiyonlarını, görevlerini ve yetkilerini yerini getirirken - *zımnî olarak Sayıştay Başkanı adına çalışanların (özellikle de, denetimleri ve soruşturmaları yapanların)*- **bağımsız** bir biçimde hareket etmesi gerektiğini hükme bağlamıştır.

Bu bağlam içinde, bağımsızlık denetçinin meslekî bağımsızlığını (daha önce sözü edilmişti) kapsamakla birlikte, ayrıca, şu anlama gelmektedir:

- Hükümetin, denetlediğimiz organizasyonların veya Parlamentonun direktiflerinden uzak durma,
- Bilgiye erişim yetkilerimizin bulunması,
- Finansal tabloda uygun olduğunu düşündüğümüz herhangi bir konuda rapor vermekten çekinmeme.

İhtiyarî Çalışmanın Seçiminde Denge Sağlama

Sayıştay Başkanının takdîrine bağlı olarak yapılan (ihtiyarî) çalışmamız (örneğin performans denetimleri ve soruşturmalar) çoğunlukla parlamento tarafından belirli amaç için tahsis edilmiş paranın dışında finanse edilir. Performans inceleme programlarımızı, sağlıklı bir **stratejik denetim planlama** sürecinden yararlanmak suretiyle, yıllık olarak yaparız.

Sınırlı kaynaklarımız yüzünden, planlanmış çalışmalarımız ile hassasiyet göstermemiz gereken planlanmamış denetim ve soruşturma talepleri arasında uygun bir denge tutturmaya çalışırız.

Planlanmamış çalışmaları seçerken, şeffaf bir süreç izleriz. Bu süreçte atılacak adımlara;

- ele alınan meselenin yetkimiz içinde kalıp kalmadığına,
- konuyla ilgili endişelerin yakın zamanda ortaya çıkmış ve önemli olup olmadığına,
- soruşturmadan daha uygun başka bir yol bulunup bulunamadığına,
- verimli bir sonuca ulaşmamızı sağlayabilecek denetim prosedürleri olup olmadığına,
- çalışmamızı yürütecek gerekli becerilerimize ve kaynaklara sahip olup olmadığımızıza,
- çalışmanın diğer önceliklerimize uygun düşüp düşmeyeceğine,

göre karar verilir.

Etik ve Meslekî Standartlar

Bütün çalışmalarımızda:

- gerekli meslekî özeni gösterir ve uygun etik ve meslekî standartların tümüne uyarız; ve
- Her finansal yılın başlangıcında yayımladığımız Yıllık Planımızdaki⁸ kalite ve zamanla ilgili performans ölçülerimize bağlı kalırız.

İş Sürecinin Güvenilirliği

Çalışmamızın yaşamsal bir parçası iş sürecinin güvenilirliğidir. Sürecin güvenilirliğini sağlamak için:

- Bulgularımızın, görüşlerimizin ve tavsiyelerimizin tümünün, emin ve doğru biçimde, anlaşılır olgulara, ilgili yasalara ve uygulanabilir standartlara dayandırılmasını sağlarız;
- Kişisel mahremiyete saygı göstermemiz ve sır saklama ile ilgili diğer yükümlülüklerle riayet etmemiz gereken konularda- açık ve şeffaf biçimde hareket ederiz; ve
- -Raporlarımızdan etkilenecek kişilere taslak versiyon üzerinde fikir belirtme fırsatı vermesi dahil- doğal hakkaniyet prensiplerine uymak suretiyle prosedürlerle ilgili güvenilirliği sağlarız.

Kalite Güvencesi

Finansal tablo denetimimizin kalitesini;

- Atanmış Denetçi (Yeni Zelanda Denetim Ofisi'nin direktörleri veya özel sektör denetim firmalarının sahipleri) olabilecek ehil kişileri seçmek - genellikle rekabetçi ihale süreçlerinden yararlanarak,
- Meslekî standartları en yüksek düzeyde uygulamak ve bu standartlara kararlılıkla uyulmasını sağlamak,
- Yoğun bir kalite kontrol sistemi uygulamak, (bu sisteme:
 - önemli incelemelerin Atanmış Denetçi yerine bir direktör veya bir denetim firma sahibi tarafından meslektaş incelemesine tabi tutulmasını talep etmek,

⁸ Bu Plan Kamu Denetimi Yasasının 36'ncı maddesi gereğince hazırlanıp, Temsilciler Meclisi'ni sunulur.

- Bir denetimden sorumlu olan her bir direktöre ya da ortağa ve benzer kademedede bulunan denetim ekibinin üyelerine (çok küçük bütün kurumların incelenmesinde başvuru) 6 yıllık bir limit koymak, ve
- En az üç yılda bir her Atanmış Denetçinin performansını resmi olarak gözden geçirmek dahildir.)

suretiyle sağlarız.

Performans denetimleri, Soruşturmalar ve diğer denetim faaliyet türleri için standartlara uyulmasını sağlayacak sağlam kalite kontrol prosedürlerinden yararlanırsınız.

Finansal Tablo ve Performans Denetimleri Birbirinden Nasıl Ayırt Edilir?

Finansal tablo denetimi ile *performans denetimi* arasında bazı önemli farklılıklar bulunmaktadır. En önemli farklılıklar şu konulardadır;

- Denetimin hedefi ve kapsamı,
- Denetlenmekte olana göre bilinen çerçeve (veya kriter),
- Sonuçların rapor edilmesi.

Denetimin Hedefi ve Kapsamı

Bir *finansal tablo denetimi*nde; kurum yönetiminin finansal tabloda yapmış olduğu açıklamalarını incelemeyi; bu beyanları üzerinde mutabakata varılmış çerçeve ile (genel kabul görmüş muhasebe uygulamaları) karşılaştırmayı; ve bu karşılaştırmanın sonuçları hakkında bir görüş oluşturup rapor sunmayı hedefleriz.

Bir *performans denetimi*nde, ise sayfa 13'de sıralanan performansın bir ya da daha fazla yönleri bağlamında, kurum faaliyetlerini incelemeyi ve bu incelemeden çıkan bulgularımızı, görüşlerimizi ve tavsiyelerimizi raporlamayı amaçlarız.

Belirlenen amaç denetimin kapsamını –ayrıca, hangi meseleleri, hangi periyotta inceleyeceğimizi ve denetimin tek bir kurumu mu yoksa bütün bir sektörü mü kapsayacağı konularını- önemli ölçüde etkiler.

Üzerinde Mutabakata Varılmış Çerçeve

*Finansal tablo denetimi*nde, karşılaştırdığımız finansal tabloya göre üzerinde mutabakata varılmış çerçeve, genellikle (bilindiği üzere) genel kabul görmüş muhasebe uygulamasıdır. Böyle bir uygulamanın bulunmaması halinde, kurumun faaliyetlerinin tabi olduğu yasalar ya da diğer kurallar önceden belirlemiş kriterler olarak kabul edilir.

Ancak *performans denetimi*nde, özellikle, tespit edilen denetim amaçlarıyla uyumlu olacak kriterleri, biz belirleriz.

Raporlama

Finansal tablo denetimi sonucunda ortaya çıkan görüşümüz ve denetim raporumuz genellikle kurumun yıllık raporundaki finansal tablodan üretilir ve çok sayıda spesifik meslekî koşulun gerçekleşmesini gerektirir. Bu tür denetim raporlarının tümü birbirine çok benzer.

Performans denetiminin peşisıra düzenlediğimiz raporumuz biçim ve muhteva bakımından çok özel koşullara tabi değildir. Denetim belirlenen hedefe göre özel olarak tasarlanmış olduğundan, rapor, genellikle, hedefin, kapsamın, denetim kriterlerinin, izlenen prosedürlerin, elde edilen kanıtların ve varılan sonuçların tümüyle tanımlanmasından meydana gelir. Çoğunlukla da, metin ve grafik biçiminde üretilir.

Performans Denetimlerini Nasıl Seçeriz?

Görev ve yetkilerimiz nitelik itibariyle çok geniş bir alana yayılmış ve dikkatimizi hak eden çok sayıda mesele bulunduğundan, herhangi bir yılda ihtiyarî çalışma programımızı belirlerken (Bakınız, “İhtiyarî Çalışmanın Seçiminde Denge Sağlama” paragrafı) takdîrimizi kullanmak zorundayız. Bu seçim sürecini gerçekleştirmede bize yardımcı olmak bakımından, önemli sektörlerin her biri için ayrıntılı bir stratejik denetim planı hazırlar ve uğraşılacak meseleler konusunda önceliklendirme yapmak amacıyla yapılandırılmış (sistematik) bir süreçten yararlanırsınız.

Stratejik plan sürecimizin tasvirini ve ortaya çıkan planlanmış performans denetim programının ayrıntılarını Yıllık Planımızda yayımlarız.

Sayıştayın Denetim Standartları

Standartların Esası

Sayıştay Denetim Standartları (Standartlar) Yeni Zelanda Yetkili Muhasebeciler Odası'nın (Meslek Odası/Oda) (Institute of Chartered Accountants of New Zealand – ICANZ) denetim yapan üyelerinin tümünün uyguladığı Etik ve Meslekî Standartlarını esas alır. Oda Standartları özel, kamu veya sivil toplum kuruluşlarından birinde denetim yapıp yapmadığına bakmaksızın üyelerin tümüne uygulanır.

Kamu Sektör İhtiyaçlarının Karşlanması

Ancak, Oda Standartları özel kapsamı ve niteliği itibarıyla kamu sektör denetimlerinde her zaman tümüyle dikkate alınamaz (örneğin, Oda'nın kurum performans raporlarının denetimiyle ilgili standardı yoktur). Bu nedenle, kendi standartlarımızı aşağıdaki gibi iki şekilde oluşturduk:

- **Sayıştayın Açıklamaları** - Belirli konularda Oda Standartlarına ilave edilir.
- **Sayıştayın Standartları** – Uyulması bakımından Oda Standartlarında tekabül eden bir konunun bulunmaması durumunda belirlenen standartlardır.

Bu Açıklamalar ve Standartlar 1990'larda geliştirdiğimiz, **Sayıştay Denetim Modeli** olarak bilinen bir denetim modeline dayanır. Sayıştayın *Standartlarla* ilgili ana meselesi (ki Modelin bir parçasının oluşturur) Ek 1'de tasvir edilmektedir.

Standartları Atanmış Denetçilere ve gerektiğinde diğer ilgili üçüncü taraflara danışmak suretiyle oluşturuz.

Standartlar Nasıl Uygulanmalı

Bütün denetimlerimizin, soruşturmalarımızın yürütülmesinde ve Kamu Denetimi Yasası gereğince sunulan diğer denetim hizmetlerinde *Standartlardan* yararlanırsınız.

Personelin ve Atanmış Denetçilerin tümünden ilgili Oda Standartlarına ve -topluca *Standartları* oluşturan- kendi açıklamalarımıza ve spesifik standartlarımıza uymalarını bekleriz. Bu çeşitli standartlar ile Kamu Maliyesi Yasası'nın hükümleri arasındaki ilişki Ek 2'de gösterilmektedir.

Standartların her bir unsurunun uygulanabilirliği Kamu Denetimi Yasasında tanımlanmış şekliyle yürütülen denetim türlerine bağlı olarak farklılık gösterir. Standardın unsurları gerçekleştirilmekte olan belirli görevle ilgili derecesine göre uygulanır. Örneğin; yürütülen görev denetimin doğası gereği değil, ancak belirli *Standartların* kapsamı içinde kalıyorsa, bu takdirde bunların ilgili ve uygun bulunduğu alanlarda bu standartlar uygulanacaktır.

Kamu kurumlarının denetçisi olarak, Sayıştay yasal dört fonksiyonunun herbirine bu *Standartlar* nasıl uyguladığını aşağıda göstermektedir. (“Yıllık Denetim”in sadece finansal tablo denetimini değil, ayrıca performans denetim fonksiyonunun bazı unsurlarını da kapsadığının “Denetim Türü” başlığı altında tanımlandığı unutulmamalıdır. *Standartların* tümünde “Yıllık Denetim” terimi kullanılmaktadır.)

Denetim Türü	2001 Kamu Denetim Yasası'nın İlgili Maddeleri	Sayıştay Denetim Standartları	Yeri
<i>Yıllık Denetimler</i>	Madde 15 Finansal Tablo Denetimi Madde 16'nın fıkraları Performans Denetimi	Meslek Odası'nın Etik ve Meslekî Standartları	Meslek Odası Mensuplarının Elkitabı
		Sayıştay Açıklamaları	Sayıştayın Web Sitesi *
		Sayıştayın Spesifik Standartları	Sayıştayın Web Sitesi *
<i>Performans Denetimleri</i>	Madde 16 – Performans Denetimi	Meslek Odası'nın İlgili Etik ve Meslekî Standartları	Meslek Odası Mensuplarının Elkitabı
<i>Diğer Denetim Hizmetleri</i>	Madde 17 – Diğer Denetim Hizmetleri	Meslek Odası'nın Etik ve Meslekî Standartları	Meslek Odası Mensuplarının Elkitabı
		Denetimin Hedefleri ve Bir Denetimi Yönlendiren Genel Prensipler hakkında Sayıştay Açıklaması (AG - 100)	Sayıştayın Web Sitesi *
		Sayıştay Başkanının Ofisine Rapor Sunma ile İlgili Sayıştayın Spesifik Standardı (AG-1).	Sayıştayın Web Sitesi *
<i>Soruşturmalar</i>	Madde 18 – Sayıştay tarafından yapılan soruşturmalar	Meslek Odası'nın İlgili Etik ve Meslekî Standartları	Meslek Odası Mensuplarının Elkitabı

* Tam versiyonu Ek:2'de bulunmaktadır.

Sayıştayın Temel Meseleleri

Sayıştay Denetim Modeli olarak adlandırdığımız Parlamentonun çok özel yetkilerinin bekçiliği görevinin özü dendiğinde, herhangi bir ya da bütün denetim çalışmamız gerçekleştirilirken çok sayıda meseleye vurgu yapan birkaç kilit kelimeyi tanımlarız.

Daha çok spesifik meselelerimizin esasını oluşturan konu aşağıda anahatlarıyla belirtilmiştir;

Yetki; Faaliyetler, kaynaklar ve hesapverme sorumluluğu ile ilgili gereklilikler Parlamento tarafından tevdi edilmiş yetki içinde kalmakta mıdır? Yetkiyle ilgili meselemiz kurumun faaliyetlerinin, kaynaklarının ve hesapverme sorumluluğunun kalitesiyle (Kurumların bunları ne kadar daha iyi yaptıklarıyla) ilgili bir meseleye ilave edilmektedir – yetki, Yasama Adına Yapılan Denetimi ile ilgili merkezi ilişkisi dolayısıyla kendi başına değil, ana mesele olarak diğerlerinden ayrılır. Performans, israf ve hesapverme sorumluluğu alanlarında aşağıda tartışılan meseleler hem yetki hem de kalite ile bağlantılıdır.

Parlamentonun bütçe hakkıyla özel olarak bağlantılı olan meselelerimiz;

Performans; Faaliyetler Parlamentonun hedefleri uygun olarak mı gerçekleşmiştir? Kuruma fonksiyonlarını yerine getirme tarzı üzerinde dikkate değer bir takdir yetkisi verilmiş mi? Kurum etkin olmasını sağlayan doğru süreçlerden yararlanıyor mu?

Genellikle, “politika etkinliği”nin (ki daha yüksek düzeydeki sonuçlarla ilgilidir) tam aksine, “operasyonel etkinlik” denilen kavramla ilgileniriz (örneğin, Kurumun Parlamentonun hedeflerine uygun olarak ne kadar mal, hizmet ve çıktı üretmesiyle). Aslında, Kamu Denetimi Yasası Sayıştayın politika etkinliği ile uğraşmasını men eder.

İsraf; Kaynakların Parlamentonun isteklerine uygun ve de ekonomik bir biçimde elde edilip edilmediği ve kullanılıp kullanılmadığı ile ilgileniriz –yani, vergi mükelleflerinin paralarının israf edilmemiş olmasıyla. Bu mesele kurumun faaliyetlerini destekleyen harcama ve finansal yönetim sistemlerinin kalitesinin test edilme gereği dahil olmak üzere, pek çok alt konunun ortaya çıkmasına neden olur.

Hesapverme sorumluluğu; Esas itibariyle, kurumun faaliyetleri hakkında tam ve doğru biçimde hesap verip vermediğiyle ve yıllık raporlama çevrimi aracılığıyla bu faaliyetlerin Parlamentonun hedeflerine uygun olup olmadığıyla ilgileniriz. Hesapverme sorumluluğunun kendi sorumluluk süreçlerine katkıda bulunan ve ayrıca, performans ve israf üzerinde önemli etki yaratan -iyi yönetim ve yönetim düzenlemeleri gibi- başka boyutlarıyla da uğraşırız.

Bu öncelikli dört konuyla bağlantı ve bunları pekiştiren birkaç önemli meselemiz daha bulunmaktadır:

Dürüstlük; Parlamento ve kamuoyu, kamu sektöründe “etik değerler” beklentisi olarak adlandırılan belirli bir sosyal ve ahlakî davranış standartlarının gösterilmesi beklentisi içindedir. Parlamento ve kamuoyu, daha sonra, bu meselenin karşılanmasını Sayıştaydan bekler.

Bir kurumda veya başka bir düzeyde bu meseleleri yeterli bir biçimde karşılayamama Sayıştay açısından **politik risk** oluşturur. *Politik risk* performans, israf, hesapverme sorumluluğu ve dürüstlük meselelerinin genelinde Sayıştayın güvenilirliği bakımından tehdit yaratır.

Yukarıda anlatılan beş temel meseleyi şunlar aracılığıyla göğüsleriz;

- Denetimlere yönelik olarak ana sorunları ortaya çıkaran risk değerlendirmelerini esas alan stratejik bir planlama yaklaşımı,
- Tespit edilen riskleri karşılamak üzere tasarlanmış yıllık incelemeler ile diğer incelemelerin kombinasyonu, ve
- Yapılan çalışmanın sonuçlarından uygun hissedarları, gerekli düzeylerde bilgilendirmek üzere tasarlanmış çok kademeli bir raporlama rejimi (kurum yönetimine, bakanlara, özel komitelere ve Parlamento'ya yönelik olarak)

Sayıştayın Denetim Standartları

Odanın Denetimle ilgili Standartları ile Sayıştayın Açıklamaları, Sayıştayın Spesifik Standartları ve 2001 tarihli Kamu Denetimi Yasasının hükümleri arasındaki ilişki

Sayıştay Açıklamaları

AG 100	Denetimin Hedefi ve Bir Denetimi Yönlendiren Prensipler
AG 202	Denetim Taahhüdünün Süresinde Uzlaşma
AG 206	Sahtecilik ve Hata
AG 208	Bir Denetimde Yasalar ve Düzenlemeler ile İlgili Mülâhazalar
AG 302	Denetim Ortamı Hakkında Bilgi Edinme
AG 402	Risk Değerlendirmeleri ve İç Kontrol
AG 514	Yönetimin Sunumları
AG 520	İşletmenin Sürekliliği
AG 604	İç Denetim Çalışmasının Değerlendirilmesi
AG 702	Doğrulama Denetimi hakkında Denetim Raporu
AG 710	Denetim Sırasında Ortaya Çıkan Konularla İlgili Olarak Kurumla İletişim Kurulması
AG PS1	Kalite Kontrolü

Sayıştayın Spesifik Standartları

AG 1	Sayıştay Başkanının Ofisine Rapor Sunma
AG 2	Ödeneklerin Denetimi ve Kontrolör Fonksiyonu
AG 3	Denetçinin Performans, İşraf ve Dürüstlük Meselelerine Yaklaşımı
AG 4	Hizmet Performans Raporlarının Denetimi

Meslek Odası'nın Denetimle İlgili Standartları ile Sayıştayın Açıklamaları, Sayıştayın Spesifik Standartları ve 2001 Tarihli Kamu Denetimi Yasasının Hükümleri Arasındaki İlişki

MESLEK ODASI'NIN DENETİMLE İLGİLİ STANDARTLARI		2001 TARİHLİ KAMU DENETİMİ YASASININ HÜKÜMLERİ						
		Finansal Tablo Denetimi (Madde 15)		Performans Denetimi (Madde 16)		Diğer Denetim Hizmetleri (Madde 17)		Sayıştayın Soruşturmaları (Madde 18)
		Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Sayıştay Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Sayıştay Açıklamaları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları
-	Etik Kurulları ¹	/	-	/	/	/	/	/
PS-1	Kalite Kontrolü ²	/	AG-PS-1	/	/	/	/	/
AS -100	Denetimin Hedefi ve Bir Denetimi Yönlendiren Prensipler	/	AG-100	/	/	/	/	/
AS -202	Denetim Taahhüdünün Süresinde Uzlaşma	/	AG-202	/	/	AG-100	/	/
AS -204	Dokümantasyon	/	-	/	/	-	/	/
AS -206	Sahtecilik ve Hata	/	AG-206	X	X	-	X	X
AS -208	Bir Denetimde Yasalar ve Düzenlemeler ile İlgili Mülâhazalar	/	AG-208	X	X	-	X	X
AS -210	Bilgisayarlı Bir Bilişim Sistemleri Ortamının Denetlenmesi	/	-	X	X	-	X	X
AS -300	Planlama	/	-	/	/	-	/	/
AS -302	Denetim Ortamı Hakkında Bilgi Edinme	/	AG-302	/	/	-	/	/
AS -304	Denetimde Önemlilik	/	-	X	X	-	X	X

Not: / = Oda'nın uygulanabilir bir standardı vardır. X = Oda'nın uygulanabilir bir standardı bulunmamaktadır.

¹ Etik Kurullar farklı denetim türleri için değil, Oda'nın bütün üyeleri için sözkonusudur. Sayıştay adına denetim yapan her bireyden Etik Kurullara uymaları beklenir.
² PS-1 muhasebe firmalarının yönetimini ve Oda üyesi olup da meslekî sözleşme yapmış kişileri ilgilendirir. Sayıştay adına denetim yaptıklarında kişilerden ve firmalardan PS-1 standardına uymaları beklenir.

MESLEK ODASI'NIN DENETİMLE İLGİLİ STANDARTLARI		2001 TARİHLİ KAMU DENETİMİ YASASININ HÜKÜMLERİ									
		Finansal Tablo Denetimi (Madde 15)		Performans Denetimi (Madde 16)		Diğer Denetim Hizmetleri (Madde 17)		Sayıştayın Soruşturmaları (Madde 18)			
		Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Sayıştay Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları	Uygulanabilir Oda Standartları		
AS -402	Risk Değerlendirmeleri ve İç Kontrol	/	AG -402	X	X	X	X	X	X	X	
AS -404	Hizmet Organizasyonlarından Yararlanan Kurumlarla İlgili Denetim Mülahazaları	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -500	Denetim Kanıtları	/	-	/	/	/	/	/	/	/	
AS -502	Başlangıç Düzenlemeleri – Açılış Kayıtları	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -504	Analitik Prosedürler	/	-	/	/	/	/	/	/	/	
AS -506	Denetimde Örnekleme	/	-	/	/	/	/	/	/	/	
AS -508	Muhasebe Tahminlerinin Denetimi	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -510	İlgili Taraflar	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -512	Hukuk Davalarının ve Hak İddialarının Sorgulanması	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -514	Yönetimin Sunumları	/	AG -514	X	X	X	X	X	X	X	
AS -516	Karşılaştırmalar	/	-	/	/	/	/	/	/	/	
AS -518	Denetim Görmüş Bir Finansal Tablonun Bulunduğu Bir Dokümanda Olması Gereken Diğer Bilgiler	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -520	İşletmenin Sürekliliği	/	AG -520	X	X	X	X	X	X	X	
AS -522	Destekleyici Olgular	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -602	Diğer Denetçinin Çalışmasından Yararlanma	/	-	X	X	X	X	X	X	X	
AS -604	İç Denetim Çalışmasının Değerlendirilmesi	/	AG -604	/	/	/	/	/	/	/	
AS -606	Bir Uzmanın Çalışmasından Yararlanma	/	-	/	/	/	/	/	/	/	
AS -702	Doğrulama Denetimi Hakkında Denetim Raporu	/	AG -702	X	X	X	X	X	X	X	
AS -710	Denetim Sırasında Ortaya Çıkan Konularla İlgili Olarak Kurumla İletişim	/	AG -710	/	/	/	/	/	/	/	

Not: / = Oda'nın uygulanabilir bir standardı vardır. X = Oda'nın uygulanabilir bir standardı bulunmamaktadır.

2001 TARİHLİ KAMU DENETİMİ YASASININ HÜKÜMLERİ				
SAYIŞTAYIN SPESİFİK STANDARTLARI	Finansal Tablo Denetimi (Madde 15)	Performans Denetimi (Madde 16)	Diğer Denetim Hizmetleri (Madde 17)	Sayıştayın Soruşturmaları (Madde 18)
	Sayıştayın Uygulanabilir Spesifik Standartları	Sayıştayın Uygulanabilir Spesifik Standartları	Sayıştayın Uygulanabilir Spesifik Standartları	Sayıştayın Uygulanabilir Spesifik Standartları
AG -1	/	X	/	X
AG -2	/	X	X	X
AG -3	/	X	X	X
AG -4	/	X	X	X

Not: / = Oda'nın uygulanabilir bir standardı vardır. X = Oda'nın uygulanabilir bir standardı bulunmamaktadır.