

# ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI

(ISSAI)



- **Düzenley 1:** Kurucu İlkeler
- **Düzenley 2:** Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar
- **Düzenley 3:** Temel Denetim Prensipleri





# İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ.....	5
Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararı .....	9
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI).....	11
<b><i>Düzyey 1: Kurucu İlkeler</i></b>	
Lima Deklarasyonu (ISSAI 1) .....	25
<b><i>Düzyey 2: Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar</i></b>	
Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin	
Meksiko Deklarasyonu (ISSAI 10) .....	39
Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin	
INTOSAI Esasları ve İyi Uygulamaları (ISSAI 11) .....	47
ISSAI 11'in Eki .....	59
Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları	
Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma (ISSAI 12) .....	71
Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri (ISSAI 20) .....	85
Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri -	
<i>İlkeler ve İyi Uygulamalar</i> (ISSAI 21) .....	95
Etik Kurallar (ISSAI 30) .....	109
Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü (ISSAI 40) .....	117
<b><i>Düzyey 3: Temel Denetim Prensipleri</i></b>	
Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri (ISSAI 100).....	135
Mali Denetimin Temel Prensipleri (ISSAI 200) .....	157
Performans Denetiminin Temel Prensipleri (ISSAI 300).....	209
Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri (ISSAI 400).....	233



# ÖNSÖZ

Yüksek Denetim Kurumları, kamu sektörünün işleyişinde saydamlık ve hesap verebilirliği artırmada önemli işlevler üstlenen bağımsız denetim kurumlarıdır. Bu sorumluluklar yerine getirilirken uluslararası düzeyde belli bir standardizasyonun oluşturulması ve denetim kalitesinin yakalanması büyük önem arz etmektedir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI)'nın bir meslek standardı olan Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAIs), denetimde uluslararası bütünlüğün ve kalitenin sağlanmasında şüphesiz çok değerli bir temel teşkil etmektedir. Söz konusu standartlar aynı zamanda tüm dünya Yüksek Denetim Kurumları arasında ortak bir dil oluşturarak uluslararası işbirliğinin gelişimine büyük katkı sunmaktadır.

2010 yılında Güney Afrika'nın Johannesburg kentinde yapılan XX. INTOSAI Kongresi'nde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının önemi ve gerekliliği vurgulanmıştır. Johannesburg Kararları çerçevesinde onaylanan Güney Afrika Deklarasyonu, Yüksek Denetim Kurumlarını kamu sektörü denetiminde ISSAI'leri ortak başvuru çerçevesi olarak kullanmaya çağırmıştır. Bu çağrı ile ulusal mevzuat ve düzenlemelerin ISSAI'lere uyumlu hale getirilmesi çalışmalarını hız kazanmıştır.

Denetimde uluslararası standartların takip edilmesine özel önem atfeden Kurumumuz, bu çerçevede söz konusu standartların doğru ve anlaşılır bir şekilde dilimize kazandırılmasına yönelik kapsamlı bir çalışma başlatmıştır.

Türk Sayıştay'ı olarak Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının tamamını tercüme ederek, gerek elektronik ortamda, gerekse basılı olarak mensuplarımıza sunmayı planlamış bulunmaktayız.

Uluslararası Standartlar Serisinin bu ilk kitabında ISSAI'lerin ilk üç düzeyinin (Düzye 1-Kurucu İlkeler, Düzye 2-Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Düzye 3-Temel Denetim Prensipleri) çevirisi yer almaktadır.

Bu ilk kitaba ayrıca, Birleşmiş Milletlerin Lima ve Meksiko Deklarasyonlarına özel vurgu yapan "Yüksek Denetim Kurumlarının Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması"na ilişkin Genel Kurul Kararı eklenmiştir. Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararı'nda, Yüksek Denetim Kurumları, kendi kurumsal yapılarını ISSAI'lere uygun hale getirmeleri yönünde özellikle teşvik edilmektedir.



Temel Denetim Prensipleri başlığı altında üçüncü düzeyde yer alan dört adet standart (ISSAI 100-400), 2013 yılında gerçekleştirilen XXI. INTOSAI Kongresi'nde revize edilerek bütünüyle değiştirilmiş böylece üçüncü düzeydeki "temel denetim prensipleri" ile dördüncü düzeydeki "denetim rehberleri" hem içerik hem sınıflandırma bakımından daha uyumlu hale getirilmiştir. Ayrıca yine aynı kongrede ikinci düzey denetim standartlarına, Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları-Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma (ISSAI 12) adlı yeni bir standart eklenmiştir. INTOSAI camiasındaki yenilikçi eğilim ve gelişmelere işaret etmesi bakımından bu standardın ayrı bir önemi bulunmaktadır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ikinci ve üçüncü düzeyinde yapılan değişiklikler, kurumumuzca daha önce yayınlanan ilk kitabın güncellenmesi ihtiyacını doğurmuştur. Elinizdeki bu kitap, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ilk üç düzeyinin en güncel tercümelerini içermektedir.

Uluslararası Standartlar Serisinin bölümlerini oluşturacak olan yeni çıkacak kitaplarda Denetim Rehberlerinden oluşan dördüncü düzey ISSAI'lerin ve INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)'nin de çevirileri yer alacaktır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının dilimize çevrilen bu ilk bölümü, denetim görevinin yürütülmesinde kuşkusuz etkin bir rehberlik teşkil edecektir. Uluslararası standartların tüm meslektaşlarımız ve ilgili tüm kuruluş ve kişilerce özüm senerek uygulanacağı umuduyla bu önemli yayının hazırlanmasında emeği geçenlere teşekkür ediyorum.

**Seyit Ahmet BAŞ**

**Sayıştay Başkanı**





***Birleşmiş Milletler  
Genel Kurul Kararı  
(A/66/209)***

*United Nations General  
Assembly Resolution  
(A/66/209)*





## BİRLEŞMİŞ MİLLETLER GENEL KURUL KARARI

(GA-Resolution A/66/209)

### “Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Güçlendirilmesi Yoluyla Kamu Yönetiminin Verimlilik, Hesap Verebilirlik, Etkinlik ve Saydamlığının Artırılması”

Genel Kurul;

Ekonomik ve Sosyal Konseyin 2011/2 sayı ve 26 Nisan 2011 tarihli kararını  
*göz önünde bulundurarak;*

Konseyin 59/55 sayı ve 2 Aralık 2004 tarihli, 60/34 sayı ve 30 Kasım 2005  
tarihli kararlarını ve kamu yönetimi ve gelişimine ilişkin önceki kararlarını *göz  
önünde bulundurarak;*

Birleşmiş Milletler Binyıl Bildirgesini *dikkate alarak;*

Kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını  
artırma ihtiyacını *vurgulayarak;*

Ayrıca verimli, hesap verebilir, etkin ve saydam kamu yönetiminin,  
Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma  
hedeflerinin uygulanmasında kilit bir role sahip olduğunu *vurgulayarak;*

Kalkınmayı teşvik etmede bir araç olarak kapasite geliştirmeye yönelik  
ihtiyacı *vurgulayarak* ve bu konuda Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları  
Örgütünün Birleşmiş Milletlerle işbirliğini *memnuniyetle karşılayarak;*

1. Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebileceklerini kabul ve teyit eder.
2. Binyıl Kalkınma Hedeflerini de içeren uluslararası kabul görmüş kalkınma hedefleri ve ulusal kalkınma amaç ve önceliklerinin gerçekleştirilmesine olanak sağlayacak şekilde kamu yönetiminin verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığını artırmada Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) önemli rolünü kabul eder.
3. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütünün daha fazla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığın ve kamu kaynaklarının vatandaşların yararına verimli ve etkin şekilde elde edilmesi ve kullanılmasının sağlanması hususundaki çalışmalarını takdirle dikkate alır.



4. Ayrıca 1977 tarihli Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi ve 2007 tarihli Yüksek Denetim Kurumlarının (Sayıştayların) Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonunu takdirle dikkate alır ve Üye Devletleri, söz konusu Deklarasyonlarda belirtilen ilkeleri kendi kurumsal yapıları ile uyumlu şekilde uygulamaları yönünde teşvik eder.
5. Güçlendirilmiş Yüksek Denetim Kurumları (Sayıştaylar) aracılığıyla verimlilik, hesap verebilirlik, etkinlik ve saydamlığı sağlayarak iyi yönetişimi desteklemek amacıyla Üye Devletleri ve Birleşmiş Milletlerin ilgili kuruluşlarını, kapasite geliştirme alanı da dâhil olmak üzere Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütüyle işbirliğini sürdürmeleri ve bu işbirliğini güçlendirmeleri yönünde teşvik eder.



## ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI (ISSAI)

### 1. Giriş

Kamu sektörü denetimi; kamu kaynaklarının hukuka, belirlenen amaçlara uygun bir biçimde etkin, ekonomik ve verimli kullanımının gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda vatandaşlara ve kamuoyuna güvence vermektedir. Demokrasinin ve hukuk devletinin vazgeçilmez bir parçası olan bu görev, bağımsız denetim organları olan Yüksek Denetim Kurumları tarafından yerine getirilmektedir. Yüksek Denetim Kurumları, bu görevlerini en etkin şekilde yerine getirebilmek ve kamusal faaliyetlerde saydamlık ve hesap verme sorumluluğunu iyileştirebilmek için denetim alanındaki uluslararası standartları takip etmeli; bu standartları ulusal düzenlemelerine en uygun şekilde aktarmalıdır.

### 2. Standart Oluşturma Çabaları

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI); bilginin gelişimini ve aktarımını teşvik etmek, dünya çapında kamu sektörü denetimini iyileştirmek ve üyelerinin kendi ülkelerindeki mesleki kapasitelerini, itibarlarını ve etkilerini artırmak amacıyla Yüksek Denetim Kurumları için kurumsallaşmış bir çerçeve sağlamaktadır.<sup>1</sup> INTOSAI'nin standartlara ilişkin çalışmaları 1983 yılında Manila, Filipinler'de düzenlenen XI. INTOSAI Kongresinde Muhasebe Standartları Komitesi, Denetim Standartları Komitesi ve İç Kontrol Komitesi olmak üzere üç ayrı alanda komiteler oluşturulması suretiyle başlamıştır.

İlk INTOSAI Denetim Standartları, Haziran 1992'de yayımlanmıştır. INTOSAI Etik Kuralları ise 1998'de Montevideo'da düzenlenen XVI. INTOSAI Kongresi (INCOSAI)'nde kabul edilmiştir. Sonrasında INTOSAI Denetim Standartları yeniden yapılandırılmış ve 2001'de Seul'de gerçekleştirilen XVII. INCOSAI tarafından onaylanmıştır. Her iki dokümanın hazırlanmasında Lima Deklarasyonu temel alınmıştır.

Montevideo'da düzenlenen INCOSAI'de; INTOSAI Denetim Standartları Komitesi denetim standartları için uygulama rehberleri hazırlamakla görevlendirilmiştir. Seul (2001) ve Budapeşte'de (2004) yapılan sonraki INCOSAI'lerde Komite yeniden görevlendirilmiştir.<sup>2</sup> 2004 INTOSAI Kongresinde tüm standart ve rehberlerin yeni bir kodifikasyonla hiyerarşik bir çerçeveye kavuşturulmasına karar verilmesi ve bu alandaki tüm çalışmaları koordine etmek üzere INTOSAI Mesleki Standartlar Komitesinin (PSC) oluşturulması, INTOSAI'nin standart geliştirme işlevinin daha sistematik şekilde ve sürekli bir yapı içerisinde yürütülmesini sağlamıştır.<sup>3</sup>

1 The purpose and authority of INTOSAI's Professional Standards", INTOSAI Professional Standards Committee, [http://www.issai.org/media\(1075,1033\)/Purpose\\_and\\_authority\\_of\\_the\\_INTOSAI's\\_professional\\_standards.pdf](http://www.issai.org/media(1075,1033)/Purpose_and_authority_of_the_INTOSAI's_professional_standards.pdf), 05.07.2012.

2 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 14-16

3 KÖSE, H. Ömer, Sayıştay Dergisi, 2008, Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları, s.111



Komite, INTOSAI Performans Denetimi Rehberleri'ni 2001 yılında Kongre'nin onayına sunmuş ve sonrasında mali denetim rehberlerinin hazırlık çalışmalarına başlamıştır. INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Çalışma Grubu'nun sorumlulukları, yeni komite yapısı içerisinde oluşturulan INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Alt Komitesine devredilmiş; bu Alt Komite de Mesleki Standartlar Komitesi'ne raporlama yapmak üzere görevlendirilmiştir.

Mevcut ve yeni INTOSAI standart ve rehberlerinin aynı çerçeve altında bir araya getirilmesi çalışmaları kapsamında INTOSAI, IFAC (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu) ve onun standart koyucu organı olan IAASB (Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu) ile yakın bir çalışma ilişkisi geliştirmiştir. IAASB'nin amacı; yüksek kalitede denetim, güvence, kalite kontrol ve ilgili hizmetlere ilişkin standartları bağımsız olarak ve kendi yetkisi altında belirlemek, ulusal ve uluslararası standartların birbirleri ile uyumlu olmasına olanak sağlayarak uygulamada dünya çapında birlik ve kaliteyi artırmak ve küresel denetim mesleğine olan kamusal güveni güçlendirmek suretiyle kamu yararına hizmet etmektir.<sup>4</sup>

2003 yılında INTOSAI IAASB ile bir Mutabakat Zaptı imzalamıştır. Bu Mutabakat Zaptı kapsamında INTOSAI, yeni Uluslararası Denetim Standartları (ISA) geliştirmek ve mevcutları revize etmekle sorumlu olan IAASB Çalışma Grupları'na katılmak üzere kendi bünyesinde yer alan üyelerden uzmanlar belirlemektedir. Bu uzmanlar, ISA'lara kamu sektörüne ait hususların eklenmesi konusunda çalışmalar yürüterek kamu kurumlarının mali denetiminde ISA'ların uygulanmasına katkı sağlamaktadır.<sup>5</sup> IAASB tarafından geliştirilen ISA'lara INTOSAI Mali Denetim Alt Komitesince hazırlanan Uygulama Notlarının eklenmesiyle ortaya çıkan nihai dokümanlar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'ni oluşturmakta ve böylece oluşturulan bu uluslarüstü yönetim ağıyla uluslararası denetim standartlarının hem küresel hem de sektörel bazda uyumlaştırılmasında önemli adımlar atılmış olmaktadır.

### 3. Johannesburg Kararları ve Güney Afrika Deklarasyonu

22–27 Kasım 2010 tarihlerinde Güney Afrika Sayıştayının ev sahipliğinde Johannesburg'da gerçekleştirilen INTOSAI'nin Yirminci Genel Kurul Toplantısı (XX. INCOSAI)'nda, içeriğinde "Yüksek Denetim Kurumlarının Değeri ve Sağladığı Faydalar" ve "Çevre Denetimi ve Sürdürülebilir Kalkınma" gibi konular ile denetim alanındaki uluslararası standartlara ilişkin önemli kararları barındıran Johannesburg Kararları kabul edilmiştir.

4 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 21

5 ISSAI 1000- General Introduction to INTOSAI Financial Audit Guidelines, s. 32-36



2007 yılından bugüne Mesleki Standartlar Komitesi; bünyesinde yer alan altı alt-komite ile çalışmalarını mali denetim, performans denetimi, uygunluk denetimi, iç kontrol standartları, muhasebe ve raporlama, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ile denetimde kalite kontrolü alanlarında standartların oluşturulması üzerinde yoğunlaştırmıştır.<sup>6</sup> Johannesburg Kararları çerçevesinde Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının ilk seti kabul edilmiştir.

Johannesburg Kararları ekinde yer alan Güney Afrika Deklarasyonunda INTOSAI, üyelerine şu çağrıda bulunmaktadır:

- ISSAI çerçevesinin kamu sektörü denetimi için ortak bir çerçeve olarak kullanılması,
- Performansın ve denetim rehberlerinin ISSAI'lere göre ölçülmesi,
- ISSAI çerçevesinin, görev ve yetkiler ile ulusal mevzuat ve yönetmeliklere uygun olarak uygulanması,
- ISSAI'lere ve INTOSAI iyi yönetim rehberlerine yönelik küresel, bölgesel ve ulusal düzeyde farkındalığın artırılması ve
- ISSAI'ler ve INTOSAI iyi yönetim rehberlerinin uygulamasından elde edilen deneyimin, iyi uygulamalar ve sorunların; geliştirilmelerinden ve revize edilmelerinden sorumlu olanlarla paylaşılması.<sup>7</sup>

Standartların geliştirilmesi sürecinde ayrıca, INTOSAI toplumu içerisinde, bu standartların geliştirilmesi, revize edilmesi veya kaldırılması için ortak, evrensel ve saydam bir sürecin oluşturulmasına yönelik bir ihtiyaç gündeme gelmiştir.<sup>8</sup> Kongre'de kabul edilen ve "INTOSAI Süreci" olarak adlandırılan; standartların ve iyi yönetim rehberlerinin geliştirilmesi, revize edilmesi veya kaldırılmasını düzenleyen sürece ilişkin doküman ile INTOSAI üyelerinin, kamu sektörü denetimine ilişkin uluslararası standartlar, rehberler ve iyi uygulama dokümanlarına güncel ve kapsamlı bir şekilde ulaşabilmesi garanti altına alınmıştır. Söz konusu süreç çerçevesinde, yeni rehberlerin geliştirilmesi ve mevcut dokümanlar üzerindeki revizyonların ilk aşamasında yoruma açık bir taslak metnin oluşturulmakta; ikinci aşamada bu metin için gelen yorumlar gözden geçirilmekte; üçüncü aşamada onaylanacak metin hazırlanmakta ve dördüncü aşamada da INTOSAI kongresinde (INCOSAI) tüm Yüksek Denetim Kurumları tarafından nihai onay kararı alınmasını takiben metin yayımlanmaktadır.

6 ÖZER ÜTÜK, Seher, Sayıştay Dergisi, 2010; INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları, s.160

7 XX INCOSAI, South Africa Declaration, [http://www.issai.org/media\(1054,1033\)/South\\_Africa\\_Declaration.pdf](http://www.issai.org/media(1054,1033)/South_Africa_Declaration.pdf), 05.07.2012

8 ÖZER ÜTÜK, Seher, Sayıştay Dergisi, 2010; INTOSAI Yirminci Genel Kurul Toplantısı ve Johannesburg Kararları, s.160



Yazıma ilişkin önemsiz diğer değişiklikler için ise nihai metin tek aşamada INTOSAI Kongresinde onaylanmaktadır.<sup>9</sup>

#### 4. ISSAI'lerin Sınıflandırılması

INTOSAI, iki tür mesleki standart yayımlamaktadır: Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler) ve INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV'ler). ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, Yüksek Denetim Kurumlarının oluşturduğu uluslararası toplumun ortak mesleki tecrübelerini ve genel kabul gören ilkelerini aktarmaktadır. Tüm ISSAI'ler ve INTOSAI GOV'ler, yukarıda anlatılan INTOSAI Süreci çerçevesinde geliştirilmektedir.

#### 5. ISSAI

ISSAI'ler aralarında hiyerarşik bir ilişki bulunan dört düzeyden oluşmaktadır. Bu çerçeve altında tüm standart ve rehberlere bir numara verilmekte; ISSAI ifadesinden sonra ilk düzey için tek haneli, ikinci düzey için çift, üçüncü düzey için üç ve dördüncü düzey için dört haneli bir kod sistemi uygulanmaktadır:<sup>10</sup>

##### *Düzye 1 – Kurucu İlkeler (ISSAI 1)*

ISSAI çerçevesinin 1. Düzeyi, INTOSAI'nin kurucu ilkelerini içermektedir. 1977 tarihli ISSAI 1 Lima Deklarasyonu, etkin şekilde işleyen Yüksek Denetim Kurumlarının kurulması için çağrıda bulunmakta ve denetim kuralları hakkında rehberlik sağlamaktadır. ISSAI'lerin tümü, bu tarihi belgeyi kullanmakta ve detaylandırmaktadır.

##### *Düzye 2 - Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar (10-99 arası ISSAI'ler)*

Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar, Yüksek Denetim Kurumlarının uygun işleyişi ve mesleki idaresi için gerekli ön koşullar hakkında INTOSAI'nin bildirimlerini içermektedir. Bu ön koşulların içerisinde bağımsızlık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolüne ilişkin ilkeler ve rehberlik yer almaktadır. Ön koşullar, kuruluşun görev ve yetkisiyle ve ek mevzuatla ilgili olabileceği gibi kuruluşun ve çalışanlarının günlük uygulamaları ve yerleşik prosedürleriyle de ilgili olabilir. INTOSAI, genel kabul gören bu ön koşullar hakkında bildirimler yayımlayarak uluslararası düzeyde kamu sektörü denetiminin etkin işlemesi için sağlıklı ilkeler geliştirmeyi amaçlamaktadır.

9 INTOSAI, Due Process for INTOSAI Professional Standards, [http://www.issai.org/media\(1056,1033\)/Due\\_process\\_English.pdf](http://www.issai.org/media(1056,1033)/Due_process_English.pdf), 05.07.2012

10 KÖSE, H. Ömer, Sayıştay Dergisi, 2008, Yeni Çerçevesi ile Yüksek Denetimin Uluslararası Standartları, s.114



### *Düzyey 3 – Temel Denetim Prensipleri (100-999 arası ISSAI'ler)*

Temel Denetim Prensipleri, kamu sektörü denetiminin esasını ifade etmektedir. Bu ilkeler; kamu kurumlarının etkin ve bağımsız biçimde denetlenmesini destekleyen ve genel kabul gören mesleki ilkelere dair INTOSAI üyeleri tarafından yapılan ortak bildirimleri kapsamaktadır. Bu ilkeler, ISSAI 1 Lima Deklarasyonunun kurucu ilkelerini detaylandırmakta ve kamu sektörü denetimini çağdaş biçimleriyle tanımlayan yetkili uluslararası başvuru çerçevesini oluşturmaktadır. Bu ilkelerin amacı; iyi denetim uygulamalarını geliştirmek ve teminat altına almak, etkin şekilde işleyen Yüksek Denetim Kurumlarının sürekli gelişimini desteklemek ve INTOSAI ile INTOSAI'nin bölgesel teşkilatları bünyesinde uluslararası işbirliğine yönelik ortak bir mesleki temel sağlamaktır. Bu ilkeler, her bir Yüksek Denetim Kurumunun görev ve yetkisi ile stratejileri temelinde gözetilmeli ve bağımsızlık, saydamlık, hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolüne ilişkin ön koşullar göz önüne alınarak spesifik denetim görevi için ilgili ve uygun olan biçimde uygulanmalıdır.

### *Düzyey 4 – Denetim Rehberleri (1000-5999 arası ISSAI'ler)*

Denetim Rehberleri; temel denetim prensiplerini, denetim görevlerinin gerçekleştirilmesi sırasında günlük olarak kullanılacak daha spesifik, detaylı ve operasyonel rehberlere dönüştürmektedir. Rehberlerin amacı, kamu sektörü denetimini konu alan ve INTOSAI'nin münferit üyelerince uygulanabilen kılavuzlar ve standartlar için bir temel sağlamaktır. Her rehberin tanımlı bir uygulama kapsamı bulunmaktadır. Her bir rehber, bütün olarak kabul edilebilir ya da yetki alanının münferit koşullarını yansıtmak için gerektiği şekilde uyarlanabilir. Söz konusu koşullar arasında Yüksek Denetim Kurumunun yasal yetki çerçevesi, ek stratejileri ve kapasitesi ile denetim görevlerinin spesifik amacı ve özelliği sayılabilir. 4. Düzyey rehberlerinden bazılarında yetkiyle ilgili spesifik gerekliliklere yer verilmektedir. Genel denetim rehberleri (1000-4999 arası ISSAI'ler); mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine dair tavsiye edilen gereklilikleri kapsamakta ve denetçiye ek rehberlik sunmaktadır. Bu rehberler, uzman alt komiteler tarafından geliştirilmekte ve sürekli güncellenmektedir. Söz konusu rehberler, uluslararası kabul gören en iyi mevcut uygulamaları kendi genel uygulama kapsamı içinde tanımlamaktadır. Spesifik konuları ele alan Rehberler (5000-5999 arası ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarının özel ilgisini gerektirebilecek spesifik hususlar veya diğer önemli hususlar hakkında ek rehberlik sağlamaktadır. Bu rehberler, INTOSAI'nin uzmanları arasında bilginin ve iyi uygulamaların paylaşılması sonucunda ulaşılan temel hususları ifade etmektedir.



## 6. INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOVs)

INTOSAI GOV'ler, ayrı bir bildirim grubu teşkil etmektedir. Bu rehberler, INTOSAI'nin hükümetlere ve kamu kaynaklarının ve kamudan finanse edilen faaliyetlerinin idaresinde sorumlu olanlara yönelik tavsiyelerini ortaya koymaktadır. Söz konusu rehberlerin amacı, kamu sektöründe güvenilir iç denetim, yeterli muhasebe ve raporlama standartları ve etkin iç kontrol sistemlerinin kurulması dâhil olmak üzere iyi yönetimi geliştirmektir. Bu rehberler, Yüksek Denetim Kurumlarına bu gibi ölçütlerin değerlendirilmesinde de rehberlik edebilir. INTOSAI GOV'ler, uzman alt komiteler tarafından geliştirilmekte ve INTOSAI bünyesindeki uzmanların genel ortak tecrübelerini yansıtmaktadır.<sup>11</sup>

## 7. Uygulama ve Yaygınlaştırma Modeli (Roll-Out Model)

ISSAI çerçevesinin sürdürülebilirliğinin sağlanması ve başarılı bir şekilde uygulanması amacıyla Uygulama ve Yaygınlaştırma Modeli adında bir model geliştirilmiştir. Bu modelin hayata geçirilmesi INTOSAI'nin stratejik öncelikleri arasında yer almaktadır. Mesleki Standartlar Komitesi, Kapasite Geliştirme Komitesi ve INTOSAI Kalkınma Girişimi (IDI) tarafından geliştirilen model, onaylanmak üzere Ekim 2011'de INTOSAI Yönetim Kuruluna sunulmuştur.

Uygulama ve yaygınlaştırma modelinin amacı; ISSAI'lerin Yüksek Denetim Kurumları tarafından uygulanmasına yönelik ortak bir anlayış ve yaklaşım oluşturmaktır. Model üç aşamadan oluşmaktadır: ISSAI'lere yönelik farkındalığın artırılması, ISSAI'lerin uygulanmasında karar alma süreçlerinin kolaylaştırılması ve ISSAI uygulamalarının desteklenmesi.

Birinci aşama olan farkındalığın artırılması konusunda bir strateji geliştirilmiş ve eylem planı belirlenmiştir. Yapılması hedeflenen faaliyetler arasında çeşitli seminer, sunum ve materyallerin hazırlanması bulunmaktadır.

İkinci aşamada, ISSAI'lerin uygulanmasında karar alma süreçlerini kolaylaştırmak amacıyla Kapasite Geliştirme Komitesi bir rehber hazırlama çalışması yürütmektedir. Bu rehberde ISSAI'lerin uygulanmasına yönelik stratejik hususlar ele alınmakta ve Yüksek Denetim Kurumlarının yetki alanı ve mevzuatından kaynaklanan kısıtlamalar, ulusal ve tarihsel faktörler, denetim yöntemleri gibi konulara değinilmektedir.

11 "The purpose and authority of INTOSAI's Professional Standards", INTOSAI Professional Standards Committee,

[http://www.issai.org/medial1075,1033/Purpose\\_and\\_authority\\_of\\_the\\_INTOSAI's\\_professional\\_standards.pdf](http://www.issai.org/medial1075,1033/Purpose_and_authority_of_the_INTOSAI's_professional_standards.pdf), 05.07.2012





Üçüncü aşama kapsamında, ISSAI'leri uygulama kararı alan Yüksek Denetim Kurumlarına gerekli desteğin verilmesi amacıyla IDI aracılığıyla çeşitli faaliyetlerin gerçekleştirilmesi planlanmaktadır. Bu faaliyetler arasında 2012 yılında IDI'nın mevcut kapasite geliştirme programlarına ISSAI'ler eklenmiş, mali denetim, uygunluk denetimi ve performans denetimini kapsayan bir ISSAI uygulama projesininin çalışmaları başlatılmıştır.

## 8. Sonuç

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları, Yüksek Denetimin nasıl yapılması gerektiğini gösteren uluslararası düzeyde kabul görmüş ve doğruluğu uygulamalar ile test edilmiş Uluslararası Yüksek Denetim Kurumlarının meslek standartlarıdır.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının tercümesinin doğru yapılması ve anlaşılır bir şekilde Türkçeye kazandırılması son derece önemlidir. Aslına uymayan, yanlış yapılan ya da okunduğunda anlaşılamayan tercümelemlerin faydasından çok zararının olacağı açıktır.

Standartların orijinal metinleri teknik nitelikte olup hukuki anlaşmazlıklarda denetçinin sorumluluklarını ayrıntılı olarak tanımlayacak şekilde kaleme alınmışlardır. Tercüme çalışması metinlerin özüne sadık kalınarak gerçekleştirilmiş ve çevirmenin dip notları hariç herhangi bir ekleme, yerleştirme ya da yoruma yer verilmemiştir.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, denetimlerin Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına göre yapılacağını kabul etmiştir. Bu yüzden Türk Sayıştay mensuplarının Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarını iyi bilmeleri ve doğru anlamaları son derece önem arz etmektedir.

## ULUSLARARASI YÜKSEK DENETİM KURUMLARI STANDARTLARI

### Düzyey 1: Kurucu İlkeler

ISSAI 1	Lima Deklarasyonu
---------	-------------------

### Düzyey 2: Yüksek Denetim Kurumlarının İşleyişi İçin Ön Koşullar

ISSAI 10	Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu
ISSAI 11	Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin INTOSAI Rehberi ve İyi Uygulamaları
ISSAI 12	Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları- Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma
ISSAI 20	Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri
ISSAI 21	Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri- İlkeler ve İyi Uygulamalar
ISSAI 30	Etik Kurallar
ISSAI 40	Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü

### Düzyey 3: Temel Denetim Prensipleri

ISSAI 100	Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri
ISSAI 200	Mali Denetimin Temel Prensipleri
ISSAI 300	Performans Denetiminin Temel Prensipleri
ISSAI 400	Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri

### Düzyey 4: Denetim Rehberleri – Uygulama Rehberleri

*ISSAI 1000–2999 Mali Denetim Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 1000	INTOSAI Mali Denetim Rehberlerine Giriş
ISSAI 1003	INTOSAI Mali Denetim Rehberleri Terimler Sözlüğü
ISSAI 1200	Bağımsız Denetçinin Genel Amaçları ve Denetimin Uluslararası Denetim Standartlarına Uygun Olarak Yürütülmesi
ISSAI 1210	Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi
ISSAI 1220	Mali Tablo Denetimine İlişkin Kalite Kontrolü

ISSAI 1230	Denetim Belgelendirilmesi
ISSAI 1240	Mali Tablo Denetiminde Denetçinin Hıleye İlgili Sorumlulukları
ISSAI 1250	Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerin Dikkate Alınması
ISSAI 1260	Yönetimden Sorumlu Olanlarla İletişim
ISSAI 1265	İç Kontrol Zafiyetlerinin Yönetimden Sorumlu Olanlara ve İdareye Bildirilmesi
ISSAI 1300	Mali Tablo Denetiminin Planlanması
ISSAI 1315	Kuruluşun ve Faaliyet Gösterdiği Ortamın Tanınması Yoluyla Önemli Yanlış Bildirim Risklerinin Tespiti ve Değerlendirilmesi
ISSAI 1320	Denetimin Planlanması ve Yürütülmesinde Önemlilik
ISSAI 1330	Etkisi Değerlendirilen Risklere Karşı Denetçinin Atacağı Adımlar
ISSAI 1402	Bir Hizmet Kuruluşundan Yararlanan Bir Kuruluşun Denetimine İlişkin Hususlar
ISSAI 1450	Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi
ISSAI 1500	Denetim Kanıtı
ISSAI 1501	Denetim Kanıtı - Belirli Konularda Dikkate Alınacak Hususlar
ISSAI 1505	Dış Teyitler
ISSAI 1510	İlk Denetim Görevleri - Açılış Bakiyeleri
ISSAI 1520	Analitik İnceleme Teknikleri
ISSAI 1530	Denetim Örneklemesi
ISSAI 1540	Gerçeğe Uygun Değer Muhasebe Tahminlerini de İçeren Muhasebe Tahminlerinin ve İlgili Açıklamaların Denetimi
ISSAI 1550	İlgili Taraflar
ISSAI 1560	Takip Eden Olaylar
ISSAI 1570	İşletmenin Sürekliliği
ISSAI 1580	Yazılı Bildirimler
ISSAI 1600	Özel Hususlar - Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)
ISSAI 1610	İç Denetçilerin Çalışmalarından Yararlanılması

ISSAI 1620	Denetçi Tarafından Çalıştırılan Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması
ISSAI 1700	Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama
ISSAI 1705	Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler
ISSAI 1706	Bağımsız Denetçi Raporunda Yer Alan Vurgulanan Hususlar ve Diğer Hususlar Paragrafları
ISSAI 1710	Karşılaştırmalı Bilgiler- Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar
ISSAI 1720	Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları
ISSAI 1800	Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi
ISSAI 1805	Özel Hususlar - Müstakil Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi
ISSAI 1810	Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri

*ISSAI 3000–3999 Performans Denetimi Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 3000	Performans Denetimi Standartları
ISSAI 3100	Performans Denetiminin Temel Kavramlarına İlişkin Rehber
ISSAI 3200	Performans Denetimi Uygulama Rehberi

*ISSAI 4000–4999 Uygunluk Denetimi Uygulama Rehberleri:*

ISSAI 4000	Uygunluk Denetimi Standardı
------------	-----------------------------

#### Düzey 4: Denetim Rehberleri – Özel Rehberler

*ISSAI 5000–5099 Uluslararası Kuruluşlara İlişkin Rehberler:*

ISSAI 5000	Uluslararası Kuruluşların Denetimi – Yüksek Denetim Kurumları İçin Rehber
------------	---

*ISSAI 5100–5199 Çevre Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5110	Çevre Boyutu Olan Faaliyetlerin Denetimlerinin Yapılmasına İlişkin Rehber
ISSAI 5120	Çevre Denetimi ve Düzenlilik Denetimi
ISSAI 5130	Sürdürülebilir Kalkınma: Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü
ISSAI 5140	Uluslararası Çevre Anlaşmalarının Denetiminde Yüksek Denetim Kurumları Nasıl İşbirliği Yapabilir?

*ISSAI 5200–5299 Özelleştirmeye İlişkin Rehberleri:*

ISSAI 5210	Özelleştirme Denetimi İçin İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5220	Kamu-Özel Sektör Finansmanı ve İmtiyazların Denetimi İçin İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5230	Ekonomik Düzenlemelerin Denetimi İçin İyi Uygulamalar Rehberi
ISSAI 5240	Kamu-Özel Ortaklıklarında Risklerin Denetimi İçin İyi Uygulamalar Rehberi

*ISSAI 5300–5399 BT Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5310	Bilişim Sistemleri Güvenlik Değerlendirmesi Metodolojisi- Kamu Kurumlarında Bilişim Sistemleri Güvenliğinin Değerlendirilmesi İçin Rehber
------------	---

*ISSAI 5400–5499 Kamu Borçları Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5410	Kamu Borçlarının İç Kontrolleri Üzerinde Yapılacak Denetimleri Planlama ve Yürütme Rehberi
ISSAI 5411	Borç Göstergeleri
ISSAI 5420	Kamu Borçlarının Yönetimi ve Mali Kırılganlık: Yüksek Denetim Kurumları İçin Potansiyel Roller
ISSAI 5421	Kamu Borçlarının Tanımı ve Açıklanmasına İlişkin Rehber

ISSAI 5422	Kamu Borçları Üzerinde Performans Denetimi Yapmak İçin Bir İş Tanımı Uygulaması
ISSAI 5430	Mali Riskler: Borç Yönetimine Etkileri ve Yüksek Denetim Kurumlarının Rolü
ISSAI 5440	Kamu Borçları Denetiminin Yürütülmesi İçin Rehber - Mali Denetimlerde Maddi Doğrulama Testlerinin Kullanımı
ISSAI 5450	Kamu Borç Bilişim Sisteminin Denetimine İlişkin Rehber

*ISSAI 5500–5599 Afet Yardımları Denetimi Rehberleri:*

ISSAI 5500	Afet Yardımları Denetimi Rehberi
ISSAI 5510	Afete Hazırlıklı Olmanın Denetimi
ISSAI 5520	Afetle İlişkili Yardımların Denetimi
ISSAI 5530	Afet Sonrası Acil Durumlarda Artan Hile ve Yolsuzluk Risklerini Dikkate Almak İçin Denetim Süreçlerinin Uyarlanması
ISSAI 5540	Afet Yönetimi ve Afetle İlişkili Yardımların Denetiminde Coğrafi-Mekânsal Bilginin Kullanılması

*ISSAI 5600–5699 Meslektaş Değerlendirmesine Yönelik Rehberler:*

ISSAI 5600	Meslektaş Değerlendirmesi Kılavuzu
------------	------------------------------------

*ISSAI 5700–5799 Yolsuzluğun Önlenmesine Yönelik Denetim Rehberleri:*

ISSAI 5700	Yolsuzluğun Önlenmesi İçin Denetim Rehberi
------------	--

*ISSAI 5800–5899 Yüksek Denetim Kurumları Arasında İşbirliğine Dayalı Denetime Yönelik Rehberler:*

ISSAI 5800	Yüksek Denetim Kurumları Arasında İşbirliğine Dayalı Denetime Yönelik Rehber
------------	--

## INTOSAI İyi Yönetim Rehberleri (INTOSAI GOV)

### INTOSAI GOV 9100–9199 – İç Kontrol

INTOSAI GOV 9100	Kamu Sektörü İçin İç Kontrol Standartları Rehberi
INTOSAI GOV 9110	İç Kontrollerin Etkinliğine İlişkin Raporlama Rehberi: İç Kontrollerin Uygulanmasında ve Değerlendirilmesinde Yüksek Denetim Kurumlarının Deneyimleri
INTOSAI GOV 9120	İç Kontrol: Kamu Yönetiminde Hesap Verme Sorumluluğuna Zemin Hazırlamak
INTOSAI GOV 9130	Kuruluşların Risk Yönetimine İlişkin İlave Bilgi
INTOSAI GOV 9140	Kamu Sektöründe İç Denetimin Bağımsızlığı
INTOSAI GOV 9150	Kamu Sektöründe Yüksek Denetim Kurumları ile İç Denetçiler Arasında Koordinasyon ve İşbirliği
INTOSAI GOV 9160	Kamu Varlıkları İçin İyi Yönetimi Geliştirmek

### INTOSAI GOV 9200–9299 – Muhasebe Standartları

INTOSAI GOV 9200	Bağımsız Bir Standart Belirleme Sürecinin Önemi
INTOSAI GOV 9250	Bütüncül Mali Hesap Verme Sorumluluğu Çerçevesi (BMHÇ): İnsani Yardıma İlişkin Mali Akım Bilgilerinin Geliştirilmesine Yönelik Rehber
INTOSAI GOV 9300	Uluslararası Kurumların Dış Denetim Düzenlemeleri İçin Prensipler
INTOSAI GOV 9400	Kamu Politikalarının Değerlendirmesi İçin Rehberler





Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



***Lima Deklarasyonu***  
*The Lima Declaration*



## ÖNSÖZ

Yirmi yıldan fazla bir süre önce Ekim 1977'de Lima (Peru)'da düzenlenen IX.INCOSAI'de delegelerin büyük coşkusuyla kabul edildiğinde, emin olunmamakla birlikte, Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberinin dünya çapında bir başarı elde edeceğine ilişkin büyük umutlar vardı.

O tarihten bu yana Lima Deklarasyonu ile elde edilen tecrübeler, en yüksek beklentilerin bile ötesine geçmiş ve her ülkenin kendi ortamında devlet denetiminin gelişimini ne denli etkilediğini göstermiştir. Lima Deklarasyonu; ait oldukları bölgeye, kaydettikleri ilerlemeye, kamu yönetimi sistemine nasıl entegre edildiklerine veya nasıl organize edildiklerine bakılmaksızın INTOSAI içinde yer alan tüm Yüksek Denetim Kurumları için eşit öneme sahiptir.

Deklarasyonun başarısı, her şeyden önce devlet denetimine ilişkin bütün amaç ve hususların yer aldığı kapsamlı bir listeyi içermesinden ve aynı zamanda dikkatin temel öğelerden uzaklaşmamasını sağlayan yalın bir dile sahip olmasından ileri gelir. Deklarasyonun dili, son derece anlamlı, kısa ve öz lüdür ve bu yönleriyle kullanımı kolaydır.

Lima Deklarasyonunun temel amacı, bağımsız devlet denetimi için çağrıda bulunmaktır. Bu çağrıya cevap veremeyen bir Yüksek Denetim Kurumu standartları yakalayamaz. Dolayısıyla, Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı hususunun INTOSAI toplumunda ısrarla üzerinde durulan bir konu olarak kalması şartıdır. Ancak, Lima Deklarasyonunda yer alan gereklilikler, bir Yüksek Denetim Kurumunun sadece bağımsızlığını elde etmesi ile karşılanmaz; bu bağımsızlık aynı zamanda sağlam bir yasal zemine oturtulmalıdır. Ancak bunun için yasal güvenceyi temin eden iyi işleyen kurumlar mevcut olmalıdır ki bu kurumlar, sadece hukukun üstünlüğüne dayanan demokrasilerde bulunur.

Dolayısıyla hukukun üstünlüğü ve demokrasi, gerçek anlamda bağımsız devlet denetimi için esastır ve Lima Deklarasyonunun temelini oluşturan sacayaklarıdır. Deklarasyonda yer alan ilkeler, benimsedikleri yıldan bu yana güncelliğini koruyan, belirli bir zamana ait olmayan asli değerlerdir. Yirmi yıldan fazla bir süre sonra Deklarasyonun yeniden yayımlanmasına karar verilmiş olması, yazarlarının ne denli nitelikli ve uzak görüşlü olduğunu kanıtlamaktadır.

Haklı olarak devlet denetiminin Magna Carta'sı olarak görülen bu temel metnin öneminin bilincinde olarak, Lima Deklarasyonunun yeni versiyonunun yayımlanmasındaki katkılarından dolayı Uluslararası Devlet Denetimi Dergisine teşekkürlerimizi sunuyoruz. Artık Lima Deklarasyonunun gelecekte de yaygınlaşmaya devam edeceğini biliyoruz. Deklarasyonda yer alan yüksek ideallere ulaşmak, hepimiz için sürekli bir görev olmaya devam edecektir.

Viyana, 1998 Sonbaharı, Dr Franz Fiedler,  
INTOSAI Genel Sekreteri,  
Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi

## GİRİŞ

- Lima’da toplanan IX. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) Kongresi:
- Kamu fonlarının usulüne uygun ve verimli kullanımının, kamu finansmanının yerinde yönetimi ve sorumlu mercilerce alınan kararların etkinliği için gerekli önkoşullardan birini oluşturduğunu göz önünde bulundurarak
- Bu amaca ulaşmak için; her ülkenin, bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir Yüksek Denetim Kurumuna sahip olmasının vazgeçilemez olduğunu göz önünde bulundurarak
- Devletin faaliyetlerini sosyal ve ekonomik sektörlere genişletmesi ve böylece geleneksel mali çerçevenin sınırları dışında faaliyet göstermesi nedeniyle böylesi kurumların daha da gerekli hale geldiğini dikkate alarak
- Denetimin çok özel amaçlarının; yani, kamu kaynaklarının usulüne uygun ve etkin kullanımı, sağlıklı bir mali yönetimin oluşturulması, idari faaliyetlerin yerinde uygulanması ile tarafsız raporların yayımlanması suretiyle bilgilerin kamu yetkililerine ve kamuoyuna aktarımının, Birleşmiş Milletlerin amaçlarına ulaşmada devletlerin istikrarı ve gelişimi için gerekli olduğunu dikkate alarak

Önceki INTOSAI kongrelerinde dağıtılması bütün üye ülkelerce onaylanan kararların genel meclislerce kabul edildiğini göz önünde bulundurarak

“Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberi” başlıklı dokümanın yayımlanması ve dağıtılmasına

**KARAR VERİR.**

## I. GENEL

### Bölüm 1. Denetimin Amacı

Kamu kaynaklarının yönetimi bir güven ilişkisini temsil ettiği için denetim kavramı ve müessesesi kamu mali yönetiminin doğasında vardır. Denetim başlı başına bir amaç değildir. Denetim; sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini sağlamak, tazmin ettirmek veya ihlalleri engellemek veya en azından güçleştirmek için münferit vakalarda düzeltici adımların atılmasına olanak tanıyacak önceden kabul edilmiş standartlardan sapmaları ve mali yönetimin yasallık, verimlilik, etkinlik ve tutumluluk ilkelerinin ihlallerini zamanında ortaya çıkarmayı amaçlayan düzenleyici sistemin vazgeçilmez bir parçasıdır.

### Bölüm 2. Harcama Öncesi Ve Harcama Sonrası Denetim

1. Harcama öncesi denetim idari veya mali faaliyetlerin gerçekleşmeden önce incelenmesini; harcama sonrası denetim ise gerçekleşme sonrası incelemeyi ifade eder.
2. Etkin harcama öncesi denetim, devlete tevdi edilmiş kamu kaynaklarının sağlıklı bir şekilde yönetilmesi için vazgeçilmezdir. Bu denetim, bir Yüksek Denetim Kurumu veya diğer denetim kurumlarınca yürütülebilir.
3. Yüksek Denetim Kurumu tarafından yürütülen harcama öncesi denetimin; zarar meydana gelmeden önce engelleyebilme avantajı olmak- la birlikte, iş yükü yaratma ve kamu hukuku kapsamında sorumlulukları belirsizleştirmek gibi dezavantajları da mevcuttur. Yüksek Denetim Kurumunca yapılan harcama sonrası denetim, sorumluların sorumluluklarını vurgular; neden olunan zararın tazmin edilmesi ile sonuçlanabilir ve ihlallerin tekrarını engelleyebilir.
4. Bir Yüksek Denetim Kurumunun harcama öncesi denetim yapıp yapamayacağını her ülkenin hukuki durumu, koşulları ve gereksinimleri belirler. Harcama sonrası denetim, harcama öncesi denetim yapıp yapmadığına bakılmaksızın her Yüksek Denetim Kurumunun vazgeçilmez görevidir.

### Bölüm 3. İç Denetim ve Dış Denetim

1. İç denetim birimleri, bakanlık ve kurumların bünyesinde kurulurken dış denetim birimleri denetlenecek kurumların örgütsel yapısının bir parçasını oluşturmaz. Yüksek Denetim Kurumları dış denetim birimleridir.
2. İç denetim birimleri, oluşturuldukları kurumun başkanının emri altında faaliyet gösterir. Öte yandan her biri, kendi anayasal çerçeveleri kapsamında işlevsel ve organizasyonel açıdan mümkün olduğunca bağımsız olmalıdır.

3. Yüksek Denetim Kurumları, dış denetim organı olarak iç denetimin etkinliğini incelemekle görevlidir. İç denetimin etkin olduğu kanaatine varılmış ise, Yüksek Denetim Kurumunun genel denetim yapma yetkisi saklı kalmak kaydıyla, Yüksek Denetim Kurumu ile iç denetim arasında en uygun görev paylaşımı veya tayininin yapılması ve işbirliğinin sağlanması için çaba sarf edilmelidir.

#### **Bölüm 4. Hukuka Uygunluk Denetimi, Düzenlilik Denetimi ve Performans Denetimi**

1. Yüksek Denetim Kurumlarının geleneksel görevi, muhasebe işlemleri ile mali yönetimin yasalara uygunluğunu ve düzenliliğini denetlemektir.
2. Halen önemini koruyan bu denetim türüne ek olarak kamu kurumlarının performansını, tutumluluğunu, verimliliğini ve etkinliğini incelemeye yönelik eşit derecede önemli diğer bir denetim türü olarak performans denetimi bulunmaktadır. Performans denetimi, sadece belirli mali işlemleri değil aynı zamanda kurumsal ve idari sistemleri içeren kamusal faaliyetin tamamını kapsar.
3. Yüksek Denetim Kurumlarının denetim amaçlarının hepsi, yani mali yönetimin hukuka uygunluğu, düzenliliği, tutumluluğu, verimliliği ve etkinliği temelde eşit öneme sahiptir. Bununla birlikte Yüksek Denetim Kurumları çalışma bazında önceliklerini kendileri belirler.

## **II. BAĞIMSIZLIK**

### **Bölüm 5. Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığı**

1. Yüksek Denetim Kurumları ancak denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dış etkilere karşı korunmaları halinde görevlerini nesnel ve etkili bir şekilde yerine getirebilir.
2. Kamu kurumları bir bütün olarak devletin parçası olduğu için mutlak bağımsızlığa sahip değilse de, Yüksek Denetim Kurumları, görevlerini yerine getirmede gerekli fonksiyonel ve kurumsal bağımsızlığa sahiptir.
3. Yüksek Denetim Kurumunun kuruluşu ve gerekli düzeydeki bağımsızlığı Anayasada belirlenir; bu hususa ilişkin detaylar mevzuatta düzenlenir. Yüksek Denetim Kurumunun bağımsızlığı, özellikle denetim yetkisi ve görevine yönelik her türlü müdahaleye karşı bir yüksek mahkemece yeterli yasal güvenceyle teminat altına alınır.

## Bölüm 6. Yüksek Denetim Kurumu Üye ve Denetçilerinin Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarının bağımsızlığı, üyelerinin bağımsızlığı ile ayrılmaz biçimde bağlıdır. Üyeler, Yüksek Denetim Kurumu adına karar vermek zorunda olan ve bu kararlarıyla üçüncü kişilere, yani, karar alıcı kurul üyelerine veya başkanlık yapılanmasına sahip bir Yüksek Denetim Kurumunun başkanına karşı sorumlu olanlar şeklinde tanımlanır.
2. Üyelerin bağımsızlığı Anayasa ile güvence altına alınır. Bilhassa görevden azledilmeye ilişkin prosedürler, Anayasada belirlenmeli ve üyelerin bağımsızlığını zedelememelidir. Üyelerinin göreve atanma ve azledilmelerine ilişkin yöntem, her ülkenin anayasal yapısına bağlıdır.
3. Yüksek Denetim Kurumu denetçileri, mesleki kariyerleri süresince, denetlenen kurumlarca etki altına alınmamalı ve bu kurumlara bağımlı olmamalıdır.

## Bölüm 7. Yüksek Denetim Kurumlarının Mali Bağımsızlığı

1. Yüksek Denetim Kurumlarına görevlerini yerine getirmeye imkân verecek mali olanaklar sağlanır.
2. Yüksek Denetim Kurumları gerekli mali olanaklar için ulusal bütçeye ilişkin karar alan kamu kurumuna gerektiğinde doğrudan başvurmak konusunda yetkilendirilir.
3. Yüksek Denetim Kurumları, kendilerine tahsis edilen kaynakları uygun gördüğü ayrı bir bütçe başlığı kapsamında kullanma hakkına sahiptir.

## III. PARLAMENTO, HÜKÜMET VE İDARE İLE İLİŞKİLER

### Bölüm 8. Parlamento ile ilişkiler

Yüksek Denetim Kurumlarının Anayasa ve yasalarla öngörülen bağımsızlığı, Parlamentosunun bir temsilcisi gibi hareket ettiği ve Parlamentosunun talimatıyla denetim yaptığı bile YDK'lara çok yüksek düzeyde inisiyatif ve özerklik sağlar. Yüksek Denetim Kurumu ile Parlamento arasındaki ilişki, her ülkenin şartları ve gerekliliklerine uygun olarak Anayasada düzenlenir.

### Bölüm 9. Hükümet ve İdare ile ilişkiler

Yüksek Denetim Kurumları; hükümetin, onun idari birimlerinin ve diğer alt kuruluşların faaliyetlerini denetler. Ancak bu husus, hükümetin hiyerarşik anlamda Yüksek Denetim Kurumundan daha alt seviyede olduğu anlamına gelmez. Bilhassa, eylem ve ihmallerinin sorumluluğu



tamamen ve sadece hükümete aittir ve hükümet, Yüksek Denetim Kurumunun uzman görüşü ve denetim bulgularını (yasal olarak geçerli ve uygulanabilir hükümler olarak verilmemiş ise) gerekçe göstererek kendini temize çıkaramaz.

## IV. YÜKSEK DENETİM KURUMUNUN YETKİLERİ

### Bölüm 10. İnceleme Yetkisi

1. Yüksek Denetim Kurumları, mali yönetime ilişkin tüm kayıt ve belgelere erişim hakkına ve gerekli gördüğü sözlü veya yazılı her türlü bilgiyi talep etme yetkisine sahiptir.
2. Yüksek Denetim Kurumu, denetimin denetlenecek kurumda mı yoksa Yüksek Denetim Kurumunda mı yapılmasının daha uygun olacağına karar verir.
3. Bilginin temin edilmesi veya mali tablolar dâhil belgelerin ve kayıtların Yüksek Denetim Kurumuna gönderilmesine ilişkin süre sınırları, kanunlarla veya (münferit hallerde) Yüksek Denetim Kurumunca belirlenir.

### Bölüm 11. Yüksek Denetim Kurumu Bulgularının Uygulanması

1. Denetlenen kurumlar, genelde kanunlarla özelde Yüksek Denetim Kurumunca belirlenen bir süre zarfında Yüksek Denetim Kurumu bulgularına ilişkin görüş bildirir ve denetim bulguları doğrultusunda alınan tedbirleri belirtir.
2. Yüksek Denetim Kurumunun bulguları, yasal olarak geçerli ve uygulanabilir hükümler olarak verilmiyor ise Yüksek Denetim Kurumu, gerekli tedbirleri almaktan sorumlu yetkili merciye başvurmaya ve sorumluların sorumluluklarını kabul etmesini talep etmeye yetkilidir.

### Bölüm 12. Uzman Görüşleri ve Danışma Hakkı

1. Yüksek Denetim Kurumları, gerektiğinde Parlamento'ya ve idareye taslak kanun ve diğer mali düzenlemelere ilişkin görüşlerini ve uzman görüşü niteliğinde mesleki bilgisini sunabilir. İdari yetkililer, bu uzman görüşünü kabul etme veya reddetme sorumluluğunu tek başlarına üstlenir. Dahası bu ek görev, Yüksek Denetim Kurumunun gelecekteki denetim bulguları ile ilgili bir beklenti oluşturmamalı ve denetimlerinin etkinliğini engellememelidir.
2. Uygun ve mümkün olduğunca yeknesak muhasebe prosedürlerine yönelik yasal düzenlemeler, ancak Yüksek Denetim Kurumuyla mutabakat sağlandıktan sonra kabul edilir.

## V. DENETİM METOTLARI, DENETİM PERSONELİ, ULUSLARARASI TECRÜBE PAYLAŞIMI

### Bölüm 13. Denetim Metot ve Prosedürleri

1. Yüksek Denetim Kurumları, kendi belirlediği bir programa göre denetim yapar. Belli kamu kurumlarının özel denetim talep etme hakkı saklıdır.
2. Denetim nadiren bütünü kapsayabildiğinden, Yüksek Denetim Kurumları kural olarak örnekleme yaklaşımı kullanmayı gerekli görecektir.  
Ancak örnekler, belirli bir modele göre seçilir ve mali yönetimin kalitesi ve düzenliliğini değerlendirmeye imkân tanıyacak kadar yeterli miktarda olur.
3. Denetim metotları, her zaman mali yönetime ilişkin bilim ve tekniklerde kaydedilen ilerlemeye adapte edilir.
4. Yüksek Denetim Kurumlarının, denetçilerine yardımcı olmak üzere denetim rehberleri hazırlaması uygun olur.

### Bölüm 14. Denetçiler

1. Yüksek Denetim Kurumu üye ve denetçileri, görevlerini tam olarak yerine getirmeleri için gerekli niteliklere ve ahlaki dürüstlüğü sahiptir.
2. Yüksek Denetim Kurumu personelinin işe alımında ortalamanın üstünde bilgi ve beceri ile yeterli mesleki deneyime gereken önem verilir.
3. Kurum içi, akademik ve uluslararası programlar aracılığıyla Yüksek Denetim Kurumunun bütün üye ve denetçilerinin teorik ve pratik mesleki gelişiminin artırılmasına özel önem verilir. Bu gelişim, mümkün olan bütün mali ve kurumsal olanaklar ile teşvik edilir. Mesleki gelişim; geleneksel hukuk, ekonomi ve muhasebe bilgisinin ötesindedir ve elektronik veri işleme gibi diğer işletme yönetimi tekniklerini kapsar.
4. Yüksek kaliteli denetim personelinin temini için maaşlar, böyle bir işin özel gereklilikleri ile orantılıdır.
5. Denetçilerde belli özel becerilerin olmadığı durumlarda Yüksek Denetim Kurumu, gerektiğinde dış uzmanlardan faydalanabilir.

## **Bölüm 15. Uluslararası Tecrübe Paylaşımı**

1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı kapsamında uluslararası fikir ve tecrübe paylaşımı, görevlerini yerine getirirken Yüksek Denetim Kurumlarına destek olmanın etkin bir yoludur.
- Bu amaç; şimdiye kadar kongreler, Birleşmiş Milletler ve diğer kuruluşlarla ortaklaşa düzenlenen eğitim seminerleri, bölgesel çalışma grupları ve bir mesleki derginin yayımlanmasıyla gerçekleştirilmiştir.
3. Bu çabaların ve faaliyetlerin genişletilmesi ve yoğunlaştırılması istenilmektedir. Mukayeseli hukuku temel alan ortak bir devlet denetimi terminolojisinin geliştirilmesi, birincil önemdedir.

## **VI. RAPORLAMA**

### **Bölüm 16. Parlamento ve Halka Raporlama**

1. Yüksek Denetim Kurumu, bulgularını Parlamento ve diğer sorumlu kamu kurumlarına bağımsız ve yıllık olarak raporlamaya Anayasa ile yetkilendirilir ve zorunlu kılınır. Bu raporlar yayımlanır. Bu husus, Yüksek Denetim Kurumu bulgularının daha geniş alanlara yayılması, tartışılması ve bulguların uygulamaya konulması olanaklarını artırır.
2. Ayrıca Yüksek Denetim Kurumu, yıl içinde özel önem ve anlama sahip bulguları raporlama yetkisine sahiptir.
3. Genelde yıllık rapor Yüksek Denetim Kurumunun bütün faaliyetlerini kapsar; sadece güvence altına almaya değer veya kanunlarla korunan menfaatler söz konusu olduğu hallerde, Yüksek Denetim Kurumu menfaatler ile menfaatlerin açıklanmasının getireceği faydayı dikkatlice kıyaslamalıdır.

### **Bölüm 17. Raporlama Metodu**

1. Raporlar, bulgu ve değerlendirmeleri tarafsız, açık ve özülle sınırlı olacak şekilde sunar. Raporların üslubu açık ve kolay anlaşılırdır.
2. Yüksek Denetim Kurumu, bulgulara ilişkin denetlenen kurumun görüşüne gereken önemi verir.

## VII. YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ DENETİM YETKİSİ

### Bölüm 18. Denetim Yetkisinin Anayasal Temeli, Kamu Mali Yönetiminin Denetimi

1. Yüksek Denetim Kurumlarının temel denetim yetkileri Anayasada yer alır; detaylar mevzuatta belirlenebilir.
2. Yüksek Denetim Kurumunun denetim yetkilerine ilişkin esaslar, her ülkenin koşullarına ve gerekliliklerine bağlıdır.
3. Ulusal bütçede yer alıp almadığına ve nasıl yer aldığına bakılmaksızın bütün kamu mali faaliyetleri, Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabidir. Mali yönetime ait bölümlerin ulusal bütçeden çıkarılması, bunların Yüksek Denetim Kurumu denetiminden muaf tutulması sonucunu doğurmaz.
4. Yüksek Denetim Kurumları, denetimleri aracılığıyla net biçimde tanımlanmış bütçe sınıflandırmasını ve mümkün olduğunca basit ve açık muhasebe sistemlerini teşvik etmelidir.

### Bölüm 19. Yurtdışındaki Kamu Kurumlarının ve Diğer Kuruluşların Denetimi

İlke olarak, yurtdışında kurulan kamu kurumları ve diğer kuruluşlar Yüksek Denetim Kurumunca denetlenir. Bu kurumların denetiminde uluslararası hukukun belirlediği kısıtlamalara gerekli özen gösterilir. Uluslararası hukukun gelişimine paralel olarak haklı gerekçelere dayandırılmaları halinde söz konusu kısıtlamalar kaldırılır.

### Bölüm 20. Vergi Denetimi

1. Yüksek Denetim Kurumları, mümkün olduğunca kapsamlı biçimde vergi tahsillerini denetlemeye ve bunu yaparken münferit vergi dosyalarını incelemeye yetkilendirilir.
2. Vergi denetimi temelde hukuka uygunluk ve düzenlilik denetimidir. Ancak vergi kanunlarının uygulanmasını denetlerken Yüksek Denetim Kurumları vergi tahsil sistemini ve verimliliğini ve gelir hedeflerinin gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini inceler, uygun hallerde yasama organına iyileştirmeye yönelik önerilerde bulunur.

### Bölüm 21. Kamu Sözleşmeleri ve Bayındırlık İşleri

1. Kamu sözleşmeleri ve bayındırlık işlerine kamu kurumlarınca büyük miktarlarda kaynak harcanması, kullanılan kaynaklar üzerinde geniş kapsamlı ve ayrıntılı denetim yapılmasını gerekli kılar.

2. Kamu ihalesi, ücret ve kalite açısından en iyi teklifi almak için en uygun prosedürdür. Kamu ihalesi yapılmadığı hallerde Yüksek Denetim Kurumu nedenlerini tespit eder.
3. Bayındırlık işlerinin denetiminde Yüksek Denetim Kurumu, bu tür işlerin sevk ve idaresini düzenleyen uygun standartların geliştirilmesini teşvik eder.
4. Bayındırlık işlerinin denetimi, sadece ödemelerin düzenlilik denetimini değil, aynı zamanda yapı yönetiminin verimliliğini ve yapım işinin kalitesini de içerir.

### **Bölüm 22. Elektronik Veri İşleme Sistemlerinin Denetimi**

Elektronik veri işleme sistemlerine önemli miktarda kaynak harcanması, uygun denetimlerin yapılmasını gerekli kılar. Bu denetimler, sistem tabanlıdır ve gerekliliklere yönelik planlama, veri işleme donanımının ekonomik kullanımı, uygun uzmanlığa sahip (tercihen denetlenen kurumdaki) personelden istifade etme, istismarın engellenmesi ve üretilen bilginin kullanılabilirliği gibi hususları içerir.

### **Bölüm 23. Kamu Payına Sahip Ticari Teşebbüsler**

1. Devletin ekonomik faaliyetlerindeki artış, genellikle özel hukuka tabi teşebbüslerin kurulması ile sonuçlanır. Teşebbüsler önemli ölçüde devlet payı içeriyorsa (özellikle devlet payı yarıdan fazlaysa) veya devlet baskın etkiye sahipse, bu teşebbüsler de Yüksek Denetim Kurumunun denetimine tabidir.
2. Bu tür denetimlerin tutumluluk, verimlilik ve etkinlik konularını ele alan harcama sonrası denetimler şeklinde gerçekleştirilmesi uygundur.
3. Bu teşebbüslere ilişkin Parlamento'ya ve halka sunulan raporlarda, endüstriyel ve ticari sırların korunması için gerekli kısıtlamalar gözetilir.

### **Bölüm 24. Sübvansiyon Edilen Kurumların Denetimi**

1. Yüksek Denetim Kurumları, kamu kaynaklarından sağlanan sübvansiyonların kullanımını denetlemeye yetkilendirilir.
2. Özellikle sübvansiyonun miktarının, başlı başına veya sübvansiyon edilen kurumun geliri ve sermayesine göre yüksek olduğu hallerde, denetimin kapsamı gerektiğinde sübvansiyon edilen kurumun tüm mali yönetimini içerecek şekilde genişletilebilir.
3. Sübvansiyonların istismarı, geri ödeme zorunluluğunu doğurur.

**Bölüm 25. Uluslararası ve Uluslararası Kuruluşların Denetimi**

1. Giderleri üye ülke aidatlarıyla karşılanan uluslararası ve uluslararası kuruluşlar, münferit ülkeler gibi bağımsız dış denetime tabidir.
2. Bu tür denetimler, kurumların görevlerini ve kullandığı kaynak düzeyini dikkate alsa bile, üye ülkelerin Yüksek Denetim Kurumlarının yürüttüğü denetimleri düzenleyen prensiplere benzer prensipleri takip eder.
3. Bu denetimlerin bağımsızlığını sağlamak için dış denetim organının üyeleri, ağırlıklı olarak Yüksek Denetim Kurumlarından görevlendirilir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## ***Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu***

*Mexico Declaration  
on SAI Independence*





## YDK'LARIN BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN MEKSİKO DEKLARASYONU

### ÖNSÖZ

Meksiko'da Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatının (INTOSAI) XIX. Kongre toplantısında:

Kamu fonları ve kaynaklarının usulüne uygun ve verimli kullanılmasının, kamu finansmanının sağlıklı bir şekilde ele alınması ve sorumlu merciler tarafından alınan kararların etkinliği için vazgeçilmez ön koşullardan biri olduğu;

Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberinde (Lima Deklarasyonu) Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'lar) görevlerini, yalnızca denetlenen kurumdan bağımsız olmaları ve dışarıdan gelecek etkilere karşı korunmaları halinde yerine getireceklerinin ifade edilmiş olduğu;

Bu hedefe ulaşılmasında, sağlıklı bir demokrasi için her ülkenin bağımsızlığı yasayla güvence altına alınmış bir YDK'ya sahip olmasının zaruri olduğu;

Lima Deklarasyonunda kamu kurumlarının tümüyle bağımsız olamayacağı; YDK'ların görev ve yetkilerini yerine getirmeleri için gerekli işlevsel ve kurumsal bağımsızlığa sahip olmaları gerektiğinin kabul edildiği;

Bağımsızlık ilkelerinin uygulanmasıyla, YDK'ların farklı teminatlardan faydalanarak farklı şekillerde bağımsızlıklarını sağlayabilecekleri;

Bu dokümanda yer alan uygulama hükümlerinin ilkeleri tanımladığı ve bağımsız bir YDK için ideal olarak nitelendirildiği;

Mevcut durumda YDKların hiçbirinin bu uygulama ilkelerinin tamamını karşılamadığı anlaşıldığından; bağımsızlığın sağlanması için diğer iyi uygulamaların ekli rehberlerde sunulmasına karar verildiği;

**GÖZ ÖNÜNDE BULUNDURULARAK;**

“Bağımsızlığa İlişkin Meksiko Deklarasyonu” başlıklı bu belgenin kabul edilmesi, yayımlanması ve dağıtılması

**KARARA BAĞLANMIŞTIR.**

## GENEL

Genel olarak Yüksek Denetim Kurumları, sağlıklı bir kamu sektörü denetiminin temel gereklilikleri olarak Lima Deklarasyonu ile INTOSAI'nin (Kore, Seul'de yapılan) XVII. Kongresinde alınan kararlarından doğan sekiz ana ilkeyi kabul eder.

### İlke 1

**Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti**

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

### İlke 2

**Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı**

Geçerli mevzuat;

- yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan bir usule göre atanmış, yeniden atanmış veya azledilen (bkz. ISSAI-11 Yüksek Denetim Kurumunun Bağımsızlığına ilişkin Rehberler ve İyi Uygulama Örnekleri);
- görev ve yetkilerini intikam alınma korkusu olmaksızın yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanmış ve geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevini yerine getirmeden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olan

YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler.

### İlke 3

**YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi**

YDK'lara,

- kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımını;
- devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilâtını;
- devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğini;

- mali yönetim ve raporlamanın kalitesini;

devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Yasalarla özel olarak yapılması gerekli kılınan haller dışında, YDK'lar devlet veya kamu kurumlarının politikalarını denetlemez; politika uygulamasının denetimiyle kendilerini sınırlandırır.

Yasama tarafından çıkarılan kendileri için geçerli olan yasalara riayet ederken; YDK'lar

- denetim konularını seçmede;
- denetimlerini planlama, programlama, yürütme ve izlemede;
- kurumun yapılandırması ve idaresinde;

yaptırım uygulama yetkisine sahip olmaları halinde kararlarının uygulanmasında Yasama veya Yürütmenin yönlendirme veya müdahalesine kapalıdır.

YDK'lar, her ne şekilde olursa olsun, denetledikleri kurumun yönetimine müdahale etmemeli veya müdahale ediyor görünmemelidir.

YDK'lar, tarafsız kalmaları ve tarafsız olduklarının görünmesi için; personelinin denetledikleri kurumlar ile çok yakın bir ilişki içine girmemesini sağlamalıdır.

YDK kendisine ait sorumlulukların ifasında tam yetkiye sahip olmalı; kamu fonlarının kullanımı ve yönetiminin iyileştirilmesi hususunda çaba sarf eden devlet veya kamu kurumları ile işbirliği yapmalıdır.

YDK; INTOSAI, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu veya diğer tanınmış standart belirleyici organların resmi dokümanlarını temel alan uygun çalışma ve denetim standartları ile mesleki ahlak kurallarını uygulamalıdır.

YDK'lar (anayasa, yasalar veya mevzuatın gerektirdiği şekilde) Yasama organına veya diğer devlet organlarına kamuya açık tutmaları gereken yıllık bir faaliyet raporu sunmalıdır.

#### **İlke 4**

##### **Bilgiye kısıtlanmamış erişim**

YDK'lar, yasalarla kendilerine verilen görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest olarak erişmek için gerekli yetkilere sahip olmalıdır.

## İlke 5

### Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü

YDK'lar, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunla gerekli kılınmalıdır.

## İlke 6

### Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü

YDK'lar denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir.

YDK'lar, gerektiğinde denetlenen kurumun görüşlerini de dikkate alarak tespitte bulunma ve öneri getirmede özgürdür.

YDK'ların denetim raporlarına ilişkin asgari gereklilikleri ve uygun olan hallerde, resmi bir denetim görüşü veya sertifikasına tabi tutulması gereken spesifik konular mevzuatla düzenlenir.

YDK'lar, spesifik raporlama şartlarının yasayla öngörüldüğü haller dışında denetim raporlarının zamanlamasını belirlemede özgürdür.

YDK'lardan Yasama organının kendisi, komisyonlarından biri veya hükümet tarafından özel bir soruşturma veya denetim yapması istenebilir.

YDK'lar, raporlarını (yasanın gerektirdiği şekilde) uygun merciye resmi olarak sunduktan veya ilettikten sonra yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne sahiptir.

## İlke 7

### YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması

YDK'lar düzeltici eylemde bulunmaları için spesifik tavsiyelerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi amacıyla usulüne uygun şekilde raporlarını Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

YDK'lar uygun görüldüğü şekilde Yasama organı, komisyonlarından biri ya da denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerde olduğu gibi kendisi tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından gereği gibi ele alındığını sağlamak için kendi iç izleme sistemine sahiptir.

YDK'lar, kendilerine yasalarla izleme ve yaptırım yetkisi verilmiş olsa dahi izleme raporlarını değerlendirmeleri ve gereğini yapmaları için usulüne uygun şekilde Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

**İlke 8****Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması**

YDK'lar gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmalıdır. Yürütmenin bu kaynaklara erişimde herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK'lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun olarak tahsis eder.

Yasama organı veya komisyonlarından biri YDK'nın görevlerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamakla yükümlüdür.

YDK'lar, kendilerine sağlanan kaynakların görevlerini yerine getirmelerine imkân tanıyacak ölçüde yeterli olmaması hâlinde; doğrudan Yasama organına başvurma hakkına sahiptir.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



***Yüksek Denetim  
Kurumlarının  
Bağımsızlığına İlişkin  
INTOSAI Esasları ve İyi  
Uygulamaları***

*INTOSAI Guidelines and Good  
Practices Related to SAI  
Independence*





## YÜKSEK DENETİM KURUMLARININ BAĞIMSIZLIĞINA İLİŞKİN INTOSAI ESASLARI VE İYİ UYGULAMALARI

Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu kapsamında YDK'lar, uygun teminatları sağlamak ve bağımsızlıklarının önündeki gerçek ve algılanan engelleri ortadan kaldırmak suretiyle çalışmalarının değerini korumalıdır.

Bu rehber, YDK bağımsızlığının artırılması ve geliştirilmesine yönelik araçları paylaşmak için kullanılabilir bir iyi uygulamalar kaynağı görevini görmelidir. Rehberin, devamlılığı sağlanan ve güncellenen yaşayan bir belge olması amaçlanmaktadır. Rehberde Meksiko Deklarasyonu'nda açıklandığı şekliyle ilkeler düzenlenmiş ve YDK'ların bağımsızlığa erişmelerine yardımcı olmak üzere iyi uygulamalara dair örnekler verilmiştir. Daha başka iyi uygulamalar tespit edildikçe onlar da bu rehberde eklenecektir.

### İlke 1

Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti

#### *Esaslar*

YDK'nın bağımsızlığının kapsamını ayrıntılı bir şekilde açıklayan bir mevzuat gereklidir.

#### *İyi uygulamalar*

YDK'nın görev ve sorumlulukları mevzuat ile düzenlenmiş değildir. YDK başkanının bakan statüsünde olduğu durumlarda YDK, Yürütme Organından daha fazla bağımsızlık elde etmek için belirli bir kurumsal davranış benimser. YDK, bazı kabine toplantılarına veya etkinliklere katılmayarak ve sadece denetim çalışmasını yapması gerektiğinde katılarak Yürütme Organı ile araya mesafe koyar.

### İlke 2

Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere YDK başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı

#### *Esaslar*

Geçerli mevzuat;

Yürütmeye karşı bağımsızlığını güvence altına alan bir usule göre atanan, yeniden atanan veya azledilen,

intikam korkusu olmaksızın görev ve yetkilerini yerine getirmelerini sağlayacak şekilde yeterli uzunlukta ve sabit dönemlerle atanan ve

geçmişte veya şu anda, halin icabına göre görevini yerine getirmeden kaynaklanan her türlü eylemlerinde hukuksal koruma altında olan

YDK Başkanı ve kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların üyelerinin atanma, tekrar atanma, görevlendirme, görevden azledilme ve emekliliklerine ilişkin şartları belirler.

### *İyi uygulamalar*

Yasama Organı; YDK Başkanını atar, yeniden atar veya görevden alır. Cumhurbaşkanı ise Atama Komisyonunun onayıyla YDK Yönetim Kurulunu<sup>1</sup> (Kurul Başkanı ve iki Kurul Üyesi) atar. Bu üyeler, sadece aleyhlerine tahkikat açıldığı takdirde görevden alınabilir.

Konseysteki Vali, Temsilciler Meclisinin (onayı değil) tavsiyesi üzerine Genel Denetçiyi atar. YDK, Genel Valinin gayri siyasi rolü ve tavsiyenin kabul edilmesi yönündeki teamül nedeniyle bu tavsiyeyi "gerçekte onay" olarak değerlendirir.

Devlet Başkanı; Yasama Organının onayıyla YDK Başkanını atar, yeniden atar veya görevden alır. Cumhurbaşkanı, emeklilik yaşına kadar görevde kalacak şekilde Genel Denetçiyi atar. Genel Denetçi, fiziki veya akli yetersizlik veya görevi suistimal gibi Yüksek Mahkeme Hâkimi için geçerli olanlara benzer gerekçeler olmadığı müddetçe emekli edilemez veya görevden alınamaz.

Cumhurbaşkanı, Kongrenin tavsiyesi ve üçte iki çoğunluğun kabul oyuyla YDK Başkanını atar. YDK Başkanını belli bir gerekçeyle görevden almak için de üçte iki çoğunluk gerekir.

Genel Denetçiyi, Yasama Organı veya Devlet Başkanı değil Hükümet atar. Atamayı daha bağımsız kılmak ve Yürütme Organının gerçek veya algılanan etkisini ortadan kaldırmak için bir danışma komisyonu kurulur. Bu komisyon, üst düzey hükümet üyelerini ve ilgili dış kuruluşlardan (örneğin ulusal denetim vakfı, üst düzey muhasebe ve denetim çalışanları, mesleki birlikler) üyeleri içerir. Danışma komisyonu, adaylara yönelik ilk incelemeyi yaparak Kraliyet Bakanlarından birine tavsiyede bulunur. Sonrasında bu Bakan kendi tavsiyesini Başbakanına iletir.

Devlet Başkanı -ki kendisi Hükümet Başkanı değildir ve halk çoğunluğuyla seçilmiştir- Denetim Mahkemesinin Başkanını atar.

Kurullardan oluşan YDK'nın (Denetim Mahkemesinin) üyeleri, bağımsız bir jüriyle birlikte kamuya ve rekabete açık bir yolla istihdam edilir. Adayların nitelikleri ve seçim kriterleri mevzuatla düzenlenir.

1 1 Ç.N. Orijinal metinde "Commission Proper" olarak geçen ifade, Filipinler Yüksek Denetim Kurumuna özgü bir terimdir. Söz konusu ifadenin Türkçe karşılığının YDK Yönetim Kurulu olarak verilmesi uygun görülmüştür.

Anayasa, Genel Denetçi için görevlerinin olağan ifası sırasında yasal dokunulmazlık sağlamaz. YDK, aşağıdakileri içeren bir mutabakat süreci vasıtasıyla hukuki ihtilafları önlemeye çalışır:

İdareden alınacak bir bildirim yazısı,

Mümkün olduğu hallerde sorunlar ortaya çıktıkça bu sorunları gidermek için denetim esnasında bulguların sürekli olarak görüşülmesi,

Denetim esnasında açıklığa kavuşturulmayan bulguları görüşmek için kapanış toplantısı,

Rapor yazılırken dikkate alınan bir yönetim mektubu (kuruluşun bunu okumak ve yorumlamak için üç haftası vardır),

Performans (paranın karşılığı) denetimlerinde yorum için kuruluşa gönderilen taslak rapor: Bu yorumlar, rapora son hali verilirken dikkate alınır ve raporun bir bölümüne eklenir.

Mali denetimlerde nezaket ziyareti sırasında Taslak Raporun bir nüshasının idare ile paylaşılması: Böylelikle idarenin, tartışmalı konuların rapordan çıkarılmasını sağlayabilecek kanıtı sunmak için fırsatı olur.

Denetim Mahkemesi Başkanı (kurullardan oluşan YDK);

Denetim Mahkemesinin (kurullardan oluşan YDK'nın) Başkanlık Konseyinin görüşünü alan Bakanlar Kurulu Başkanı'nın verdiği öneriden sonra Cumhurbaşkanı tarafından kararname ile atanır,

Mahkeme bünyesinde en az beş yıldır Daire Başkanı görevinde bulunan veya ulusal anayasa kurumları veya AB kuruluşlarında benzeri görevlerde bulunan Mahkeme hâkimleri arasından seçilmelidir ve

Atandıktan sonra emeklilik yaşına kadar görevlerini yerine getirir ve görevden alınamaz.

YDK Başkanı, yedi yıllık bir süre için atanır. Bunun için önce Meclis Başkanı bir teklifte bulunur, gizli bir oylama yapılır ve Parlamentodan oyların çoğunluğunu alan kişi atanır.

### İlke 3

YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi

#### *Esaslar*

YDK'lara,

- kamu parası, kaynağı veya mallarının yasal niteliğine bakılmaksızın bir alıcı veya lehdar tarafından kullanımını;
- devlet veya kamu kurumlarına ait gelirlerin tahsilatını;
- devlet veya kamu kurumlarının hesaplarının yasallığı ve düzenliliğini;
- mali yönetim ve raporlamanın kalitesini;

devlet veya kamu kurumlarının faaliyetlerinin ne ölçüde etkin, verimli ve ekonomik olduğunu denetleme yetkisi verilmelidir.

Mevzuatın özel olarak gerektirdiği haller dışında YDK'lar, hükümet veya kamu kurumlarına ait politikaları denetlemez; sadece politikanın uygulanışını denetler.

- YDK'lar, Yasama Organının yürürlüğe koyduğu ve YDK'lar için geçerli olan kanunlara riayet etmekle birlikte:
- Denetim konularının seçimi,
- Denetimlerinin planlanması, programlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde,
- Kurumlarının organizasyonu ve yönetiminde ve
- Yaptırımların uygulanmasının YDK'ların görev ve yetkilerinin bir parçası olduğu hallerde,

kararların uygulanmasında Yasama Organı veya Yürütme Organının yönlendirme ve müdahalelerinden bağımsızdır.

YDK'lar, denetledikleri kuruluşun yönetiminde hiçbir şekilde yer alamaz veya yer alıyor izlenimi veremez.

YDK'lar, tarafsız kalmaları ve tarafsız görünmeleri için personellerinin denetledikleri kuruluşlarla çok yakın ilişki kurmamasını sağlamalıdır.

YDK'lar, sorumluluklarının ifasında tam takdir yetkisine sahip olmalı ve kamu kaynaklarının kullanım ve idaresini iyileştirmeye çalışan hükümet veya kamu kurumlarıyla işbirliği yapmalıdır.

YDK'lar; INTOSAI, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu veya diğer saygın standart geliştirme kuruluşlarının resmi dokümanlarına dayalı olarak uygun çalışma ve denetim standartlarından ve etik kurallardan faydalanmalıdır.

YDK'lar; -anayasa, kanunlar veya mevzuatın gerektirdiği üzere- Yasama Organı ve diğer devlet kurumlarına yıllık faaliyet raporu sunmalı ve kamuoyuna duyurmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

Çalışanlara eğitim kursları verilmesi, bağımsızlığın öneminin kuruluş kültürüne girmesini sağlayarak kuruluşun bağımsızlığını koruyabilir. YDK'lar, çalışanlarını eğitir ve gerekli kalite ve performans standartlarını vurgular. Çalışmanın bağımsız, tarafsız ve yanlılıktan uzak olmasını sağlamak için büyük çaba gösterilmesi gerekir.

YDK için "israf" ve "savurganlık" terimleri, performans denetimlerinin ekonomiklik ve verimlilik terimleriyle (paranın karşılığı) ilgilidir ama etkinlikle ilgili olmak durumunda değildir. Etkinlik, denetim kriter veya standartlarının faaliyetlerle eşleştirilmesiyle sağlanır. Kriterler belirlenirken denetlenen kuruluşlara danışıldığı için bu kuruluşların kriterleri onaylaması, programın etkinliğinin gözden geçirildiğine dair dolaylı bir tasdik olarak değerlendirilir.

YDK çalışanları, (Yasama Organı böyle gerektirdiği için) bazen prosedürlere uygunluğu sağlamak için Yürütme Organlarıyla (örneğin ihale komisyonlarında) yakın şekilde çalışmalıdır. Bu gereklilik, çıkar çatışmasına yol açıyor gibi görünebilir. Ancak YDK, denetçilerin sadece gözlemci olarak hareket etmesini ve karar alma sürecine katılmamasını sağlayarak bağımsızlığını muhafaza edebilir.

#### **İlke 4**

Bilgiye kısıtlanmamış erişim.

#### *Esaslar*

YDK'lar yasalarla kendilerine verilen görevleri usulünce yerine getirmeleri için gerekli bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest olarak erişmek için gerekli yetkilere sahip olmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

YDK, denetimleri seçmesine ve hükümetin mali faaliyetlerini anlamasına yardımcı olan tüm kabine kararlarının nüshalarını alır.

Önemli kamu kurum ve kuruluşlarının denetimleri sırasında (Mahkemenin Başkanlık Konseyi tarafından temsilci olarak atanan) bir Mahkeme hâkimi; bu kamu kurumunun kurul toplantıları ile yönetim kurulu, yönlendirme komitesi ve denetçiler kurulu toplantılarına katılma hakkına sahiptir. Sonuç olarak (oy verme hakkına sahip olmayan) hâkim, kamu kurumunun tüm faaliyetlerinden haberdardır ve bilgiye tam erişim sahibidir.

### İlke 5

Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü.

#### *Esaslar*

YDK'lar denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama hususunda sınırlandırılmazlar. Denetim çalışmaları ile elde ettikleri sonuçları en az yılda bir kere raporlamaları kanunda gerekli kılınmalıdır.

#### *İyi uygulamalar*

Genel Denetçi, doğrudan hükümdara (Kral) yıllık rapor sunmalıdır ve hükümdar da raporun Parlamentoda tartışmaya açılmasını emredecektir. Denetim Kanunu, Genel Denetçinin denetim bulgularını yılın herhangi bir zamanında raporlamasına izin verir. Kamu parasının zimmete geçirilmesi ve yetkinin istismar edilmesi gibi acil önlem gerektiren bulgular, derhal soruşturulmak üzere doğrudan ilgili makamlara rapor edilir. Bu tür eylemlerin failleri, yaptırım veya ceza alabilir.

Cumhurbaşkanı ve Ulusal Meclise verdiği yıllık rapor dışında YDK'nın münferit denetim raporlarını kamuoyuna duyurması kanunen gerekli değildir. Ancak Ağustos 2003'ten bu yana YDK, tüm denetim raporlarını web sayfası üzerinden kamuoyuna duyurmuştur.

### İlke 6

Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü.

#### *Esaslar*

YDK'lar denetim raporlarının içeriğini belirlemede serbesttir.

YDK'lar, denetlenen kurumun görüşlerini gereği gibi dikkate alarak tespitte bulunma ve tavsiye vermede özgürdür.

YDK'ların denetim raporlarına ilişkin asgari gereklilikleri ve uygun olan hallerde, resmi bir denetim görüşü veya onayına tabi tutulması gereken spesifik konular mevzuatla düzenlenir.

YDK'lar, spesifik raporlama şartlarının yasayla öngörüldüğü haller dışında denetim raporlarının zamanlamasını belirlemede özgürdür.

YDK'lardan Yasama organının kendisi, komisyonlarından biri veya hükümet tarafından özel bir soruşturma veya denetim yapması istenebilir.

YDK'lar, (yasanın gerektirdiği şekilde) uygun mercie resmi olarak sunulmaları veya iletilmelerinden sonra raporlarını yayımlama ve dağıtma özgürlüğüne sahiptir.

#### *İyi uygulamalar*

Denetim Kanunu, Temsilciler Meclisine sunulan görüşlerin YDK raporunda kamuoyuna duyurulabileceğini açıkça ifade etmese de Temsilciler Meclisinin Bütçe Komisyonu, bu görüşlerin halka açık biçimde görüşülmesi gereken Hükümet raporlarına eklenmesini zorunlu kılabilir.

#### **İlke 7**

YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması

#### *Esaslar*

YDK'lar düzeltici eylemde bulunmaları için spesifik tavsiyelerin gözden geçirilmesi ve izlenmesi amacıyla usulüne uygun şekilde raporlarını Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

YDK'lar uygun görüldüğü şekilde Yasama organı, komisyonlarından biri ya da denetlenen kurumun yönetim kurulu tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerde olduğu gibi kendisi tarafından yapılan tespit ve tavsiyelerin denetlenen kurum tarafından gereği gibi ele alındığını sağlamak için kendi iç izleme sistemine sahiptir.

YDK'lar yasalarla kendisine izleme ve yaptırım yetkisi verilmiş olsa dahi değerlendirme ve gereğini yapmaları için izleme raporlarını usulüne uygun şekilde Yasama organına, komisyonlarından birine veya denetlenen kurumun yönetim kuruluna sunar.

#### *İyi uygulamalar*

İzleme işlevinin olmaması. Halihazırda YDK tarafından gündeme getirilen konularla ilgilenmekten aslen birim başkanları sorumludur. Maliye Birim başkanı, bakanların YDK tavsiyelerine cevaben portföy yöneticileri tarafından atılan adımları incelemeye devam etmesini ve YDK ve kamu hesapları komisyonu düzenli bilgi verilmesini talep eder.

İzleme veya yaptırım için kanuni yetki olmaması. Bu konuda YDK'lardan biri, aşağıdaki görüşleri sunmuştur.

İzleme denetimleri, bazen parlamentodaki daimi komisyonun talebi üzerine Genel Denetçinin takdirine bağlı olarak başlatılabilir. Takip amaçlı resmi bir mekanizma veya kamu hesapları komisyonu olmadığı takdirde parlamentodaki daimi komisyonlar, raporları konu bazında değerlendirebilir. Parlamentodaki daimi komisyonlarla güçlü ilişkiler kurulması, YDK'nın raporlar hakkında komisyonlara brifing vermesine imkân tanır. Bu brifingler genelde halka açık olduğu için YDK, tavsiyelere dikkat çekme fırsatına sahip olur.

Yürütme Organının dikkatini YDK raporlarına çekmek için gayri resmi bir mekanizma vardır. Bu mekanizma, Genel Denetçi ile üç merkezi hükümet biriminin (Başbakanlık ve Kabine, Hazine ve Devlet Hizmetleri Komisyonu) başkanı arasında düzenli toplantılar yapılmasını içerir.

Ülkelerden biri, Genel Denetçinin YDK tavsiyelerini ilgili bakanlıkla görüştüğünü ve bakanlığın tavsiyeleri izlemekte isteksiz olması halinde uygun adımları attığını ifade etmiştir. Bazı durumlarda konular bir sonraki denetim yılında da takip edilir ve daha güçlü adımlar atılması tavsiye edilir.

YDK'lardan birinde hiçbir takip şartı olmadığı halde Denetim Kanunu kapsamında bakanlık ve kurumların tavsiyeleri izlemesini sağlayacak mekanizmalar bulunmaktadır.

Kontrol görevlilerinin, denetim tavsiyelerini takip etmek ve bakanlıklarda ve kurumlarda gerekli düzeltici işlemlerin yapıldığından emin olmak amacıyla başkanlığını yapacakları bir Mali Yönetim ve Hesaplar Komisyonu kurması gerekmektedir.

İzleme denetimi raporunda YDK, bir önceki denetimde gündeme getirilen konuların durumu hakkında rapor verecektir. Ayrıca Başbakanlık, Genel Denetçilik tarafından gündeme getirilen denetim hususlarını görüşmek için üst düzey İdari Doğruluk Komisyonunu kurmuştur.

İzleme sistemimizin temel unsurlarından biri, denetim tavsiyelerine uygun davranmak için gerçekçi yolları görüşmek ve bütçe ve personel kararları almak amacıyla -denetlenen kurumlar, Planlama ve Bütçe Bakanlığı, Devlet İdaresi ve İçişleri Bakanlığı ile birlikte- bir denetim sonrası toplantısı yapmaktır. Ayrıca YDK, Hükümet kurumlarının tavsiyelere verdiği yanıtları web sayfasına koymaya ve bu sayfayı düzenli olarak güncellemeye hazırlanmaktadır.



YDK, kurumların aykırılıkları ele almasını ve tavsiyelere uygun davranmasını sağlayacak yetkiye sahip değildir ve Kamu Hesapları Komisyonu da etkisizdir. Denetim raporlarında tespit edilen aykırılıkları ele almak amacıyla YDK, Başbakanlıkta daimi sekreterlerden oluşan küçük bir komisyon kurma ve Maliye Bakanlığı ile Denetim Direktörünü denetlenen kurumla buluşturma önerisini uygulamaktadır.

Mahkeme yıllık olarak Parlamenteoya rapor verir ve özel raporlar da sunabilir. Mahkeme raporları, bütçe komisyonunun alt komisyonunda görüşülür ve burada bakanlıkların üst düzey görevlilerinden sorulara yanıt vermesi istenir. Bütçe komisyonu, Mahkeme raporunda yer alan tavsiyeleri kabul eder ve bakanlıklardan tavsiyeleri belli bir zaman dilimi zarfında uygulamasını ve Mahkemeye veya Komisyona rapor vermesini ister.

### **İlke 8**

Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması

#### *Esaslar*

YDK'lar gerekli ve makul miktarda beşeri, maddi ve parasal kaynaklara sahip olmalıdır- Yürütmenin bu kaynaklara erişimde herhangi bir kontrol veya yönlendirmesi olmamalıdır. YDK'lar bütçelerini kendileri yönetir ve usulüne uygun olarak tahsis eder.

Yasama organı veya komisyonlarından biri YDK'nın görevlerini yerine getirmesi için gerekli kaynaklara sahip olmasını sağlamakla yükümlüdür.

YDK'lar, kendilerine sağlanan kaynakların görevlerini yerine getirmelerine imkan tanıyacak şekilde yeterli olmaması halinde; doğrudan Yasama organına başvurma hakkına sahiptir.

#### *İyi uygulamalar*

Kaynakların yetersiz olması halinde Parlamenteoya başvurmak için resmi mekanizmanın olmaması. Normal bütçe sürecine ilaveten Parlamenteoda Yasama Organına bir raporlama yapılabilir.

Bütçe belirleme sürecinin yeterince bağımsız ve tarafsız olmaması. YDK'nın bütçesi hâlihazırda yine YDK tarafından denetlenen hükümet temsilcileriyle müzakere edilmektedir. Bu süreç, YDK için uygun finansmana herhangi bir gerçek veya algılanan etki olmadan tarafsız şekilde karar verilmesine ve hesap verme sorumluluğunu sağlamak için YDK'nın finansman düzeyi ve performansının etkin biçimde sorgulanmasına olanak vermelidir.

İstenen bağımsızlık düzeyini elde etmek amacıyla Parlamentoda Yasama Organının Sözcüsü, YDK'nın yıllık finansman taleplerini denetleyecek bir Parlamenterler heyeti görevlendirir. Bu heyet, YDK'nın finansman talebini ve Hükümetin talebe yönelik analizini ele alır. Heyet; Hazineye tavsiyesini bildirmeden önce YDK, Hükümet ve dış uzmanlardan bilgi isteyebilir.

YDK'nın halen maaş ve harcırahları doğrudan saha denetçilerine ödemesi. Kurumlar, görevlendirilen denetçilerin kendi bünyelerinde yer alması için ısrar edemez (bu, onları fiilen iç denetçi haline getirecektir). YDK, yerleşik denetim ekiplerinden YDK bünyesindeki ekiplerce yapılan denetimlere doğru yön değiştirmiştir.

YDK'nın bütçe tahsisleri üzerinde takdir yetkisinin olması. YDK, genel devlet bütçesinden toplu ödeme alır (tek kalemden harcama). YDK Başkanı, kaynakların farklı harcama kategorileri arasında nasıl tahsis edileceğine karar verir.

YDK, kaynakları tahsis etmek için takdir yetkisine sahiptir fakat Parlamantonun yeterli kaynağı onaylayıp onaylamadığı konusunda endişeler vardır. Kaynakların fiili gereksinimleri karşılamaması halinde önce Maliye Bakanlığına, ardından Başbakan'a ve olumlu geribildirim olmaması halinde de Kamu Hesapları Komisyonuna başvuru yapılır.

YDK'lardan biri aşağıdaki bütçe prosedürlerinden geçmektedir: YDK, yıllık kaynak talebini Maliye Bakanlığına sunar.

Maliye Bakanlığı, bu talebi değiştirmeden Kabinedeki bakanlara iletir.

Kabinedeki bakanlar, bütçe talebini (YDK'nın denetlediği) Hükümet temsilcileriyle müzakere eder. Kabinenin YDK'nın kaynak talebini değiştirme yetkisi olmasına karşın Genel Denetçi danışman olarak Kabine toplantısına katılır.

Kabine, bütçe talebini onaylar; parlamentodaki Kamu Harcamaları ve Denetim Komisyonu da bütçe talebini gözden geçirerek Komisyon görüşünü oluşturur.

Parlamantonun Komisyon görüşünü onaylaması halinde YDK'nın bağımsızlığı temin edilmiş olur.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



*ISSAI 11'in EKİ*  
*Appendix to ISSAI 11*



## ÖRNEK OLAY ÇALIŞMALARININ SONUÇLARI

### Amaç

Örnek olay çalışmaları şu amaçlarla kullanılır:

- Farklı denetim sistemlerini dikkate alarak Yüksek Denetim Kurumlarının (YDK'ların) Bağımsızlığına ilişkin Meksiko Deklarasyonu taslağına bağlılıklarını test etmek,
- YDK'nın, ilkelerden birinin parçası olan ve bağımsızlıkla ilgili bazı uygulama hükümlerini karşılayamadığı durumlarda uygulamaya konulabilecek teminatlara örnekler vermek,
- Taslak rehberlerin geliştirilmesine yardımcı olmak.

### Metodoloji

Örnek olay çalışmaları için seçilen YDK'lar hakkında bilgi edinmek amacıyla aşağıdaki hazırlık çalışmaları yapılmıştır:

- INTOSAI Sekreterliği Çalışanları ve bölgelerin Genel Sekreterleri arasında görüşmeler yapılmıştır.
- Viyana seminerinde YDK Bağımsızlığına ilişkin hazırlanan ülke raporları gözden geçirilmiştir.
- Web siteleri gözden geçirilmiştir.
- Mülakat ve YDK ziyaretleri gibi başka yöntemler kullanılmıştır. Anket hazırlanırken şunlara dikkat edilmiştir:
- Bağımsızlık konusunda daha önce yapılan anketlerinin sorularının tekrar edilmemesi.
- 2004 yılında Viyana'da görüşülen uygulama hükümleri taslağına yönelik temel sorular.
- Tüm örnek olay çalışmaları için aynı soruların kullanılması.
- Viyana'da çalışma grubu görüşmelerinde kısmi mutabakat veya kesin anlaşmazlık olan unsurların araştırılması.
- Aşağıdakilere ilişkin yorumlara yer verilmesi:
- YDK'nın bağımsızlığını arttırabildiği örnek olaylar,
- YDK'nın bağımsızlık açısından en hassas olduğuna inandığı alanlar ve bağımsızlığa ilişkin riskleri hafifletmek için YDK'nın kullandığı yöntemler.

- Örnek olay çalışmalarına başlamadan önce aşağıdaki hazırlık çalışmaları yapılmıştır:
- Anket taslağının hazırlanması.
- Anket, metodoloji ve ülke seçeneklerinin yorum için tüm alt komite üyelerine dağıtılması.
- Ankete son halinin verilmesi.
- Örnek olay çalışması için seçilen ülkeler listesinin ve metodolojinin Mesleki Standartlar Komitesine verilmesi ve daha sonra inceleme ve onay için INTOSAI Yönetim Kuruluna sunulması.
- Örnek olay çalışmaları için seçilen YDK'lara ve bölgesel çalışma gruplarının sekreterliklerine bildirimde bulunulması.
- Seçilen YDK'lara anketin gönderilmesi.
- Mülakatların gerçekleştirilmesi ve örnek olay çalışmalarının değerlendirilmesi.

### Hedef kitle ve geri dönüş oranları

Seçilen örnek olay çalışmalarının INTOSAI bölgelerinin hepsini veya çoğunu kapsamaması amaçlanmıştır. Her tür denetim kurulu (Hesap mahkemeleri, Denetim kurulu, Westminster türü) ve farklı bağımsızlık seviyelerine sahip YDK'lar temsil edilmiştir. Buna ilaveten sadece katılım konusuna gerçekten ilgi gösteren YDK'lar projeye seçilmiştir.

Örnek olay çalışmaları, INTOSAI bölgesel çalışma gruplarının genel sekreterlerinden gelen öneriler temel alınarak seçilmiştir. Örnek olay çalışmaları için sadece gönüllü olan YDK'lar ele alınmıştır. Gönüllü olan dokuz YDK'dan sekizi yanıt vermiştir: Fas, Filipinler, Mikronezya, Yeni Zelanda, Tonga, Saint Lucia, Gana ve Kıbrıs - Bu yüzde 90 yanıt oranına tekabül etmektedir.

### Sonuçlar

Katılımcılardan Meksiko Deklarasyonu Taslağındaki sekiz temel ilkeye dayanarak aşağıdaki dört soruya detaylı yanıt vermeleri istenmiştir:

#### SORU 1

**İlkeler ve uygulama hükümleri dikkate alındığında, bağımsız bir YDK'ya yönelik gerekliliklerin tümünü veya bir kısmını karşıladığınızı düşünüyor musunuz ve nasıl karşıladığınızı açıklar mısınız?**

Ortalamada katılımcılar, bağımsız bir YDK'ya yönelik gereklilikleri ana hatlarıyla karşıladıkları yanıtını vermiştir (her ilkenin yanında yüzdeler

verilmiştir]. Ancak bazı ilkelerin hiç karşılanmadığını veya önemli iyileştirmelere ihtiyaç duyduğunu kabul etmişlerdir. Katılımcıların çok az bir kısmı, bağımsız bir YDK'ya yönelik gerekliliklerin tümünü karşıladığını düşünmektedir. Katılımcıların yine çok az bir kısmı, temel ilkelerin sadece birkaçını karşılamalarına rağmen kamu yöneticilerinden bağımsız hareket etme becerilerinin, bağımsızlıklarını koruduğuna inandıklarını belirtmektedir.

Katılımcıların bağımsızlığa yönelik gereklilikleri nasıl karşıladıklarına yönelik açıklamaları, aşağıda temel ilkelere göre sıralanmaktadır.

### İlke 1

Uygun ve etkin bir anayasal/yasal/hukuki çerçeve ile bu çerçeve dokümanda yer alan hükümlerin fiili uygulamasının mevcudiyeti (Yüzde 75'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Örnek olay çalışmasına katılanların çoğu, bağımsızlıklarının mevzuatta net biçimde açıklandığını belirtmiştir. Mevzuat çerçeveleri, her ülkenin kanunlarına bağlı olarak farklılık gösterir. Hemen her örnek olayda söz konusu mevzuat, YDK'nın aşağıdaki gibi kriterler açısından ne kadar bağımsız olduğunu ayrıntılarıyla açıklamaktadır:

- YDK'nın işlevlerini yerine getirişi, görevleri ve yetkileri;
- Kaynaklarının organizasyonu ve yönetimi;
- Görev ve yetki çerçevesindeki çıktı ve raporların organizasyonu ve yönetimi.

Katılımcıların çoğu, uygun ve etkin mevzuatın mevcut olduğunu belirtmiştir. Bazı katılımcılar, Yürütme Organının bazen mevzuatın uygulanış ve etkinliğini aksattığını belirterek bunun için aşağıdaki nedenleri göstermiştir:

- Politik istikrarsızlık,
- Hükümetin ödeneklerin ve kaynak tahsisinin kararlaştırılmasındaki rolü ve
- Hükümetin bütçeler ve diğer kaynaklar üzerindeki etkisi.

YDK'nın bağımsızlığına yönelik hassas alanlar, bu bölümdeki üçüncü soruda detaylıca ele alınacaktır.

### İlke 2

Görevlerinin ifasında teminat ve yasal dokunulmazlık da dâhil olmak üzere YDK'nın başkanlarının ve (kurullar şeklinde örgütlenmiş YDK'ların) üyelerinin bağımsızlığı (Yüzde 75'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Katılımcıların çoğu, kurum başkanlarının Yasama Organı tarafından ya da Yasama Organının onayıyla Devlet Başkanı tarafından atandığını, yeniden atandığını veya görevden alındığını bildirmiştir. Bu gibi şart ve koşullar, katılımcının geçerli mevzuatında belirtilmektedir.

Katılımcılar görev süresinin sabit bir dönem boyunca, yaşam süresi boyunca veya belli bir yaşa kadar olduğunu belirtmiştir. Ancak katılımcıların yüzde 25'i, YDK Başkanlarının görev süresinin çok kısa olduğunu ve bu nedenle Başkanın görev ve yetkilerini etkin şekilde yerine getirmek için yeterince zamanı olmadığını ifade etmiştir.

Son olarak katılımcıların çoğu, görevlerinin olağan ifasından doğan her türlü eylemlerinde hukuksal korumadan yoksun olduklarını belirtmiştir. Katılımcılardan sadece biri, mevzuatlarında bu dokunulmazlığın mevcut olduğunu kaydetmiştir.

### İlke 3

YDK'nın fonksiyonlarını yerine getirmede yeterli görev ve yetki genişliği ve tam takdir yetkisi (Yüzde 87,5'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür).

Örnek olay çalışmalarının katılımcılarının hepsi veya çoğu; işlevlerini etkin, verimli ve bağımsız biçimde yerine getirmek için yeterince geniş yetki çerçevesine ve takdir yetkisine sahip olduklarını belirtmiştir. Buna aşağıdakileri denetleme yetkisi dâhildir:

- Kamu parası veya varlıklarının kullanımı,
- Hükümetin alacağı olan gelirlerin toplanması,
- Hükümete ait hesapların ve kuruluşlarının kanuniliği,
- Mali yönetim ve raporlamanın kalitesi,
- Kamusal faaliyetlerin ekonomikliği, verimliliği ve etkinliği ve
- (Sadece uygulamayla sınırlı olmak üzere) Hükümet politikasının uygulanışı.

Katılımcıların yüzde 50'si, görev ve yetkilerinin sadece kamusal faaliyetlerin etkinliği ve verimliliğini kapsadığını kabul etmektedir. Ancak faaliyetlerin ekonomikliğinin denetlenmesi yetkisinin görev ve yetkilerine eklenmesi için çalışmalar devam etmektedir.

Çoğu örnek olayda katılımcıların görev ve yetkisi; denetim konularının seçiminde ve denetimlerinin planlanması, programlanması, yürütülmesi, raporlanması ve izlenmesinde Yasama Organının yönlendirme ve müdahalesinden bağımsız olmayı içermektedir. Örnek olayların yüzde 25'inde katılımcılar, yıllık



çalışma planının (denetim konuları) her yıl Yasama Organıyla uygulama öncesinde görüşüldüğünü ve planın uygulanmasının Yasama Organı tarafından verilen kaynakların mevcudiyetine ve/veya Yürütme Organının rızasına bağlı olduğu yanıtını vermiştir. Katılımcıların çoğu, kurumlarını nasıl organize ettikleri ve yönettikleri konusunda Yasama Organının yönlendirme ve müdahalesinden bağımsız olduklarını belirtmesine karşın yüzde 50'si, kurumlarında tam yetki ve bağımsızlık sahibi olmak için kaynakları kontrol edebilmeleri gerekirken kaynakları üzerinde kontrol sahibi olmadıklarını belirtmiştir.

Katılımcıların çoğu, kuruluşların idaresinde yer almadıklarını ve denetledikleri kuruluşlarla yakın ilişki kurmadıklarını belirtmiştir. Ancak yüzde 25'i, kendilerindeki kaynak eksikliği ve müşterideki uzmanlık eksikliği nedeniyle bunun hassas bir alan olduğunu ifade etmiştir.

Katılımcıların tümü, uygun çalışma ve denetim standartlarından faydalandıklarını ve etik kuralları hem kendi faaliyetlerine hem de denetledikleri kuruluşların faaliyetlerine uyguladıklarını bildirmişlerdir.

#### **İlke 4**

Bilgiye kısıtlanmamış erişim (Yüzde yüzü bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların tümü; sorumluluklarını yerine getirmek için ihtiyaç duydukları bütün belge ve bilgilere zamanında, engellenmeden, doğrudan ve serbest erişime sahibi olduklarını belirtmiştir. Ayrıca katılımcılar, bu bilgi ve belgelere sahip kişi veya kuruluşlardan bunları almak için gerekli yetkiye sahip olduklarını ifade etmiştir.

#### **İlke 5**

Çalışmalarına ilişkin rapor verme hakkı ve yükümlülüğü (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların çoğu, denetim çalışmalarının sonuçlarını raporlama konusunda sınırlandırmaya tabi tutulmadığını belirtmiştir. Esasen çoğu katılımcı, kanun uyarınca sonuçları (en az) yıllık olarak raporlamak zorunda olduğunu ifade etmiştir. Kanunlarca raporlama yapması gerekli kılınmayanların da en az yüzde 25'i, yıllık raporlama yapmaya çalışmaktadır. Ancak kaynak eksikliği ve bir örnek olayda politik müdahale nedeniyle sık sık uzun gecikmeler yaşanmaktadır.

#### **İlke 6**

Denetim raporlarının içerik ve zamanlamasını belirleme ile raporları yayımlama ve dağıtma özgürlüğü (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcıların çoğu, denetim raporlarının içeriğine karar verme öz gürlüğüne sahip olduklarını belirtmiştir. Ancak YDK'lardan biri, konunun hassasiyetine bağlı olarak bazen içeriğin etkilendiğini ifade etmiştir. Tüm YDK'lar, denetim raporlarında tespit ve tavsiyede bulunmakta özgür olduklarını söylemiştir.

Katılımcıların çoğu, yıllık sonuçları Yasama Organına sunmak için kanuni süreler olduğunu belirtmiştir. Fakat denetim raporlarını yayımlama sürelerine yönelik sınırlandırma bulunmamaktadır. Katılımcıların yüzde 10'undan biraz fazlası, kaynak eksikliği ve yapılmayı bekleyen birikmiş denetimler nedeniyle denetim raporların sunulmasının zor olabileceğini eklemiştir.

Son olarak tüm katılımcılar, (kanunun gerektirdiği şekilde) resmi olarak sunulduktan sonra raporlarını yayımlamak ve dağıtmak konusunda özgür olduklarını belirtmiştir.

### İlke 7

YDK tavsiyelerinin izlenmesinde etkin bir mekanizmanın var olması (Yüzde 86'sı bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Katılımcılar bazı denetim raporlarının inceleme ve izleme için Yasama Organı veya Yönetim Kuruluna sunulduğunu belirtmiştir. Buna ilaveten katılımcıların tümü, denetimlerin izlenmesi ve hem kendi gözlem ve tavsiyelerinin hem de Yasama Organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluşlarca uygun şekilde ele alınmasını sağlamak için iç sistemleri olduğunu bildirmiştir. İlginç şekilde YDK'lardan biri, kendi ülkesindeki Denetim Hizmeti Kanunu kapsamında denetlenen kuruluşun denetim tavsiyelerini izlemek ve bu tavsiyelerin uygulanmasını sağlamak için Denetim Raporu Uygulama Komitesi kurmak zorunda olduğunu ifade etmiştir.

### İlke 8

Mali ve yönetsel/idari özerklik ile yeterli beşeri, maddi ve parasal kaynakların mevcut olması (Yüzde 38'i bu ilkeyi karşıladığını düşünmüştür)

Bu ilke, çoğu katılımcının (bağımsızlık açısından) en çok hassasiyet duyduğu alandır. Katılımcıların sadece yüzde 38'i;

- Mali özerklikleri olduğunu,
- Yıllık ödeneklerinin Yasama Organı tarafından onaylanarak otomatik olarak serbest bırakıldığını,
- Kendi bütçelerini yönetmek için tam yetki sahibi olduğunu ve bu bütçeyi uygun gördüğü şekilde tahsis etmekte serbest olduğunu ve

- Sağlanan kaynakların görev ve yetkilerinin ifası için yetersiz olması halinde Yasama Organına doğrudan başvurma hakkına sahip olduklarını belirtmiştir.

Diğer katılımcılar ise hâlihazırda bu ilkenin karşılanmadığını bildirmiş ve bu alanda önemli iyileştirmelere ihtiyaç olduğuna dikkati çekmiştir. (Daha fazla detay için 3 ve 4 üncü sorulara bakınız.)

## SORU 2

**İlkelerde ve uygulama hükümlerinde belirtilen gerekliliklerden bazılarını veya tümünü karşılamıyorsanız aynı hedeflere bağımsızlığı sağlamak için farklı teminatlardan faydalanarak farklı yollarla mı ulaşıyorsunuz? Durum böyleyse lütfen hedefe nasıl ulaştığınızı ve sizce bu teminatların neden bağımsızlık aracı olduğunu açıklayınız.**

Bu soruya çok az katılımcı yanıt vermiştir çünkü gereklilikleri yerine getiremediklerinde, önemli engeller aynı koruma hedeflerine farklı araçlarla ulaşmalarına engel olmaktadır.

Bu soruya yanıt veren birkaç YDK, belli alanlarda hassas olduklarını ancak bağımsızlığı sağlamak için farklı teminatları uygulamak suretiyle bu riski karşıladıklarını düşünmektedir.

Katılımcılardan biri, kurumlarında tavsiyelerin izlenmesi için resmi hiçbir mekanizma olmamasına karşın

- seçilmiş denetim komiteleriyle güçlü ilişkileri olduğunu, raporlar ve tavsiyeler hakkında komitelere bilgi vermek ve sunum yapmak için bu ilişkilerden faydalandığını ve
- Yürütme Organının dikkatini rapor ve tavsiyelere çekmek için bazı gayri resmi mekanizmalar (örneğin Yürütme Organi, hükümet birimleri, Hazine ve Kabine arasında düzenli toplantılar) olduğunu belirtmiştir.

## SORU 3

**Bağımsızlık bakımından daha hassas olduğunuzu düşündüğünüz herhangi bir alan var mı? Varsa açıklayın.**

Aşağıdakilerin, YDK'ların bağımsızlığı bakımından zorluk, engel veya risk teşkil ettiği düşünülmektedir:

- Hükümet, ödeneklerin ve kaynak tahsislerinin kararlaştırılmasında rol sahibidir ve bütçe ve diğer kaynakları etkilemektedir.

- YDK başkanlarının görev sürelerinin çok kısa olması, denetim planlarını etkin biçimde gerçekleştirmek veya görev ve yetkilerini verimli şekilde yerine getirmek için yeterli zamanları olmadığı anlamına gelmektedir.
- Görevlerinin olağan ifasından doğan eylemlere yönelik soruşturmalarda yasal dokunulmazlık yoktur.
- Kanun değişikliği gerekmektedir.
- YDK, kurumunu mevcut bütçe sınırları dahilinde organize ve idare eder.
- Yasama Organının YDK'nın kaynakları üzerinde kontrolünün olmaması, kurumun organizasyonu ve idaresi üzerinde tam yetki ve bağımsızlık sahibi olmasını sağlar.
- Kaynak eksikliği, bazen denetçileri bağımsızlık ve dürüstlüklerini riske atmaya iter.
- Müşterilerin uzmanlık sahibi olmaması ve YDK'nın büyüklüğü, denetçilerin tarafsızlığını ve bağımsızlığını engelleyebilir.
- Uygun ve yeterli kaynağın olmaması, rapor zamanlamasını etkiler ve bu da denetim sonuçlarında yığılmaya yol açar.
- Daha hassas nitelikte olduğu düşünülen hususlar, bazen rapor yazımını ve içeriği etkiler.
- YDK'ların, kendi denetim raporlarının parlamentoda ilgi göreceğinden emin olabileceği herhangi bir parlamento forumu bulunmamaktadır.
- Yürütme Organının raporların tavsiyeleri hakkında Parlamentaoya yanıt vermesi gerekmemektedir. Yeterli ve öngörülebilir mali kaynak yoktur.
- YDK'ların bağımsızlığı kısıtlıdır çünkü görev ve yetkilerini kendi başlarına etkin şekilde yerine getirmek için ihtiyaç duydukları kaynakları elde edecek otorite veya özgürlükleri yoktur.
- Kaynakların Hazine tarafından serbest bırakılması ve zamanlamaya yönelik sorunlar dâhil olmak üzere yıllık bütçe ve öneriler ile gerçekleşen tahsisat arasında ciddi farklılıklar vardır.
- Yürütme Organi, bütçe onay sürecinde çok nüfuz kullanır ve bu da bütçe önerilerinde önemli kesintilere yol açar.
- YDK'ların doğrudan başvurma hakkı olmasına karşın genelde başvuru reddedilir.

## SORU 4

**Kendi kurumunuzda bağımsızlığı arttırabildiğiniz örnek olaylardan bahsedin ve bunu nasıl başardığınızı anlatın.**

Katılımcılar; YDK'ların bağımsızlığına yönelik önemli zorluk, engel ve risklerden bahsetmiş olmalarına karşın aynı zamanda bağımsızlık seviyesini iyileştirebilme becerilerinden de bahsetmiştir. Bu tür iyileştirmeler yapabilen kimi YDK'lara ait münferit örnek olaylar aşağıda verilmektedir.

Mesleki bağımsızlık gerekliliklerinin geliştirilmesi

- Başta Yasama ve Yürütme Organlarıyla ilişkisi olmak üzere YDK'nın yapısal çerçevesini ve performans denetimi yapmaya yönelik görev ve yetkisini iyileştirmek için bir yasa tasarısı üzerinde çalışılmaktadır. Yasal çerçevelerin gözden geçirilmesi.
- YDK, Yürütme Organından daha bağımsız görünmek için kurumsal bir davranış tarzı benimsemiştir. Yürütme ile sadece denetim çalışmalarıyla ilgili olarak ilişki kurar ve kendini siyaset erbabından etkin biçimde uzakta tutar.
- YDK, tavsiyeleri izlemek amacıyla kurum içi bir sistem uygulamaktadır.

### Sonuç

Bu rapor, Meksiko Deklarasyonu taslağına uygunluğa ilişkin örnek olay çalışmaları kapsamında verilen yanıtları ve Alt Komite tarafından hazırlanan ankette yer alan dört soruya verilen yanıtları özetlemektedir.

Örnek olay çalışmalarının katılımcıları, bağımsız bir YDK'ya yönelik gereklilikleri ana hatlarıyla karşıladıklarını düşünmektedir. Ancak yine de birçoğu Meksiko Deklarasyonu taslağı ilkelerini karşılamakta zorluk yaşadığını belirtmiştir. Bu zorluklar, bazıları tarafından bağımsızlığın önündeki engeller olarak değerlendirilirken bazıları tarafından da iyileştirme fırsatı olarak görülmektedir. Çoğu örnek olayda katılımcılar, YDK'lar için en zorlayıcı ilkeler olduğu düşünülen iki ilke hakkında yani mali ve idari özerkliğe ve YDK tavsiyelerinin etkin izlenmesine yönelik hassasiyetler hakkında benzer endişeler dile getirmiştir.

Son olarak katılımcıların çoğu veya tümü, iyileştirilebilecek alanlar olduğunu belirtmekle birlikte kendi kurumlarında bağımsızlığı arttırabilecekleri bir durumu ve bunun için uyguladıkları yöntemi anlatmalarını isteyen 4 üncü soruya çok azı yanıt vermiştir.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## ***Yüksek Denetim Kurumlarının Değer ve Faydaları - Vatandaşların Yaşamında Fark Yaratma***

*The Value and Benefits of  
Supreme Audit Institutions  
- Making a difference to the  
lives of citizens*





## ÖNSÖZ

1. Yüksek Denetim Kurumları (YDK) tarafından desteklenen kamu sektörü denetimi, vatandaşların yaşamında fark yaratmada önemli bir faktördür. Merkezi yönetim ve kamu kurumlarının YDK'lar tarafından denetlenmesi, kamu kaynaklarının sorumlularının akıllarını kaynakların iyi kullanılma derecesine odakladığından toplumda güveni olumlu şekilde etkiler. Bu farkındalık istenilen değerleri destekler ve iyileştirilmiş kararlara yol açan hesap verme sorumluluğu mekanizmalarına temel oluşturur. YDK'ların denetimlerinin sonuçları halka açıklandığında vatandaşlar, kamu kaynaklarının sorumlularından hesap sorabilir. Bu şekilde YDK'lar, kamu yönetiminin etkinlik, hesap verme sorumluluğu, etkililiği ve şeffaflığını artırır.<sup>1</sup> Bu nedenle bağımsız, etkili ve güvenilir bir YDK; hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve doğruluğun istikrarlı bir demokrasinin ayrılmaz parçası olduğu demokratik sistemde temel bir bileşendir.
2. Bir demokraside yapılar oluşturulur ve seçilmiş temsilciler halkın iradesini uygulamaya ve yasama ve yürütme organları aracılığıyla onlar adına hareket etmeye yetkilendirilir. Bir demokraside kamu sektörü kurumlarıyla ilgili dikkate alınacak bir risk, güç ve kaynakların yanlış kullanılabileceği ve yönetilebileceği ve bunun demokratik sistemin özünü zayıflatacak bir güven kaybına neden olabileceğidir. Bu nedenle bir ülke vatandaşlarının temsilcilerinden hesap sorabilmesi büyük önem taşır. Demokratik yolla seçilen temsilcilere hesap sorulabilmesi ise onların da kararlarını uygulayanlardan hesap sorabilmesine bağlıdır. Lima Deklarasyonu<sup>2</sup> doğrultusunda hesap verme sorumluluğu döngüsünün önemli bir bileşeni, kamu kaynaklarının idare ve kullanımını gözetecek bağımsız, etkili ve güvenilir bir YDK'dır.
3. Kamu yararına hareket etmesi, YDK'ların vatandaşlar, Parlamento ve diğer paydaşlarla<sup>3</sup> ilgili olma durumunun devam ettiğini göstermesi açısından YDK'lara daha fazla sorumluluk yükler. YDK'lar, bu durumu vatandaşların yaşadığı zorluklar, farklı paydaşların beklentileri, ortaya çıkan riskler ve denetimlerin yürütüldüğü ortamlardaki değişimlere uygun şekilde yanıt vererek gösterebilir. İlâveten YDK'ların çalışmalarının kamu sektöründe iyileşmeyi nasıl

1 Birleşmiş Milletler Genel Kurul Kararı A/66/209

2 ISSAI 1: Lima Deklarasyonu

3 Bu dokümanda "Paydaş" merkezi yönetim ve kamu kurumlarının eylem, hedef ve politikalarını etkileyebilen veya bunlardan etkilenebilen bir kişi, grup, kuruluş, üye veya sistem olarak tanımlanır. Kaynak: www.businessdictionary.com - YDK ortamına uyarlanmıştır.

kolaylaştırdığı hakkında paydaşlarla anlamlı ve etkili bir diyaloga sahip olması da önemlidir. Bu, YDK'ların bağımsız ve nesnel değerlendirmenin güvenilir bir kaynağı olmasını ve böylelikle kamu sektöründe faydalı değişimi desteklemesini sağlar.

4. Görevlerini yerine getirmek ve vatandaşlara yönelik potansiyel değerlerini sağlamak için YDK'ların güvenilir görülmesi gerekir. YDK'lar sadece kendilerinin güvenilir, yeterli ve bağımsız olarak nesnel bir şekilde değerlendirilmeleri ve işlemleri için sorumlu tutulabilmeleri halinde güveni hak ederler. Bunu mümkün kılmak için YDK'lar, kamu sektöründeki diğer kuruluşlar ve genel anlamda denetim mesleğinin öğrenebileceği bir örnek olarak model teşkil etmelidir.
5. Bu dokümanda belirtilen ilkeler, YDK'ların vatandaşların yaşamlarında fark yaratmasına yönelik temel beklentiye dayanılarak oluşturulur. Bir YDK'nın vatandaşların yaşamlarında fark yaratabilme derecesi şu hususlara dayanır:
  - 5.1. Merkezi yönetim ve kamu kurumlarının hesap verme sorumluluğu, şeffaflığı ve doğruluğunu güçlendirmek;
  - 5.2. Vatandaşlar, Parlamento ve diğer paydaşlarla ilgili olma durumunun sürdürdüğünü göstermek;
  - 5.3. Davranışlarla örnek teşkil ederek model bir kuruluş olmak.
6. YDK'lar, farklı görev yetki çerçeveleri ve şekillerde faaliyet gösterir. Bununla birlikte bu hedefler ve ilkeler YDK'ların çaba göstermesi ve tüm YDK'ların iletişim kurması ve kendi yetki alanlarında demokrasiye ve hesap verme sorumluluğuna getirebilecekleri değer ve faydaları desteklemesini sağlamayı amaçlamaktadır. İlkeler, aynı ölçüde YDK çalışanlarına ve YDK'lar adında iş yapanlara da uygulanır.<sup>4</sup> YDK'lar, bu ilkeleri uygulamaya ve kendi ortamları açısından en uygun şekilde bu hükümlere uygunluklarını değerlendirmeye teşvik edilir.

---

4 Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20, ilke 5

## Merkezi Yönetim ve Kamu Kurumlarının Hesap Verme Sorumluluğu, Şeffaflığı ve Doğruluğunu Güçlendirmek

Seçilmiş görevlilerin temsil ettikleri vatandaşların çıkarları doğrultusunda hareket etmesini sağlamak için merkezi yönetim ve kamu kurumlarının kamu kaynaklarının idare ve kullanımı hususunda sorumlu tutulması gereklidir. YDK'lar, kamu sektörü işlemlerini bağımsız bir şekilde denetleyerek ve bulgularını raporlayarak hesap verme sorumluluğu, şeffaflık ve doğruluğu güçlendirir. Bu, kamu sektörü yönetiminden sorumlu olanların denetim bulgu ve tavsiyelerine yanıt vererek ve gerekli düzeltici eylemlerde bulunarak sorumluluklarını yerine getirmesi ve böylelikle hesap verme sorumluluğu döngüsünü tamamlamasını sağlar.

### İLKE 1: YDK'ların bağımsızlığını korumak<sup>5</sup>

1. YDK'lar, uygun ve etkili bir anayasal, kanuni veya yasal çerçeveyi destekleme, güvence altına alma ve sürdürmeye çabalamalıdır.
2. YDK'lar, görevlerinin yerine getirilebilmesi için ilgili mevzuat doğrultusunda görev teminatı ve yasal dokunulmazlık dâhil olmak üzere YDK başkan ve üyelerinin (kurullardan oluşan kurumlar) bağımsızlığını korumaya çalışmalıdır.
3. YDK'lar, kamu kaynaklarının idaresini iyileştirmek için görev ve sorumluluklarının yerine getirilmesinde yetkileri ve takdir hakkından faydalanmalıdır.
4. Kanuni sorumluluklarının gerektiği gibi yerine getirilmesi için YDK'ların gerekli tüm bilgilere sınırsız erişim hakkı olmalıdır.
5. YDK'lar, çalışmalarını bağımsız bir şekilde raporlamak için hak ve yükümlülüklerini kullanmalıdır.
6. YDK'lar, raporlarının içerik ve zamanlamasına karar verme özgürlüğüne sahip olmalıdır.
7. YDK'lar, denetim bulgu ve tavsiyelerinin takibi için uygun mekanizmalara sahip olmalıdır.
8. YDK'lar, finansal, yönetsel veya idari özerkliği devam ettirme ve uygun insan, malzeme ve finans kaynağını sürdürmeye çalışmalıdır.
9. YDK'lar, görevlerini yetkileri ve/veya yasal çerçeveleri doğrultusunda yerine getirme becerilerini etkileyebilecek herhangi bir hususu raporlamalıdır.

5 Daha fazla bilgi için bakınız: Birleşmiş Milletlerin A/66/209 sayılı Genel Kurul Kararı ve ISSAI 10.

**İLKE 2:** *Merkezi yönetim ve kamu kurumlarının kamu kaynaklarının idaresi ve kullanımı hususunda sorumlu tutulmasını sağlamak için denetimler yürütmek*

1. YDK'lar yetkileri ve ilgili meslek standartları doğrultusunda aşağıdaki denetimlerin herhangi birini veya hepsini yürütmelidir:
  - a. Finansal<sup>6</sup> ve ilgili olması halinde finansal olmayan bilgilerin denetimi
  - b. Performans denetimleri<sup>7</sup>
  - c. İlgili yetkiye uygunluğa ilişkin denetimler<sup>8</sup>
2. YDK'lar, yetkileri çerçevesinde kamu kaynaklarının kullanımı ve kamu çıkarının tehlikede olduğu konularda yargı incelemesi veya araştırması gibi başka çalışmalar da yürütebilir.<sup>9</sup>
3. YDK'lar, yetkileri çerçevesinde finansal uygunsuzluk, hile ve yolsuzluk risklerine uygun şekilde yanıt vermelidir.
4. YDK'lar, yetkileri çerçevesinde uygun görüldüğü şekilde raporlarını yasama organına veya herhangi başka bir sorumlu kamu kurumuna sunmalıdır.

**İLKE 3:** *Kamu sektörü yönetiminden sorumlu olanların denetim bulgu ve tavsiyelerine yanıt vererek ve uygun düzeltici eylemlerde bulunarak sorumluluklarını yerine getirmesini sağlamak*

1. YDK'lar, uygun görüldüğü şekilde denetlenen kurumlar ve diğer ilgili paydaşlarla iyi iletişim kurmalı ve denetim süreci boyunca YDK'nın çalışmasından doğan hususlar hakkında onları bilgilendirmelidir.
2. YDK'lar, yetkileri çerçevesinde yasama organı ve komiteleri veya denetlenen kurumların yönetimleri ve yönetim kurullarına ilgili, tarafsız ve zamanlı bilgiler sunmalıdır.
3. YDK'lar; temalar, ortak bulgular, eğilimler, temel nedenler ve denetim tavsiyelerini belirlemek üzere münferit denetim raporlarını analiz etmeli ve bunları ana paydaşlarla tartışmalıdır.
4. YDK'lar, bağımsızlıklarından ödün vermeden iyi uygulama rehberliği sağlanması gibi yollarla denetim bulgu ve görüşlerinin en etkili şekilde nasıl kullanılabileceğine ilişkin tavsiye sunmalıdır.

6 ISSAI 200 Taslak Metni (2013'de INCOSAI onayı sonrasında)

7 ISSAI 300 Taslak Metni (2013'te INCOSAI onayı sonrasında)

8 "İlgili yetki", sağlıklı bir kamu mali yönetimine ve kamu sektörü görevlilerinin davranışlarına ilişkin kanun, yönetmelik ve ilkelere işaret etmektedir; ISSAI 400 Taslak Metni (2013'te INCOSAI onayı sonrasında)

9 Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 10; 3 ve 6 sayılı ilkeler.

5. YDK'lar, denetim raporları ve sonuçlarını daha iyi anlamaları ve gerekli eylemde bulunmalarına yardımcı olmak için ilgili yasama denetleme komiteleri ve denetlenen kurumların yönetimleri ve yönetim kurullarıyla profesyonel ilişkiler geliştirmelidir.
6. YDK'lar, uygun görüldüğü şekilde tavsiyeleriyle ilişkili olarak alınan takip önlemlerini raporlamalıdır.

**İLKE 4:** *Denetim sonuçlarının raporlanması ve böylelikle halkın merkezi yönetim ve kamu kurumlarını sorumlu tutmasını sağlamak*

1. YDK'lar, tüm paydaşlar tarafından anlaşılabilir bir dil kullanarak tarafsız bilgileri basit ve açık bir şekilde raporlamalıdır.
2. YDK'lar, raporlarını vakitlice kamuya açıklamalıdır.<sup>10</sup>
3. YDK'lar, uygun iletişim araçlarını kullanarak tüm paydaşlarının raporlarına erişimini kolaylaştırmalıdır.<sup>11</sup>

### **Vatandaşlar, Parlamento ve Diğer Paydaşlarla İlgili Olma Durumunun Sürdüğünü Göstermek**

YDK'lar; denetimlerin yapıldığı değişen ortamlara ve ortaya çıkan risklere, farklı paydaşların beklentilerine ve vatandaşların zorluklarına uygun şekilde yanıt vererek ilgili olma durumunun sürdüğünü gösterir. Ayrıca faydalı değişime yönelik güvenilir bir ses görevi görmek amacıyla YDK'ların, kamu sektöründeki gelişmeleri iyi anlaması ve YDK'nın çalışmasının kamu sektöründeki iyileşmeyi nasıl kolaylaştırabileceği hakkında paydaşlarla anlamlı bir diyaloga başlaması önemlidir.

**İLKE 5:** *Değişen çevrelere ve ortaya çıkan risklere duyarlı olmak*

1. YDK'lar; paydaşların beklentilerinin farkında olmalı ve uygun şekilde, zamanında ve bağımsızlıklarından taviz vermeden bunlara yanıt vermelidir.
2. YDK'lar, çalışma programlarını geliştirirken toplumu etkileyen kilit meselelere uygun şekilde yanıt vermelidir.
3. YDK'lar, denetim ortamındaki değişen ve ortaya çıkan riskleri değerlendirmeli ve bunlara zamanında (örneğin mali uygunsuzluk, hile ve yolsuzluğu ele alacak mekanizmaları teşvik ederek) yanıt vermelidir.

10 Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20, ilke 8.

11 Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20, ilke 8.

4. YDK'lar; paydaşların beklentilerinin ve ortaya çıkan risklerin stratejik planlar, iş planları ve denetim planlarında uygun şekilde dikkate alınmasını sağlamalıdır.
5. YDK'lar, yerel ve uluslararası forumlarda tartışılan ilgili konularda haberdar olmalı ve uygun olduğu hallerde bunlara katılmalıdır.
6. YDK'lar; paydaşlara ilgili olma durumunu artırmak için bilgi toplama, karar alma ve performans ölçmeye yönelik mekanizmalar oluşturmalıdır.

**İLKE 6:** *Paydaşlarla etkin iletişim kurmak*

1. YDK'lar, kamu sektörünün bağımsız bir denetçisi olarak YDK'nın görev ve sorumluluğu hakkında paydaşların bilgi ve anlayışını artıracak şekilde iletişim kurmalıdır.
2. YDK'ların iletişimi, kamu sektöründe şeffaflık ve hesap verebilirlik ihtiyacına yönelik paydaş farkındalığına katkıda bulunmalıdır.
3. YDK'lar, paydaşların YDK'ların denetim çalışması ve sonuçlarını anlamalarını sağlamak için paydaşlarla iletişim kurmalıdır.
4. YDK'lar, vatandaşlarla iletişimi kolaylaştırmak amacıyla medyayla uygun biçimde etkileşimde bulunmalıdır.<sup>12</sup>
5. YDK'lar, paydaşların farklı rollerini fark ederek paydaşlarla çalışmalı ve YDK'nın bağımsızlığından taviz vermeksizin paydaşların görüşlerini dikkate almalıdır.
6. YDK'lar, paydaşların YDK'nın etkin iletişim kurduğuna inanıp inanmadığını düzenli aralıklarla değerlendirmelidir.

**İLKE 7:** *Kamu sektöründeki faydalı değişimi desteklemek üzere bağımsız ve tarafsız bilgi ve rehberlik için güvenilir bir kaynak olmak*

1. YDK'ların çalışması; bağımsız mesleki yargıya ve geçerli ve sağlam analize dayalı olmalıdır.
2. YDK'lar, bağımsızlığından taviz vermeksizin kamu sektöründeki iyileşmeler hakkındaki tartışmaya katkıda bulunmalıdır.
3. YDK'lar, ulusal ve uluslararası kamu sektörü denetimi mesleğinin aktif ortakları olarak bilgi ve anlayışlarını örneğin kamu mali yönetimi alanında kamu sektörü reformlarını savunmak için kullanmalıdır.

<sup>12</sup> Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20, ilke 8.

4. YDK'lar, kamu sektöründe etkili olduklarına ve iyileşmelere katkıda bulduklarına paydaşların inanıp inanmadığını düzenli aralıklarla değerlendirmelidir.
5. YDK'lar; kamu sektörü denetimi, muhasebe ve hesap verebilirlikle ilgili küresel meseleleri ele almada YDK topluluğunun rolünü teşvik etmek amacıyla INTOSAI bünyesinde ve diğer ilgili mesleki kuruluşlarla uluslararası olarak işbirliği yapmalıdır.

### **Davranışlarla Örnek Teşkil Ederek Model Bir Kuruluş Olmak**

YDK'lar güvenilir olmalıdır. YDK'ların güvenilirliği; bağımsız, yetkin ve faaliyetleri için kamusal hesap verebilir olarak görünmelerine dayalıdır. Bunu mümkün kılmak için YDK'lar, davranışlarıyla örnek teşkil etmelidir.

#### **İLKE 8: YDK'ların uygun şeffaflık ve hesap verme sorumluluğunu sağlamak<sup>13</sup>**

1. YDK'lar; görevlerini, hesap verebilirlik, şeffaflık ve iyi kamu yönetimi sağlayacak şekilde yerine getirmelidir.
2. YDK'lar; yetki çerçeveleri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuya açıklamalıdır.
3. YDK'lar; tarafsız ve şeffaf denetim standartlarını süreçleri ve yöntemlerini kendi koşullarına uygun şekilde kullanmalı ve hangi standart ve yöntemlerin kullanıldığını paydaşlara duyurmalıdır.<sup>14</sup>
4. YDK'lar; faaliyetlerini ekonomik, verimli, etkili ve geçerli kanun ve yönetmeliklere uygun şekilde yönetmeli ve bu konuları uygun şekilde kamuoyuna bildirmelidir.
5. YDK'lar, kendi faaliyetlerinin dış denetimi dâhil olmak üzere bağımsız dış denetime tabi olmalı ve bu raporları paydaşlara sağlamalıdır.

#### **İLKE 9: YDK'ların iyi yönetimini sağlamak**

1. YDK'lar, iyi yönetim ilkelerini kabul ederek bunlara riayet etmeli ve bunlar hakkında uygun şekilde raporlama yapmalıdır.
2. YDK'lar, düzenli aralıklarla kendi performanslarını bağımsız incelemeye (örneğin meslektaş değerlendirmesine) sunmalıdır.
3. YDK'lar, iyi yönetim süreçlerini yürürlüğe koyacak ve sağlam iç kontrol ve yönetim uygulamalarını destekleyecek uygun bir organizasyonel yönetim ve destek yapısına sahip olmalıdır.

13 Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20.

14 Kullanılan denetim standartları, en azından ISSAI'lerde yer alan INTOSAI temel denetim ilkeleri kadar talepkardır.

4. YDK'lar, organizasyonel riski düzenli olarak değerlendirmeli ve bunu uygun şekilde uygulanan ve düzenli olarak izlenen risk yönetimi inisiyatifleriyle (örneğin uygun bağımsız iç denetim işleviyle) tamamlamalıdır.

**İLKE 10:** *YDK'ların etik kurallarına riayet etmek*

1. YDK'lar, yetki çerçeveleriyle uyumlu ve kendi koşullarına uygun olan etik kurallar<sup>15</sup> uygulamalıdır (örneğin INTOSAI etik kuralları).<sup>16</sup>
2. YDK'lar, etik kurallarında ifade edildiği şekilde doğruluk ve etik için yüksek standartlar uygulamalıdır.<sup>17</sup>
3. YDK'lar, YDK bünyesinde davranış kurallarının gerekliliklerine ilişkin farkındalık ve riayet sağlamak için uygun politika ve süreçleri oluşturmalıdır.
4. YDK'lar, kendi temel değerlerini ve meslek etiğine taahhütlerini yayınlamalıdır.
5. YDK'lar, örnek teşkil etmek için kendi temel değerlerini ve meslek etiğine taahhütlerini çalışmalarının her alanında uygulamalıdır.

**İLKE 11:** *Hizmette mükemmeliyet ve kalite için çaba sarf etmek*<sup>18</sup>

1. YDK'lar, YDK'ların çalışmasının tüm yönlerinin yerine getirilmesinde kalitenin zaruri olduğunu fark eden bir iç kültürü teşvik etmek için tasarlanan politika ve prosedürler belirlemelidir.
2. YDK'ların politika ve prosedürleri, YDK adına çalışan tüm personel ve tarafların ilgili etik gerekliliklere riayet etmesini gerektirmelidir.
3. YDK'ların politika ve prosedürleri, YDK'nın sadece yapmaya yetkin olduğu çalışmayı üstleneceğini şart koşmalıdır.
4. YDK'lar, çalışmasını ilgili standartlara ve diğer gerekliliklere uygun şekilde yerine getirmek için yeterli ve uygun kaynaklara sahip olmalıdır (gerekli olduğu hallerde dış ve bağımsız tavsiyeye zamanında erişim sahip olmak dâhil).

<sup>15</sup> Etik kural, denetçilerin günlük çalışmalarına rehberlik eden değer ve ilkelere ilişkin kapsamlı bir beyandır.

<sup>16</sup> Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 30.

<sup>17</sup> Davranış kuralı, her bir YDK'nın ortamına göre geliştirilen bir iç düzenlemedir ve denetçilerin davranışlarını düzenleyen kurumsal hükümleri oluşturur. Bu kurallar, etik kurallarda yer alan değer ve ilkeleri içerir. Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 20, ilke 4.

<sup>18</sup> Daha fazla bilgi için bkz: ISSAI 40.





5. YDK'ların politika ve prosedürleri, çalışmalarının kalitesinde tutarlılığı teşvik etmeli ve gözetim ve incelemeye yönelik sorumlulukları belirlemelidir.
6. YDK'lar, YDK'nın kalite kontrol sisteminin (kalite güvence süreci dâhil) ilgili, yeterli ve etkin çalışır durumda olmasını sağlayan bir izleme süreci kurmalıdır.

**İLKE 12:** *Öğrenme ve bilgi paylaşımını teşvik ederek kapasite oluşturmak*

1. YDK'lar; bireysel, takım ve organizasyonel mükemmeliyete katkıda bulunan sürekli mesleki gelişimi teşvik etmelidir.
2. YDK'lar, YDK'nın çalışmasını gerçekleştirmesi için gereken nitelikler, tecrübe ve yetkinliğe yönelik minimum düzeylere dayanan mesleki bir gelişim stratejisine (eğitim dâhil) sahip olmalıdır.
3. YDK'lar, çalışmalarını yapmak için personelin mesleki yetkinliklere ve meslektaşların ve yönetimin desteğine sahip olmalarını sağlamaya çalışmalıdır.
4. YDK'lar, çıktılarının teslim edilmesini desteklemek için bilgi paylaşımı ve kapasite oluşumunu cesaretlendirmelidir.<sup>19</sup>
5. YDK'lar; meslektaş YDK'lar, INTOSAI ve ilgili bölgesel çalışma grupları dâhil başkalarının çalışmalarından yararlanmalıdır.
6. YDK'lar, mesleği geliştirmek için daha kapsamlı denetim mesleğiyle işbirliği yapmaya çalışmalıdır.
7. YDK'lar, ortaya çıkan meselelerden haberdar olmak ve diğer YDK'ların faydalanması için bilgi paylaşımını teşvik etmek amacıyla INTOSAI faaliyetlerine katılmaya ve diğer YDK'larla ve ilgili kuruluşlarla ağlar kurmaya çalışmalıdır.

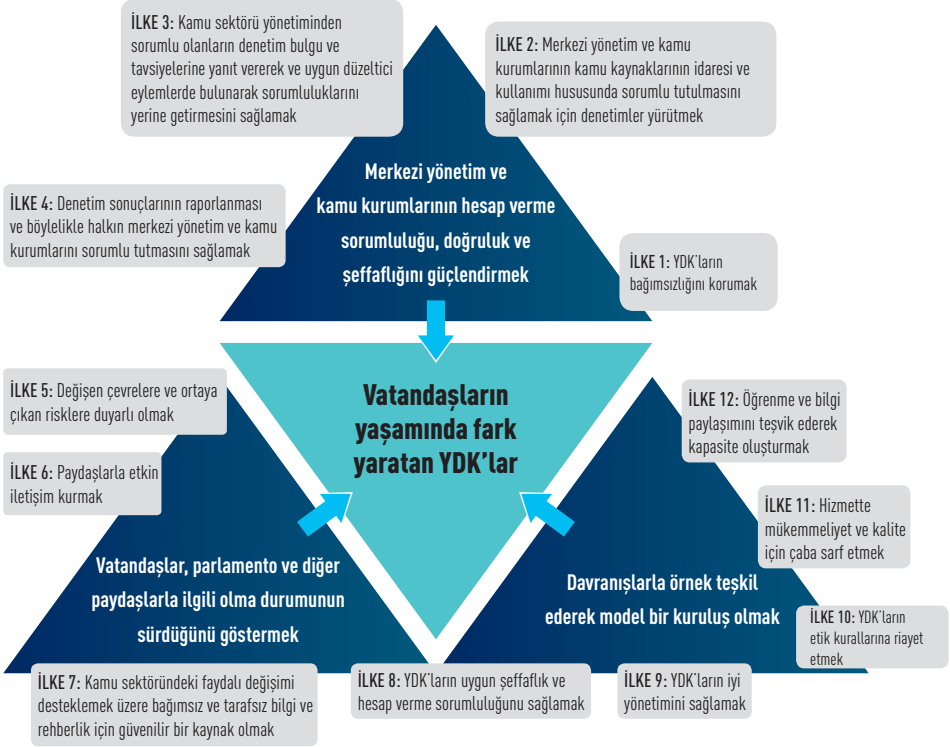
19 Daha fazla bilgi için bkz: "YDK'larda kapasite oluşumu - Rehber"

**YDK'nın vatandaşların yaşamında ne ölçüde fark yaratabildiği  
YDK'ya bağlıdır:**



## Ek - B

## Üç amaç kapsamında YDK'ların değer ve faydalarına ilişkin 12 ilke şöyledir:





Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## *Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri*

*Principles of transparency  
and accountability*



## GİRİŞ

### Amaç ve Hedefler

Bu dokümanın amacı, kendi yönetim ve uygulamalarıyla örnek olmaları için Yüksek Denetim Kurumlarına destek olmak üzere saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini geliştirmektir. YDK'lar, kendi ülkelerindeki genel yasal ve anayasal sistemin bir parçasını oluştururlar ve YDK'ların yasama organları ve kamuoyu gibi çeşitli taraflara karşı hesap verme sorumlulukları vardır. Aynı zamanda YDK'lar; kamu faaliyetlerinde hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı teşvik etmek, yasal yetki ve görevlerini yerine getirmek ve sorumluluklarını eksiksiz ve tarafsız şekilde gerçekleştirmek amacıyla çalışmalarının kapsamını planlamak ve yürütmek ile uygun metodoloji ve standartları kullanmaktan sorumludur.

Tüm YDK'ların karşılaştığı en büyük zorluklardan biri, toplumdaki farklı rol ve görevlerinin kamuoyu ve yönetim tarafından daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Bu nedenle YDK'lar hakkındaki bilgiler, YDK'ların yetki ve görevlerine ve geçerli yasal çerçevelere uygun olarak kolay erişilebilir ve yerinde olmalıdır. YDK'ların iş süreçleri, faaliyetleri ve ürünleri saydam olmalıdır. YDK'lar, medya ve diğer ilgili taraflarla da açık biçimde iletişim kurmalı ve kamusal alanda görünür olmalıdır.

Bu doküman, diğer Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının (ISSAI'lerin) ayrılmaz bir parçasını oluşturur ve buradaki ilkelerin bu standartlarla birlikte kullanılması tasarlanmıştır.

YDK'lar farklı görev ve yetkiler ve modeller kapsamında faaliyet gösterir. Bu ilkeler, her YDK için eşit derecede geçerli olmayabilir fakat buradaki ilkelerin YDK'ları ortak bir saydamlık ve hesap verme sorumluluğu hedefine yönlendirmesi tasarlanmıştır.

### Hesap Verme Sorumluluğu ve Saydamlık Kavramları

Hukukun üstünlüğü ve demokrasi, bağımsız ve hesap verme sorumluluğu olan kamu denetiminin esas temelini oluşturur ve Lima Deklarasyonu'nun temellerinin dayanağını teşkil eder. YDK'ların bağımsızlığı, hesap verme sorumluluğu ve saydamlığı; hukukun üstünlüğüne dayalı demokrasinin başlıca ön koşullarıdır ve YDK'ların örnek olarak yol göstermesini ve güvenilirliklerini artırmalarını sağlar.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık iyi yönetimin iki önemli unsurudur. Saydamlık; devamlı olarak uygulandığında yolsuzlukla mücadeleye yardımcı olabilen, yönetimi geliştirebilen ve hesap verme sorumluluğunu teşvik edebilen güçlü bir kuvvettir.

Hesap verme sorumluluğu ve saydamlık, birbirinden kolaylıkla ayırt edilemez: Her ikisi de kamuoyuna raporlama yapılması gibi birçok benzer eylemi kapsar.

Hesap verme sorumluluğu kavramı; aşağıdakilerin sağlanmasına yardımcı olan yasal çerçeve, raporlama çerçevesi, örgütsel yapı, strateji, prosedürler ve eylemleri ifade eder:

- YDK'lar, denetim görev ve yetkilerine ve gerekli raporlamaya ilişkin yasal yükümlülüklerini bütçeleri kapsamında yerine getirir.
- YDK'lar, hem kendi performanslarını hem de yaptıkları denetimin etkisini değerlendirir ve takip eder.
- YDK'lar; kendi eylem ve faaliyetleri ile YDK kaynaklarının kullanımı dahil olmak üzere kamu kaynaklarının kullanımının düzenliliğini ve verimliliğini raporlar.
- YDK başkanı, (kurullardan oluşan YDK'ların) üyeleri ve YDK personeli; kendi eylemlerinden sorumlu tutulabilir.

Saydamlık kavramı; YDK'nın statüsü, görev ve yetkisi, stratejisi, faaliyetleri, mali yönetimi, çalışmaları ve performansı hakkında YDK tarafından zamanında, güvenilir, açık ve güncel kamusal raporlar hazırlanmasını ifade eder. Ayrıca denetim bulguları ve sonuçları hakkındaki kamusal raporlama yükümlülüğünü ve YDK hakkındaki bilgilere halkın erişimini de kapsar.

## İLKELER

### İlke 1

**YDK'lar, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlayan yasal bir çerçeve kapsamında yerine getirir.**

- YDK'ların sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamlarını belirleyen temel mevzuat ve düzenlemeler olmalıdır.
- Bu mevzuat ve düzenlemeler genelde şunları kapsar: (1) denetim makamı, yetki alanı ve sorumluluklar, (2) YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanması ve azledilmesine yönelik koşullar, (3) YDK'nın çalışma ve mali yönetim gereklilikleri, (4) denetim raporlarının zamanında yayımlanması, (5) YDK faaliyetlerinin gözetimi ve (6) halkın bilgiye erişimi ile denetim kanıtı ve diğer YDK bilgilerinin gizliliği arasındaki denge.



## İlke 2

### **YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuoyuna duyurur.**

YDK'lar; görev ve yetkileri, misyonları, organizasyonları, stratejileri ve yasama ve yürütme organları gibi çeşitli paydaşlarla ilişkilerini kamuoyuna duyurur.

- YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, emeklilik ve görevden alınma koşulları kamuoyuna duyurulur.
- YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları, stratejileri ve faaliyetleri hakkındaki temel bilgileri kendi ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde kamuoyuna duyurmaya teşvik edilir.

## İlke 3

### **YDK'lar; tarafsız ve saydam denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimser.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (IS- SAI) kapsamında ayrıntıları verilen INTOSAI temel denetim prensipleri ile uyumlu standart ve metodolojileri benimser.
- YDK'lar, bu standart ve metodolojilerin ne olduğunu ve bunlara nasıl uyulduğunu bildirir.
- YDK'lar; görev ve yetkileri çerçevesinde ve risk değerlendirmesi ve planlama süreçleri bazında yerine getirdikleri denetim faaliyetlerinin kapsamını bildirir.
- YDK'lar, görüşleri için temel alacakları kriterler hakkında denetlenen kuruluşla iletişime geçer.
- YDK'lar; denetimin amaçları, metodolojisi ve bulguları hakkında denetlenen kuruluşu bilgilendirir.
- YDK'ların denetim bulguları, yorumlanma; önerileri ise müzakere edilme ve denetlenen kuruluş tarafından cevaplanma süreçlerine tabidir.
- YDK'ların etkin takip mekanizmaları vardır. YDK'lar, kendi gözlem ve tavsiyeleri ile yasama organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluş tarafından uygun şekilde ele alınmasını sağlamak için bu tavsiyeler hakkında rapor hazırlar (Bağımsızlık konulu ISSAI 10 - İlke 7).

- YDK'ların takip prosedürleri, denetlenen kuruluşun alınan düzeltici önlemler hakkında veya düzeltici önlemlerin neden alınmadığı hakkında bilgi vermesine olanak tanır.
- YDK'lar, kendi denetim faaliyetleri ve raporlamalarına yönelik uygun bir kalite güvencesi sistemi uygulamalı ve bu sistemi düzenli bağımsız değerlendirmelere tabi tutmalıdır.

#### İlke 4

##### **YDK'lar, her seviyedeki çalışanlar için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygular.**

- YDK'ların, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen ISSAI 30 Etik Kurallarla uyumlu etik kuralları, politikaları ve uygulamaları vardır.
- YDK'lar, iç çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu önler ve kendi çalışmalarının saydamlık ve meşruiyetini sağlar.
- YDK'lar, tüm kurum bünyesinde etik davranışları etkin bir şekilde teşvik eder.
- Denetçi, hakim (Mahkeme modelinde), memur ve diğerlerinin etik gereklilikleri ve yükümlülükleri kamuoyuna duyurulur.

#### İlke 5

##### **YDK'lar, faaliyetleri için dışarıdan hizmet aldıklarında bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinden taviz verilmediğinden emin olur.**

- YDK'lar, dışarıdan aldıkları hizmetlere ilişkin sözleşmelerin bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinde tavize neden olmadığından emin olmalıdır.
- Uzmanlık ve denetim faaliyetleri için kamusal veya özel dış kuruluşlardan hizmet alınması, YDK'nın sorumluluk alanına girer ve etik politikalara (özellikle çıkar çatışması) ile dürüstlük ve bağımsızlığı sağlamayı amaçlayan politikalara tabidir.

## İlke 6

**YDK'lar; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütür ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.**

- YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren sağlam yönetim uygulamalarını kullanır. Bu, iç denetimleri ve INTOSAI GOV 9100'de anlatılan diğer tedbirleri içerebilir.
- YDK'ların mali tabloları kamuoyuna duyurulur. Bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabidir.
- YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler (Mahkeme olarak kurulan YDK'larda), performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve performanslarını değerlendirir ve raporlar.
- YDK'lar, misyonlarını başarmak ve sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla gerekli çalışmayı yapmak için ihtiyaç duyulan beceri ve yetkinlikleri sağlar ve geliştirir.
- YDK'lar, toplam bütçelerinin ne olduğunu kamuoyuna duyurur ve mali kaynaklarının nereden sağlandığını (parlamento ödeneği, genel bütçe, maliye bakanlığı, kurumlar, ücretler) ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını raporlar.
- YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçer ve raporlar.
- YDK'lar, mali yönetim ve raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve bu süreçlere girdi sağlamak için çoğunluğu bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerinden de faydalanabilir.
- YDK'lar; denetim çalışmasının Parlamento, vatandaşlar ve diğer paydaşlar için değerini belirlemek amacıyla performans göstergelerinden faydalanabilir.
- YDK'lar; kamusal görünürlükleri, sonuçları ve etkilerini dış geribildirimler vasıtasıyla takip eder.

## İlke 7

**YDK'lar, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlar.**

- YDK'lar, özel kanun ve yönetmeliklerce gizli addedilmediği takdirde denetim tavsiyeleri ve sonuçlarını kamuoyuna duyurur.
- YDK'lar, tavsiyelerine ilişkin alınan tamamlayıcı tedbirler hakkında rapor hazırlar.
- Mahkeme olarak kurulan YDK'lar, muhasebe görevlileri veya yöneticilere uygulanan yaptırımlar ve cezalar hakkında rapor hazırlar.
- YDK'lar; genel denetim sonuçları hakkında örneğin hükümetin genel bütçe uygulaması, mali koşul ve faaliyetler, genel mali yönetim süreci ve yasal mevzuatlarında varsa mesleki kapasite hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.
- YDK'lar, ilgili parlamento komitelerinin denetim raporlarını ve sonuçlarını daha iyi anlaması ve uygun adımları atmasına yardımcı olmak için bu komitelerle güçlü ilişkiler kurar.

## İlke 8

**YDK'lar; medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında zamanlı ve yaygın bir iletişim kurar.**

- YDK'lar, çalışmaları ve denetim sonuçları hakkında medya veya diğer ilgili taraflarla açık şekilde iletişim kurar ve kamusal alanda görünür hale gelir.
- YDK'lar, en önemli sonuçlarına yönelik kamusal ve akademik ilgiyi teşvik eder.
- Denetim raporları ve mahkeme kararlarının özetleri, ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde duyurulur.
- YDK'lar, denetimleri başlatır ve yürütür ve ilgili raporları zamanında yayımlar. Denetim çalışması ve bununla ilgili verilen bilgiler geçmiş zamanlı olmaz ise saydamlık ve hesap verebilirlik artacaktır.
- YDK raporları, çeşitli araçlar (örneğin özetler, grafikler, video sunumları, basın açıklamaları) vasıtasıyla geniş halk kesimlerinin erişebileceği ve anlayabileceği hale getirilir.

## İlke 9

**YDK'lar, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için dış ve bağımsız tavsiyelerden faydalanır.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'na riayet eder ve dış tarafların rehberliğini ve uzmanlığını kullanarak sürekli öğrenme için çaba gösterir.
- YDK'lar, çalışmalarına ve standartları uygulamalarına yönelik bağımsız bir dış değerlendirme yapılmasını isteyebilir. Bu amaçla meslektaş değerlendirmesinden faydalanabilir.
- YDK'lar; denetimlere ilişkin teknik konular gibi konularda bağımsız dış tavsiye sağlamak için dış uzmanlardan faydalanabilir.
- YDK'lar, meslektaş değerlendirmeleri ve bağımsız dış değerlendirmelerin sonuçlarını halka açık biçimde raporlar.
- YDK'lar, ortak veya paralel denetimlerden faydalanabilir.
- YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırarak mali yönetim alanında mesleki kapasitenin iyileşmesine katkıda bulunabilir.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## *Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri*

### *İlkeler ve İyi Uygulamalar*

*Principles of transparency  
and accountability*

*Principles and  
Good Practices*





## GİRİŞ

### Amaç ve Hedefler

ISSAI 20, *Yüksek Denetim Kurumlarına kendi yönetim ve uygulamalarıyla örnek olmalarına yardımcı olmak üzere YDK'lara yönelik saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerini geliştirir.*

Bu dokümanda sunulan iyi uygulamalar, YDK'ların saydamlık ve hesap verme sorumluluğuyla ilgili uygulamalarına yönelik birtakım örnekler vermektedir. Bu dokümanda kullanıcıya kolaylık olması için ISSAI 20'nin ilkeleri de eşik yazıyla verilmektedir.

Bu doküman, yaşayan bir dokümandır. YDK'ların, uygulamaları geliştikçe ve yeni yöntemler geliştirildikçe deneyimlerini paylaşımları teşvik edilmektedir.

## İLKELER

### İlke 1

**YDK'lar, görevlerini hesap verme sorumluluğu ve saydamlık sağlayan yasal bir çerçevede yerine getirir.**

- YDK'ların sorumluluk ve hesap verebilirlik kapsamlarını belirleyen temel mevzuat ve düzenlemeler olmalıdır.
- Bu mevzuat ve düzenlemeler genelde şunları kapsar: (1) denetim makamı, yetki alanı ve sorumluluklar, (2) YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanması ve azledilmesine yönelik koşullar, (3) YDK'nın çalışma ve mali yönetim gereklilikleri, (4) denetim raporlarının zamanında yayımlanması, (5) YDK faaliyetlerinin gözetimi ve (6) halkın bilgiye erişimi ile denetim kanıtı ve diğer YDK bilgilerinin gizliliği arasındaki denge.

### İyi uygulamalar

- Çoğu web sitesinde "Mevzuat" veya "Yasal görev ve yetkiler" adlı bir başlık vardır. Burada YDK'ların yürüttüğü faaliyetlerin yasal çerçevesinin detayları sunulur ve bazı durumlarda ilgili dokümanlara doğrudan bağlantı verilir.
- Bazı YDK'larda mevzuatta saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ilkelerine yapılan atıflar detaylı olur. Bazı YDK'lar, kendi YDK'larının Genel Denetçisi için geçerli olan hesap verme sorumluluğu ve saydamlık kurallarına atıfta bulunur.

- Bazı YDK'ların mevzuatları, parlamento veya kamuoyunun YDK dokümanlarına erişimine izin verir. YDK'lardan birinde mevzuat, bilginin paylaşılmayabileceği durumların gerekçelerine dair kapsamlı bir liste sunmaktadır.
- Bazı YDK'lar, Uluslararası Para Fonunun 1999 yılında kabul edilen "Para politikaları ve finansal politikalarda saydamlıkla ilgili iyi uygulamalar kuralı"ndan fikir alır.

## İlke 2

### **YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerini kamuoyuna duyurur.**

- YDK'lar; görev ve yetkileri, misyonları, organizasyonları, stratejileri ve yasama ve yürütme organları gibi çeşitli paydaşlarla ilişkilerini kamuoyuna duyurur.
- YDK başkanı ve kurullardan oluşan YDK'ların üyelerinin atanma, yeniden atanma, emeklilik ve görevden alınma koşulları kamuoyuna duyurulur.
- YDK'lar; görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları, stratejileri ve faaliyetleri hakkındaki temel bilgileri kendi ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde kamuoyuna duyurmaya teşvik edilir.

### **İyi uygulamalar**

- YDK'ların çoğu; kendi görev ve yetkileri, sorumlulukları, misyonları ve stratejilerine ait ayrıntıları yayımlar.
- Bazı YDK'lar, (örneğin bütçe dışı kaynaklar ve güvenlik sektörü gibi alanlardaki denetimlerden başka kurumlar sorumlu olduğun- da) yürütülecek denetimlere karar vermekte tam takdir yetkilerinin olup olmadığını deklare eder.
- YDK'lardan birinde Parlamentelerin ve diğer paydaşların YDK'nın çalışmasını kolayca anlamasına yardımcı olmak amacıyla bir dizi "bilgi notu" vardır (örneğin: Genel Denetçi Kurumunun, bir performans denetimini nasıl yürüttüğü hakkında).
- Çoğu YDK'nın bilgileri, iki veya daha fazla resmi INTOSAI dilinde web sayfalarının yanı sıra görev ve çalışmalarını konu alan bilgi broşürleri vasıtasıyla erişime açıktır.
- Bazı YDK'lar, bilgileri kendi resmi dil veya dilleri dışındaki dillerde de erişime açar.

### İlke 3

#### **YDK'lar; tarafsız ve saydam denetim standartları, süreçleri ve yöntemleri benimser.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (IS- SAI) kapsamında ayrıntıları verilen INTOSAI temel denetim prensipleri ile uyumlu standart ve metodolojileri benimser.
- YDK'lar, bu standart ve metodolojilerin ne olduğunu ve bunlara nasıl uyulduğunu bildirir.
- YDK'lar; görev ve yetkileri çerçevesinde ve risk değerlendirmesi ve planlama süreçleri bazında yerine getirdikleri denetim faaliyetlerinin kapsamını bildirir.
- YDK'lar, görüşleri için temel alacakları kriterler hakkında denetlenen kuruluşla iletişime geçer.
- YDK'lar; denetimin amaçları, metodolojisi ve bulguları hakkında denetlenen kuruluşu bilgilendirir.
- YDK'ların denetim bulguları, yorumlanma; önerileri ise müzakere edilme ve denetlenen kuruluş tarafından cevaplanma süreçlerine tabidir.
- YDK'ların etkin takip mekanizmaları vardır. YDK'lar, kendi gözlem ve tavsiyeleri ile yasama organının gözlem ve tavsiyelerinin denetlenen kuruluş tarafından uygun şekilde ele alınmasını sağlamak için bu tavsiyeler hakkında rapor hazırlar (Bağımsızlık konulu ISSAI 10- İlke 7).
- YDK'ların takip prosedürleri, denetlenen kuruluşun, alınan düzeltici önlemler hakkında veya düzeltici önlemlerin neden alınmadığı hakkında bilgi vermesine olanak tanır.
- YDK'lar, kendi denetim faaliyetleri ve raporlamalarına yönelik uygun bir kalite güvencesi sistemi uygulamalı ve bu sistemi düzenli bağımsız değerlendirmelere tabi tutmalıdır.

#### **İyi uygulamalar**

- Anket yapılan tüm YDK'lar bu ilkeyi uygulamaktadır. Bununla birlikte bazı YDK'lar; ISSAI'lere ilaveten rehberler, işlevsel direktifler, araçlar ve kılavuzlar yayımlamıştır.
- YDK'ların verdiği tavsiyelerin harfiyen takibine ilişkin üç örnek verilebilir:

- o YDK'lerden biri, önceden raporlanan performans denetimlerinde verilen tavsiyelere yönelik olarak hükümetin neler yaptığına dair değerlendirme yapan bir "Durum raporu"nu Parlamenteoya sunduğu düzenli raporlara eklemektedir.
- o Başka bir YDK, yıllık kamusal raporunun ikinci kısmını "YDK tespitlerine ilişkin izleme" için ayırmakta ve takip edilen tavsiyeleri ölçen performans göstergelerini yayımlamaktadır.
- o Bir diğer YDK ise Parlamenteoya sunulan devlet hesabı konulu yıllık raporda o yıla ait tüm denetim raporlarında yayımlanan en önemli tavsiyelere yer vermektedir.
- Bazı YDK'lar:
  - o Denetim metodolojilerini web sayfalarında yayımlar. Burada YDK'nın performans ve mali denetim rehberleri ile işlevsel denetim kılavuz ve araçlarına da yer verilir.
  - o Planlanan performans denetimlerinin listesini web sayfalarında yayımlar.
  - o Yayımlanan denetim raporlarında denetlenen birimin yanıtına yer verir.
  - o Kalite yönetimi çerçevelerinin uygun tasarlandığından ve etkin çalıştığından emin olmak için meslektaşlarına düzenli olarak dış değerlendirmeler yaptırır. YDK'lar, denetimlerine yönelik uygulama gözden geçirmeleri de yürütür. Meslektaş değerlendirmelerinin sonuçları ve uygulama gözden geçirmelerinin özetleri; web sitelerinde, yıllık raporlarında veya basılı herhangi bir şekilde yayımlanır.
- YDK'lerden biri, iç denetim rehberlerinin ISSAI'leri uygun şekilde yansıttığından emin olmak için sistematik bir kıyaslama yapmıştır. YDK, birçok yeni ISSAI'nin "onaylı versiyon" olarak yayımlanmasından en geç 12 ay sonra iç denetim rehberini buna göre güncellemeyi bir performans hedefi yapmıştır.

#### İlke 4

**YDK'lar, her seviyedeki çalışanlar için yüksek dürüstlük ve etik standartları uygular.**

- YDK'ların, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) kapsamında ayrıntıları verilen ISSAI 30 Etik Kurullarla uyumlu etik kuralları, politikaları ve uygulamaları vardır.

- YDK'lar, iç çıkar çatışmalarını ve yolsuzluğu önler ve kendi çalışmalarının saydamlık ve meşruiyetini sağlar.
- YDK'lar, tüm kurum bünyesinde etik davranışları etkin bir şekilde teşvik eder.
- Denetçi, hakim (Mahkeme modelinde), memur ve diğerlerinin etik gereklilikleri ve yükümlülükleri kamuoyuna duyurulur.

### İyi uygulamalar

- YDK, çalışmalarına yol gösteren bir değerler seti ile etik ve mesleki davranış kuralları seti benimsemiştir.
- YDK; mali yönetim alanında ekonomiklik, saydamlık ve en yüksek etik standartlara kendini adanmıştır. YDK'lardan biri, YDK başkanı ve üst yönetimin seyahat ve ağırlama giderlerini web sayfasında kamuoyuna duyurmaktadır.
- İki YDK'da denetçi, her denetimin başında olası bir çıkar çatışmasının bulunmadığına dair bir beyanname imzalar ve bu üst yönetimce değerlendirilerek ele alınabilir.
- Aynı şekilde bazı YDK'lar, hâkimleri için etik sözleşme benimsemiş ve etik komisyonu kurmuştur.
- Bazı YDK'lar, üyelerini kişisel bağlantıları olan faaliyetlerden geri çekmekle yükümlüdür.
- YDK'lardan biri, denetim raporunda çıkar çatışmasının olduğu ve üst düzey çalışanın denetimle ilgili dokümanlara veya faaliyetlere erişim veya katılımının olmamasını sağlamak üzere YDK tarafından tedbirlerin alındığı bir durumu açıklamıştır.
- Bazı durumlarda etik yükümlülükler, hâkimin yemin etmesini ve mal varlığı beyanlarının kaydedilmesini içerir.

### İlke 5

**YDK'lar, faaliyetleri için dışarıdan hizmet aldıklarında bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinden taviz verilmediğinden emin olur.**

- YDK'lar, dışarıdan aldıkları hizmetlere ilişkin sözleşmelerin bu hesap verme sorumluluğu ve saydamlık ilkelerinde tavize neden olmadığından emin olmalıdır.

- Uzmanlık ve denetim faaliyetleri için kamusal veya özel dış kuruluşlardan hizmet alınması, YDK'nın sorumluluk alanına girer ve etik politikalara (özellikle çıkar çatışması) ile dürüstlük ve bağımsızlığı sağlamayı amaçlayan politikalara tabidir.

### İyi uygulamalar

- Bazı YDK'lar, sözleşme koşullarını kesin biçimde tanımlamaktadır. Bunlara, olası çıkar çatışmalarının kendilerinden uzmanlık hizmeti alınanlarca beyan edilmesi de dahildir.
- YDK'lardan biri, yaptığı 10.000 dolardan fazla tutarlı tüm sözleşmeleri web sayfasında kamuoyuna duyurmaktadır.

### İlke 6

**YDK'lar; kendi çalışmalarını ekonomik, verimli ve etkin şekilde ve kanun ve yönetmeliklere uygun olarak yürütür ve bu konular hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.**

- YDK'lar, mali yönetim ve çalışmalarına yönelik uygun iç kontrolleri içeren sağlam yönetim uygulamalarını kullanır. Bu, iç denetimleri ve INTOSAI GOV 9100'de anlatılan diğer tedbirleri içerebilir.
- YDK'ların mali tabloları, kamuoyuna duyurulur. Bu tablolar, bağımsız dış denetime veya parlamentonun gözden geçirmesine tabidir.
- YDK'lar; mali denetim, uygunluk denetimi, yargı yetkisine ilişkin faaliyetler (Mahkeme olarak kurulan YDK'larda), performans denetimi, program değerlendirmesi ve kamu faaliyetlerine ilişkin sonuçlar gibi tüm alanlardaki çalışma ve performanslarını değerlendirir ve raporlar.
- YDK'lar, misyonlarını gerçekleştirmek ve sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla gerekli çalışmayı yapmak için ihtiyaç duyulan beceri ve yetkinlikleri sağlar ve geliştirir.
- YDK'lar, toplam bütçelerinin ne olduğunu kamuoyuna duyurur ve mali kaynaklarının nereden sağlandığını (parlamento ödeneği, genel bütçe, maliye bakanlığı, kurumlar, ücretler) ve bu kaynakların nasıl kullanıldığını raporlar.
- YDK'lar, kaynaklarını kullanma konusundaki verimlilik ve etkinliklerini ölçer ve raporlar.
- YDK'lar, mali yönetim ve raporlama süreçlerini gözden geçirmek ve bu süreçlere girdi sağlamak için çoğunluğu bağımsız üyelerden oluşan denetim komitelerinden de faydalanabilir.

- YDK'lar; denetim çalışmasının Parlamento, vatandaşlar ve diğer paydaşlar için değerini belirlemek amacıyla performans göstergelerinden faydalanabilir.
- YDK'lar; kamusal görünürlükleri, sonuçları ve etkilerini dış geribildirimler vasıtasıyla takip eder.

### İyi uygulamalar

- Birkaç YDK, performans göstergelerine dair birçok örnek vermektedir.
- Bazı YDK'ların bu konuya adanmış kamusal raporları vardır.
- Kullanılan performans göstergelerinin bazıları şöyledir:
  - o Performans raporlarının (faaliyet) sayısı,
  - o YDK'nın denetim planını uygulama oranı,
  - o Tavsiyelerin hayata geçirilme oranı,
  - o Hayata geçirilen YDK tavsiyelerinden doğan mali/mali olmayan faydalar,
  - o Parlamento/Kongre önünde yapılan tanıklıkların/ sunumların sayısı,
  - o Denetim raporunun neticelendirilmesinin zamanlılığı.
- Birkaç YDK; web sayfası istişareleri, paydaş memnuniyet anketleri, medyada yer alma gibi dış geri bildirimleri kullanmaktadır.
- Birkaç YDK:
  - o Çalışanların denetim çalışmasını yürütmek için uygun bilgi ve becerilere sahip olmasını sağlamak için zorunlu eğitim müfredatı uygulamaktadır.
  - o Meslek örgütleriyle resmi eğitim düzenlemelerine sahiptir.
  - o Bazı performans göstergelerini ve sonuçlarını içeren yıllık bir performans raporu yayımlamaktadır. Bir sayfada o yılın başarıları ve iyileştirilecek alanlar belirtilmektedir. Raporda yılın hedeflerini ve gerçekleşen sonuçları belirten özet bir tablo sunulmaktadır. Performans göstergelerine örnek olarak tavsiyelerin hayata geçirilme oranı ve parlamentodaki oturum ve brifinglerin sayısı verilebilir. Bu raporda verilen diğer bilgiler arasında paydaş (Parlamentolar, hükümet birimleri ve kamu kurumları) memnuniyet anketinin sonuçları, çalışmaların

maliyetini gösteren mali performans, ödenek ve yan yardımlar ve denetlenen mali tablolar sayılabilir.

- Bazı YDK'larda Denetim ve Risk Komitesi vardır.
- YDK'lardan biri, örnekleme ile seçilen raporlara yönelik dış değerlendirmenin sonucuna dayalı performans hedefleri belirler. Bu YDK'ların şikâyetler ve performans denetimi sonuçları ile ilgili Parlamente'ya yaptığı raporlama, saygın akademik uzmanlarca değerlendirilir. Dış iletişim uzmanları, raporlardaki sunumun kalitesini değerlendirir. YDK, yıllık raporunda performans hedefleri hakkında raporlama yapar.

## İlke 7

**YDK'lar, denetimlerinin sonuçlarını ve genel kamu faaliyetlerine ilişkin vardığı sonuçları halka açık biçimde raporlar.**

- YDK'lar, özel kanun ve yönetmeliklerce gizli addedilmediği takdirde denetim tavsiyeleri ve sonuçlarını kamuoyuna duyurur.
- YDK'lar, tavsiyelerine ilişkin alınan tamamlayıcı tedbirler hakkında rapor hazırlar.
- Mahkeme olarak kurulan YDK'lar, muhasebe görevlileri veya yöneticilere uygulanan yaptırımlar ve cezalar hakkında rapor hazırlar.
- YDK'lar; genel denetim sonuçları hakkında örneğin hükümetin genel bütçe uygulaması, mali koşul ve faaliyetler, genel mali yönetim süreci ve yasal çerçevelerinde varsa mesleki kapasite hakkında halka açık biçimde raporlama yapar.
- YDK'lar, ilgili parlamento komitelerinin denetim raporlarını ve sonuçlarını daha iyi anlaması ve uygun adımları atmasına yardımcı olmak için bu komitelerle güçlü ilişkiler kurar.

## İyi uygulamalar

- YDK'lar (Mahkemeler veya diğer modeller), denetimlerinin ortaya çıkardığı ve ceza gerektirebilecek bazı suçlar hakkında rapor hazırlar.
- Gözden geçirilen YDK'ların çoğu, denetimlerinin sonuçlarını halka açık biçimde raporlamanın ve diğer yayınlara erişmenin gerekli olduğunu kabul etmektedir. Bu yayınlara yönelik araştırma, farklı kriterlere göre yapılabilir: yıllar, kurumlar/kuruluşlar, konu vs.



- Bazı YDK'lar, özet raporlar sunar. YDK web sayfalarından biri, abone olduktan sonra en yeni YDK yayınlarına e-postayla erişime imkan veren "E-posta Güncellemeleri" sunmaktadır.
- Çoğu ülkede YDK başkanı, raporlarının bulgularını (hepsini veya seçilenleri) parlamento komitelerine, bazı ülkelerde de krala veya cumhurbaşkanına sunmaktadır.
- YDK'lardan birinde YDK başkanının bizzat kendisi, vardığı sonuçlar ve denetimlerden doğan sonuç analizi üzerinde her yıl dış paydaş gruplarıyla (yasama organları, hükümetin yürütme kademesi, meclis üyeleri ve belediye başkanları) ortaklaşa çalışmaktadır. Aynı YDK; kamu hesapları komitelerinin, denetim raporlarını daha iyi anlamasını sağlamak ve denetlenen kuruluşlarla ilgili konular hakkında bildiklerinin doğruluğunu artırmak amacıyla bu komitelere oryantasyon ve mali yönetim eğitimi sunmaktadır.
- Birkaç YDK; parlamento komitelerinin yeni üyelerine, hükümetin önceki denetim raporlarında tavsiye edilen şekilde harekete geçmediği durumların altını çizen yazılar sunmaktadır. Bu sunum, her seçimden sonra yapılır çünkü birçok yeni Parlamento üyesi vardır.
- YDK başkanı, parlamento komitelerinin başkanları ve üyeleriyle ve denetlenen kurumların bakan yardımcılılarıyla düzenli olarak resmi ve gayri resmi toplantılar yapmaktadır. Bu toplantılar, YDK başkanına YDK'nın rolü ile görev ve yetkisini açıklama ve farklı komitelerin ihtiyaçlarını ve denetlenen kurumların karşılaştığı sorun ve riskleri daha iyi anlama fırsatı verir.
- YDK'lardan biri, devlet bütçesini gözden geçirmelerine yardımcı olmak amacıyla parlamenterlere "Kamu Harcamalarının İncelenmesi" adlı bir rehber sunmuştur. Bu rehber, süreci açıklamaya çalışmakta ve parlamenterlerin birimlere ve kurumlara sorabileceği sorulara yönelik tavsiyelere yer vermektedir.
- Bazı YDK'lar, bütçe taslağı hakkında değerlendirme yapma görev ve yetkisine sahiptir.
- Bazı YDK'lar, çok büyük altyapı projeleri hakkında değerlendirme yapmaktadır.
- Birkaç YDK, yolsuzlukla mücadeleyi amaçlayan kamu kurumlarıyla iletişim kurmaktadır.

## İlke 8

### **YDK'lar; medya, internet siteleri ve diğer araçlar vasıtasıyla faaliyetleri ve denetim sonuçları hakkında zamanlı ve yaygın şekilde iletişim kurar.**

- YDK'lar, çalışmaları ve denetim sonuçları hakkında medya veya diğer ilgili taraflarla açık şekilde iletişim kurar ve kamusal alanda görünür hale gelir.
- YDK'lar, en önemli sonuçlarına yönelik kamusal ve akademik ilgiyi teşvik eder.
- Denetim raporları ve mahkeme kararlarının özetleri, ülke dillerine ek olarak resmi INTOSAI dillerinden birinde duyurulur.
- YDK'lar, denetimleri başlatır ve yürütür ve ilgili raporları zamanında yayımlar. Denetim çalışması ve bununla ilgili verilen bilgiler geçmiş zamanlı olmaz ise saydamlık ve hesap verebilirlik artacaktır.
- YDK raporları, çeşitli araçlar (örneğin özetler, grafikler, video sunumları, basın açıklamaları) vasıtasıyla geniş halk kesimlerinin erişebileceği ve anlayabileceği hale getirilir.

### **İyi uygulamalar**

- YDK raporlarına YDK'ların web sayfalarından ulaşılabilir.
- YDK'lar, denetim raporunun yayımlanmasının ardından bu raporun içeriğini açıklamak için basın toplantıları yapmaktadır.
- YDK'lar, sivil topluma karşı proaktif bir yaklaşım benimsemektedir. Birkaç YDK, raporlarının sade ve anlaşılır bir dille yazıldığından emin olmak amacıyla bu raporları gözden geçirecek iletişim uzmanları çalıştırmaktadır.
- YDK'lardan biri, gazetecilere ve YDK hakkında bilgi edinmek isteyenlere bir medya merkezi portalı ile basın açıklamaları, bildirimler, konuşmalar ve mevcut olan ilgili arka plan bilgilerini sunmaktadır.
- YDK'lardan biri, benzer bir başlık sunmaktadır. YDK'nın her yayına yönelik basın açıklamaları, konuşmalar, özetler ve makaleler bulunmaktadır.
- YDK'lardan birinin, medyanın erişebileceği özel bir medya sözcüsü vardır. Buna ilaveten YDK, kilit medya kuruluşların yazılarını tam olarak ve doğru bağlamda yayımlayabilmesi ve bu kuruluşların YDK'nın denetim raporlarını anlamalarına yardımcı olmak üzere bu kuruluşlarla düzenli oturumlar gerçekleştirmektedir.

- YDK'lerden birinin başkanı, denetim raporunun yayımlanmasının ardından yüz yüze görüşme için basın konferansından bir gazeteciyle düzenli olarak bir araya gelmektedir. YDK başkanı, YDK bütçesini açıklamak ve performans raporunu, plan ve önceliklerine dair raporunu ve idari uygulamalarını görüşmek üzere parlamenterlerle de bir araya gelmektedir.

## İlke 9

### **YDK'lar, çalışmalarının kalite ve güvenilirliğini artırmak için dış ve bağımsız tavsiyelerden faydalanır.**

- YDK'lar, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI)'na riayet eder ve dış tarafların rehberliğini ve uzmanlığını kullanarak sürekli öğrenme için çaba gösterir.
- YDK'lar, çalışmalarına ve standartları uygulamalarına yönelik bağımsız bir dış değerlendirme yapılmasını isteyebilir. Bu amaçla meslektaş değerlendirmesinden faydalanabilir.
- YDK'lar; denetimlere ilişkin teknik konular gibi konularda bağımsız dış tavsiye sağlamak için dış uzmanlardan faydalanabilir.
- YDK'lar, meslektaş değerlendirmeleri ve bağımsız dış değerlendirmelerin sonuçlarını halka açık biçimde raporlar.
- YDK'lar, ortak veya paralel denetimlerden faydalanabilir.
- YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırarak mali yönetim alanında mesleki kapasitenin iyileşmesine katkıda bulunabilir.

### **İyi uygulamalar**

- Birkaç YDK, meslektaş değerlendirmesine tabi tutulmuş ve sonuçlar web sayfalarında yayımlanmıştır.
- YDK'lar, dış üyeleri olan birtakım komitelerden tavsiye almaktadır. Bu üyeler; çevre gruplarının önde gelen temsilcileri, akademik camia, eski memurlar ve özel sektör muhasebe firmaları gibi ilgili deneyim sahibi uzmanlardır.
- YDK'lar; uzman değerlendirmesinden (denetimlerle ilgili teknik konuları içeren alanlarda) veya akademik geri bildirimlerden, karşılaştırmalı değerlendirmelerden, bilgi sistemlerinden ve aktüeryal hesaplamalardan faydalanmaktadır.

- Birçok YDK, çevresel konulara yönelik ortak denetimlere katılmaktadır.
- YDK'lardan bir diğeri, düzenlilik denetimlerini ulusal Denetçiler İçin Bağımsız Düzenleyici Kurulun bağımsız teknik değerlendirmesine ve performans denetimlerini de uluslararası bir YDK meslektaş değerlendirme ekibinin gözden geçirmesine tabi kılmaktadır.
- Birkaç YDK; denetim amaçları, kriterler ve denetim programlarının paylaşıldığı farklı bir yetki alanındaki YDK'larla ortaklaşa denetimler gerçekleştirmektedir. Denetim kurumları, ilgili yasama organlarına şahsen rapor verir. Bu ortaklaşa denetimlere örnek olarak koruma alanlarındaki çocuklara yönelik hizmetler gibi yerli halklarla ilgili konular ve sağlık sektöründe performans göstergeleri konusu verilebilir.
- YDK'lardan biri, çevre ve sürdürülebilir kalkınma uygulamalarını gözden geçirmek ve bu uygulamaları güçlendirebilecek yollar tavsiye etmek için bağımsız bir panel oluşturmuştur.
- YDK'lardan biri; denetlenen bakanlıklar, kamu kurumları ve diğer paydaşlardaki üst düzey yöneticiler ve kilit irtibat noktalarıyla mülakatları içeren "toplam kalite yönetimi" veya "müşteri" gözden geçirmelerini yapması için dış danışman kullanmaktadır.
- Bazı YDK'lar, çalışmalarının kalitesini artırmak amacıyla üniversitelerle bağlantı kurmaktadır.
- Bazı YDK'lar, kamuoyunun denetimlerle ilgili belirli şikâyet ve önerilerini iletebilmesi için resmi mekanizmalar oluşturabilmektedir.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



***Etik Kurallar***  
*Code of Ethics*



## BÖLÜM 1

### Giriş

#### *Kavram, Arka Plan ve Etik Kuralların Amacı*

1. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI), kamu sektörü denetçilerine yönelik uluslararası düzeyde bir Etik Kurallar belgesinin geliştirilmesini gerekli görmüştür.

2. Etik Kurallar, denetçilerin günlük işlerine rehberlik etmesi gereken değerler ve ilkelerin kapsamlı ifadesidir. Kamu sektörü denetçilerinin sahip olduğu bağımsızlık, yetki ve sorumluluklar; Yüksek Denetim Kurumundan (YDK'dan) ve denetim işi için istihdam edilen veya görevlendirilen personelden üst seviyede etik davranış beklentisini de beraberinde getirmektedir. Kamu sektörü denetçileri için hazırlanan bir Etik Kurallar belgesinde kamu çalışanları için öngörülen genel etik gereklilikler ve mesleki yükümlülüklerin yanı sıra denetçilere yönelik özel gereklilikler de göz önünde bulundurulmalıdır.

3. INTOSAI Etik Kurallar, temel aldığı Lima Deklarasyonu Denetim Usulleri Rehberleri<sup>1</sup> ile birlikte INTOSAI Denetim Standartları Komitesinin Haziran 1992'de yayımladığı INTOSAI Denetim Standartlarını destekleyen ve tamamlayıcı nitelikte olan vazgeçilmez belgeler olarak görülmelidir.

4. INTOSAI Etik Kuralları; bireysel olarak denetçiler, YDK Başkanları, yöneticiler ve YDK'da veya YDK adına çalışan ve denetim işinde yer alan bütün bireylere yöneliktir. Ancak Etik Kurallar, YDK'ların kurumsal yapısı üzerinde herhangi bir etkiye sahipmiş gibi yorumlanmamalıdır.

Milletlerin kültür, dil, hukuki ve sosyal yapılarındaki farklılıklar nedeniyle her YDK, şartlarına en iyi uyan kendi Etik Kurallarını geliştirme sorumluluğunu taşır. Tercihen, geliştirilecek bu ulusal Etik Kurallarda etik kavramların, daha iyi anlaşılması sağlanmalıdır. INTOSAI Etik Kurallarının hazırlanmasındaki amaç, ulusal etik kuralların geliştirilmesine temel teşkil etmesidir. YDK'lar, her denetçinin ulusal Etik Kurallarda yer alan değerleri ve ilkeleri benimsemesini ve bunlara uygun hareket etmesini sağlamaktan sorumludur.

5. Denetçilerin davranışları, her zaman ve tüm şartlarda kusursuz olmalıdır. Görevleri sırasında davranışlarındaki herhangi bir zafiyet veya özel hayatlarındaki herhangi bir uygunsuz davranış, denetçilerin ve temsil ettikleri YDK'nın dürüstlüğü ve denetim çalışmalarının kalitesi ve meşruluğunu zedeler; YDK'nın güvenilirliği ve yetkinliği konusunda şüphe uyandırır.

1 Lima'da yapılan IX. INTOSAI toplantısından. Avusturya'da bulunan INTOSAI Genel Sekreterliğinden temin edilebilir.

Kamu sektöründe çalışan denetçilere yönelik bir etik kurallar belgesinin kabul edilmesi ve uygulanması, denetçilere ve çalışmalarına olan güveni ve itimatı güçlendirir.

6. YDK'ya güven, itimat ve güvenilirlikle bakılması temel önemdedir. Denetçiler; Dürüstlük, Bağımsızlık ve Tarafsızlık, Gizlilik ve Yeterlik anahtar kelimelerinde içerilen kavramlara ilişkin etik gereklilikleri benimsemek ve uygulamak suretiyle bu hususta öncü olmalıdır.

#### *Güven, İtimat ve Güvenilirlik*

7. YDK'nın eylem ve yaklaşımlarının her türlü şüphe ve eleştirinin ötesinde saygı ve güvene değer olmasını beklemek; yasama ve/veya yürütme organı, halk ve denetlenen kuruluşların hakkıdır.

8. Denetçiler, kendi aralarında ve denetim mesleği içerisinde işbirliği ve iyi ilişkileri teşvik edecek şekilde davranmalıdır. Üyelerince mesleğin desteklenmesi ve meslek mensuplarının birbirleriyle olan işbirliği, profesyonelliğin temel öğeleridir. Halkın denetçiye karşı duyduğu güven ve saygı, büyük oranda geçmişte ve günümüzde bütün denetçilerin elde ettiği başarıların birikiminin bir sonucudur. Dolayısıyla denetçilerin meslektaşlarıyla güvenilir ve dengeli bir ilişkiye sahip olması, halkın olduğu kadar denetçilerin de yararınadır.

9. Yasama ve/veya yürütme organı ile halk ve denetlenen kuruluşlara YDK'nın çalışmalarının güvenilirliği ve tarafsızlığına dair tam bir güvence sağlanmalıdır. Bu nedenle ulusal bir Etik Kurallar belgesinin veya hizmetlerin yerine getirilmesini düzenleyen benzer bir dokümanın mevcut olması zaruridir.

10. Toplumun her kesiminde güvenilirliğe ihtiyaç duyulmaktadır. Dolayısıyla YDK'nın raporları ve görüşlerinin bütün yönleriyle doğru ve güvenilir olduğunun bilgi sahibi üçüncü taraflarca değerlendirilmesi önemlidir.

11. YDK tarafından gerçekleştirilen bütün çalışmalar; yasama ve/veya yürütmenin gözetiminden, yerindeliğine dair kamuoyu değerlendirmesinden ve ulusal Etik Kurallara uygunluk bakımından yapılacak değerlendirmelerden geçecek yeterlikte olmalıdır.



## BÖLÜM 2

### Dürüstlük

12. Dürüstlük, bir Etik Kurallar belgesinin en temel değeridir. Denetçiler, çalışmaları sırasında ve denetlenen kuruluşun personeliyle olan ilişkilerinde üst düzey davranış standartlarına (örn. dürüstlük ve açıklık) bağlı kalmakla yükümlüdür. Halkın güveninin korunması için denetçilerin davranışları şüphe götürmez ve eleştirilemez olmalıdır.

13. Dürüstlük, /-neyin doğru ve adil olduğu yönünden ölçülebilir. Dürüstlük; denetçilerin, hem denetimin şekli ve özüne hem de etik standartlara riayet etmesini gerektirir. Ayrıca denetçilerin bağımsızlık ve nesnellik ilkelerine uymasını, kusursuz mesleki davranış standartlarını muhafaza etmesini, halkın çıkarlarını göz önünde bulundurarak karar almasını, çalışmalarını yaparken ve YDK kaynaklarını kullanırken mutlak dürüstlük göstermesini gerektirir.

## BÖLÜM 3

### Bağımsızlık, Nesnellik ve Tarafsızlık

14. Denetlenen kuruluş ve diğer harici çıkar gruplarından bağımsızlık, denetçiler için vazgeçilmezdir. Bu, denetçilerin bağımsızlıklarını artıracak veya hiçbir surette zedelemeyecek şekilde hareket etmesi gerektiği anlamına gelir.

15. Denetçiler, sadece denetlenen kuruluştan ve diğer çıkar gruplarından bağımsız olmaya çalışmamalı aynı zamanda inceleme altında olan mesele ve konuları ele alırken nesnel olmaya da çalışmalıdır.

16. Denetçilerin, sadece gerçekte değil görünürde de bağımsız ve tarafsız olması esastır.

17. Denetim çalışmasına ilişkin tüm hususlarda denetçilerin bağımsızlığı, şahsi veya harici çıkarlarla zedelenmemelidir. Örneğin denetçi üzerinde yapılan dış baskı veya etki, denetçinin bireyler, denetlenen kuruluş, proje veya programlara ilişkin önyargılara sahip olması, denetçinin denetlenen kuruluşun eski çalışanı olması, sadakat veya çıkar çatışmasına neden olabilecek şahsi veya mali uğraşlar gibi nedenlerle bağımsızlık zedelenabilir. Denetçiler, kazanılmış haklarının olduğu tüm meselelere müdahil olmaktan sakınmakla yükümlüdür.

18. Denetçiler tarafından yürütülen bütün çalışmalarda özellikle de doğru ve objektif olması gereken raporlarda nesnellik ve tarafsızlığa ihtiyaç vardır. Dolayısıyla görüş ve raporlarda yer alan sonuçlar, yalnızca YDK'nın denetim standartlarına uygun olarak elde edilen ve bir araya getirilen kanıtlara dayandırılmalıdır.

19. Denetçiler, denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sunduğu bilgilerden faydalanmalıdır. Bu bilgiler, denetçiler tarafından verilen görüşlerde yansız biçimde dikkate alınmalıdır. Denetçiler, ayrıca denetlenen kuruluş ve diğer tarafların görüşlerine ilişkin bilgi toplamalıdır. Ancak denetçilerin vardıkları sonuçlar, bu görüşlerden etkilenmemelidir.

### **Siyasi Tarafsızlık**

20. YDK'nın siyasi tarafsızlığının hem gerçekte hem de görünüşte muhafaza edilmesi önemlidir. Bu nedenle görevlerini tarafsız ifa edebilmeleri için denetçilerin, bağımsızlıklarını siyasi etkiden korumaları önemlidir. YDK; yasama organları, yürütme organı veya kanunlarca YDK'nın raporlarını mütalaa etme yetkisi verilen diğer devlet kuruluşlarıyla yakın çalıştığından bu husus, denetçiler için de geçerlidir.

21. Siyasi faaliyetlerde bulunmaları veya bu tür faaliyetlere girmeyi düşünmeleri halinde denetçilerin; bunun mesleki görevlerini tarafsız şekilde ifa etme liyakatleri üzerinde yaratabileceği etkiyi veya görünüşteki etkisini göz önünde bulundurmaları önemlidir. Siyasi faaliyetlere katılmalarına izin verilmişse denetçiler, bu faaliyetlerin mesleki çatışmalar doğurabileceğinin farkında olmalıdır.

### **Çıkar Çatışması**

22. Denetçilere, denetlenen kuruluşa denetim dışında danışmanlık yapma veya diğer hizmetleri sunma izni verilmesi halinde bu hizmetlerin, bir çıkar çatışmasına yol açmamasına özen gösterilmelidir. Özellikle denetçiler, bu tür danışmanlık hizmetinin veya diğer hizmetlerin katıyetle denetlenen kuruluşun idaresinde kalması gereken idari sorumluluk veya yetkiler içermemesini temin etmelidir.

23. Denetçiler, bağımsızlığını ve dürüst duruşunu etkileyebilecek ya da etkiliyor algısı yaratabilecek hediyeleri veya ikramları reddederek bağımsızlığını korumalı ve muhtemel çıkar çatışmalarından sakınmalıdır.

24. Denetçiler, denetlenen kuruluşun idarecileri, personeli ve diğer taraflarla olan ve bağımsız hareket etmelerini ve bağımsız hareket ettiklerinin görünmesini etkileyebilecek, riske atabilecek veya tehdit edebilecek bütün ilişkilerden kaçınmalıdır.

25. Denetçiler, resmi makamlarını özel amaçları için kullanmamalı ve yolsuzluk riski içeren veya nesnellik ve bağımsızlığı hakkında şüphe doğurabilecek ilişkilerden kaçınmalıdır.

26. Denetçiler, görevlerini yerine getirirken elde ettikleri bilgileri kendileri veya başkaları için şahsi çıkar sağlama aracı olarak kullanmamalıdır. Diğer birey veya kurumlara makul olmayan ve haksız avantajlar sağlayacak bilgileri ifşa etmemeleri gerektiği gibi bu tür bilgileri, başkalarına zarar vermek amacıyla da kullanmamalıdır.

## **BÖLÜM 4**

### **Mesleki Gizlilik**

27. YDK'nın normal prosedürlerinin bir parçası olarak veya ilgili kanunlar uyarınca kanuni veya diğer tanımlanmış sorumluluklarını yerine getirme amacı dışında denetçiler, ne yazılı ne de sözlü olarak denetim sürecinde elde ettikleri bilgileri üçüncü şahıslara açıklamamalıdır.

## **BÖLÜM 5**

### **Yeterlik**

28. Görevlerini yetkin ve tarafsız biçimde ifa etmelerini sağlamak amacıyla denetçiler, her zaman profesyonelce davranmak ve çalışmalarını yürütürken üst düzey mesleki standartları uygulamakla yükümlüdür.

29. Denetçiler, yapmaya yetkin olmadıkları işleri üstlenmemelidir.

30. Denetçiler; geçerli denetim, muhasebe ve mali yönetim standartları, politikaları, prosedürleri ve uygulamalarını bilmeli ve takip etmelidir. Aynı şekilde denetlenen kuruluşun faaliyetlerini düzenleyen anayasal, yasal ve kurumsal ilke ve standartlara hakim olmalıdırlar.

### **Mesleki Gelişim**

31. Denetçiler; denetimin yürütülmesi ve gözetimi ve ilgili raporların hazırlanmasında gereken mesleki özeni göstermelidir.

32. Denetçiler, denetimlerinde mümkün olan en üst kalitede metot ve uygulamaları kullanmalıdır. Denetimlerin yürütülmesinde ve raporların çıkarılmasında denetçiler, temel önermelere ve genel kabul görmüş denetim standartlarına bağlı kalmakla yükümlüdür.

33. Denetçiler; mesleki sorumluluklarını yerine getirmek için gerekli becerileri, sürekli yenilemek ve geliştirmekle yükümlüdür.

### **Terimler Sözlüğü**

Bu Etik Kurallar belgesinde kullanılan terimler, INTOSAI Denetim Standartlarında kullanılan terimlerle aynı yorum veya tanıma sahiptir.



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## *Yüksek Denetim Kurumları İçin Kalite Kontrolü*

*Quality Control for SAs*



## 1- Giriş

Bu dokümanın amacı, YDK'lara tüm çalışma alanlarını kapsayan uygun bir kalite kontrol sistemi kurmaları ve bu sistemi sürdürmelerinde destek olmaktır. Bu doküman; görev, yetki ve şartlarına uygun ve kalite risklerine cevap verecek bir kalite kontrol sistemi kurmalarında YDK'lara yardımcı olmalıdır.

Tüm YDK'ların karşı karşıya olduğu temel zorluk, sürekli olarak yüksek kalitede denetim yapmak ve diğer çalışmalarını yürütmektir. YDK'ların yaptığı işin kalitesi, itibar ve güvenilirliklerini ve en nihayetinde görev ve yetkilerini yerine getirme kabiliyetlerini etkiler.

Bu rehberde ana hatlarıyla gösterildiği gibi, bir kalite kontrol sisteminin etkin olması için kalite kontrol sistemi; her YDK'nın stratejisi, kültürü ve politika ve prosedürlerinin bir parçası olmalıdır. Bu şekilde kalite, raporun hazırlanmasından sonra gelen ek bir prosedür olmaktan ziyade YDK'ların çalışmalarını yürütme ve raporlarını hazırlama süreçlerine entegre edilir.

Bu doküman, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI) çerçevesinin ayrılmaz bir parçasıdır. Bu ISSAI'de yer alan rehber bilgilerin, diğer ISSAI'lerle bağlantılı olarak kullanılması amaçlanmıştır.

Her YDK; kendi görev ve yetkisi, yapısı, riskleri ve yürüttüğü işin niteliğini dikkate alarak bu rehber bilgileri nasıl kullanacağına en iyi şekilde karar vermek için gerekli donanıma sahiptir.

## 2- ISSAI 40'ın Kapsamı

ISSAI 40, Uluslararası Kalite Kontrol Standardında (ISQC 1)<sup>1</sup> yer alan ve YDK'larca uygulanabilmesi için gerektiği şekilde uyarlanan temel ilkelere dayanır. ISQC-1, kamu sektörü denetim kuruluşlarına özgü bazı hususları içermesine ve birçok yönden YDK'lar için uygun olmasına rağmen temel ilkelerin, YDK'larca uygulanabilmelerini sağlamak amacıyla kısmen yorumlanması gerekir. ISSAI 40, YDK'ların bir profesyonel denetim ve güvence firmasının görev ve yetkilerinden daha kapsamlı olan görev ve yetkilerini yansıtır. ISSAI 40, görev, yetki ve koşullarına uygun olarak tüm çalışma alanlarında ISQC-1'in temel ilkelerini uygulamalarında YDK'lara destek olmak üzere rehberlik sağlar. Bu doküman, kamu sektörü ortamında yüksek kalitenin yakalanmasıyla ilgili kalite kontrol tedbirlerini ana hatlarıyla belirtir. ISSAI 40'ın genel amacı ve temel ilkeleri, ISQC-1'e uygun olmakla birlikte bu ISSAI'de yer alan gereklilikler YDK'lar için geçerli olmalarını sağlamak amacıyla uyarlanmıştır.

1 ISQC 1, Mali Tabloların Denetimi ve Gözden Geçirilmesi ile Diğer Güvence ve İlgili Hizmet Görevlerini Yürüten Firmalar için Kalite Kontrolü, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).

Dolayısıyla gereklilikler, ISQC-1'de yer alan gerekliliklerle birebir aynı değildir. ISQC-1'de yer alan temel ilkeleri kabul ederek ve bu ilkelerden yararlanarak ISSAI 40, YDK'larda kalite kontrolüne yönelik genel bir çerçeve oluşturur. Bu çerçeve, YDK'larca yürütülen çalışmaların tamamının (yani mali denetimler, uygunluk denetimleri, performans denetimleri ve bir YDK tarafından yürütülen diğer bütün çalışmaların) kalite kontrol sistemi için geçerli olacak şekilde tasarlanır.

ISSAI 40, YDK'lar genelinde işleyen denetim kalitesine yönelik kurumsal konulara odaklanır. ISSAI 40; münferit bir görev düzeyinde (örneğin münferit bir mali denetim, uygunluk denetimi, performans denetimi veya bir YDK tarafından yürütülen diğer tüm çalışmalarda) kalite kontrolüne yönelik olanlar dâhil diğer INTOSAI rehberlerini tamamlayan bir çerçeve de sunar.

Münferit bir görev düzeyindeki kalite kontrole ilişkin rehber bilgiler, şu dokümanlarda bulunabilir:

- ISSAI 1000 - 2999 (Mali Denetim Rehberleri);

[ISSAI 1000, ISSAI 1220 ve ISSAI 1620; mali denetimlerin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

- ISSAI 3000 - 3999 (Performans Denetimi Rehberleri);

[ISSAI 3100'ün 2.5 numaralı bölümü, performans denetimlerinin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

- ISSAI 4000 - 4999 (Uygunluk Denetimi Rehberleri).

[ISSAI 4100'ün 5.2 ve ISSAI 4200'ün 5.2 numaralı bölümü, uygunluk denetimlerinin kalite kontrolüne ilişkin rehberlik sunar].

Bir YDK, ISQC-1'e (ve ISA'lara) uyduğunu beyan etmek istiyorsa ISQC-1'in gerekliliklerini göz önünde bulundurmalıdır. ISA'ların uygulanmasına yönelik gereklilikler, Mali Denetim Rehberlerinde açıklanmıştır.

ISQC-1, aşağıdaki linkten elde edilebilir: [http://web.ifac.org/download/2009\\_Auditing\\_Handbook\\_A007\\_ISQC\\_1.pdf](http://web.ifac.org/download/2009_Auditing_Handbook_A007_ISQC_1.pdf)

ISQC-1'de kullanılan terimlerin bir kısmı, YDK'lar için yorumlanmalıdır. Bu yorumlara, bu dokümanın 7. bölümünde yer verilmektedir.



### 3- ISQC-1'e Genel Bakış

ISQC-1, firmanın mali tablo denetimi ve gözden geçirmesi ile diğer güvence ve ilgili hizmet görevlerinin kalite kontrol sistemine yönelik sorumluluklarını ele alır.

ISQC-1 şunu ortaya koyar: "firmanın amacı aşağıda belirtilen hususlara ilişkin makul güvence elde etmek üzere bir kalite kontrol sistemi kurmak ve devamlılığını sağlamaktır":

(a) firmanın ve personelinin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uyduğuna ve

(b) firma veya görev ortakları tarafından yayımlanan raporların mevcut şartlar altında uygun olduğuna

ISSAI 40'da yer alan çerçevenin, her YDK'nın görev ve yetkisi ve mevcut şartları ile bağlantılı olarak aynı amacı yerine getirmesi hedeflenmiştir.

### 4- Kalite Kontrol Sistemi Nedir?

ISSAI 40, ISQC-1'de genel hatlarıyla belirlenen kalite kontrol çerçevesine ait unsurlardan faydalanır. Ayrıca ISSAI 40, özellikle kamu sektörü denetim ortamında geçerli olan ve bir YDK'nın kalite kontrol sistemini etkileyen hususları göz önünde bulundurur. ISQC-1, bir kalite kontrol sisteminin unsurlarını şu şekilde belirler:

- (a) Firma içinde kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları,
- (b) İlgili etik gereklilikler,
- (c) Müşteri ilişkilerinin ve belli görevlerin kabulü ve devamlılığı,
- (d) İnsan kaynakları,
- (e) Görevin yerine getirilmesi ve
- (f) İzleme.

Yukarıdaki unsurlara ek olarak ISQC-1<sup>2</sup>, firmanın kalite kontrol politika ve prosedürlerinin belgelendirilmesi ve bunların firmanın personeline bildirilmesi gerektiğini belirtir.

---

2 ISQC-1, paragraf 11

ISQC-1’de yer alan bir kalite kontrol sisteminin unsurları, YDK’lar tarafından yürütülen (muhtemelen ISQC-1’in “görev” tanımından daha kapsamlı olan) çalışma alanlarının tamamında uygulanabilir. Bu nedenle YDK’lar, kalite kontrol sistemlerini tasarlarlarken ISQC-1’deki temel ilkeleri göz önünde bulundurmalıdır.

Temel bir amaç olarak her YDK, çalışmalarının kalitesine karşı riskleri dikkate almalı ve bu risklere yeterli karşılığı vermek üzere tasarlanmış bir kalite kontrol sistemi kurmalıdır. Kalite riskleri, her YDK’nın görev ve yetkisine, fonksiyonlarına ve içerisinde faaliyet gösterdiği koşullara ve ortama bağlıdır. Bu riskler, bir YDK’nın çalışmalarının birçok farklı yönünde ortaya çıkabilir. Örneğin kalite riskleri; mesleki yargının uygulanmasında, politika ve prosedürlerin tasarımı ve uygulanmasında veya YDK’ların çalışmalarının sonuçlarını iletmek için kullandıkları metotlarda ortaya çıkabilir.

Bir kalite kontrol sisteminin devamlılığının sağlanması, sürekli izleme ve sürekli gelişime dönük bir kararlılığın gösterilmesini gerektirir.

## 5- ISSAI 40’ın Yapısı

ISSAI 40’ın 6. bölümü, ISQC-1’de belirlenen her bir unsur için aynı olacak şekilde şöyle yapılandırılmıştır:

- ISQC-1’de yer alan temel ilke,
- YDK’lara uyarlanan temel ilke,
- YDK’lar için uygulama rehberi.

## 6- Bir YDK’nın Kalite Kontrol Sisteminin Çerçevesi

(a) 1. Unsur: YDK’da kaliteye yönelik liderlik sorumlulukları ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, görevlerin yerine getirilmesinde kalitenin esas olduğunu kabul eden bir kurum içi kültürün teşvik edilmesi için tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturur. Bu politika ve prosedürler, firmanın İcra Kurulu Baş- kanının (veya eşitinin) veya uygun olduğu hallerde firmanın ortaklarından müteşekkil yönetim kurulunun (veya eşitinin) firmanın kalite kontrol siste- minin üst düzey sorumluluğunu üstlenmesini gerekli kılar<sup>3</sup>”.

3 ISQC-1 paragraf 18.

## YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

*YDK, çalışmalarının tamamının yerine getirilmesinde kalitenin esas olduğunu kabul eden bir kurum içi kültürün teşvik edilmesi için tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu politika ve prosedürler, kalite kontrol sisteminin genel sorumluluğunu taşıyan YDK Başkanı tarafından belirlenmelidir.*

YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK Başkanı, YDK'nın görev ve yetkisine ve içinde bulunduğu koşullara bağlı olarak bir kişi veya grup olabilir.
- YDK Başkanı, YDK tarafından yürütülen tüm çalışmaların kalitesinin genel sorumluluğunu üstlenmelidir.<sup>4</sup>
- YDK Başkanı, kurumun kalite kontrol sistemini yönetme yetkisini bu rolü üstlenmek için yeterli ve uygun deneyime sahip kişi veya kişilere devredebilir.
- YDK'lar, kurum genelinde yüksek kaliteli işler itak diren ve ödüllendiren bir kültür oluşturmaya çabalamalıdır. Böyle bir kültürün oluşturulması için YDK Başkanı, ihale edilen işler dahil kurumun tüm işlerinin kalitesinin önemini vurgulayan doğru bir "üst yönetim yaklaşımı"<sup>5</sup> oluşturmalıdır. Bu kültür, ayrıca YDK idaresinin tüm kademelerinin kalitenin önemini vurgulayan net, tutarlı ve düzenli eylemlerine bağlıdır.
- Her YDK'nın stratejisi, işlerinin tamamında kalitenin yakalanmasını YDK'lar için kapsayıcı bir gereklilik olarak kabul etmelidir. Böylece siyasi, ekonomik veya diğer hususlar; yürütülen çalışmaların kalitesine gölge düşürmez.
- YDK'lar, kalite kontrol politika ve prosedürlerinin kurum personeline ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflara net biçimde bildirilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, kurumda kalite kontrol sisteminin devamlılığını sağlamak için yeterli kaynağın mevcut olmasını sağlamalıdır.

4 ISSAI 20, Saydamlık ve hesap verebilirlik ilkeleri, 5. İlkeye uygun.

5 Üst Yönetim Yaklaşımı ve Denetim Kalitesi – Uluslararası Denetçiler Komitesi, Firmalar Forumu, Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (Aralık 2007) – www.ifac.org.

### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

*YDK, tüm personel ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar dahil kurumun ilgili etik gerekliliklere uyduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturmalıdır.*

(b) 2. Unsur: İlgili Etik Gereklilikler ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, firmanın ve personelinin ilgili etik gerekliliklere uyduğuna ilişkin makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler oluşturur.”<sup>6</sup>

YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar, çalışmalarının yürütülmesinde ilgili etik gerekliliklere riayet edilmesinin önemini vurgulamalıdır.
- YDK personelinin tamamı ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar, uygun etik davranışlar sergilemelidir.
- YDK Başkanı ve kurumdaki kıdemli personel, uygun etik davranışa örnek teşkil etmelidir.
- İlgili etik gereklilikler, YDK'nın faaliyetlerini düzenleyen yasal ve düzenleyici çerçevede belirlenen tüm gereklilikleri içermelidir.
- YDK'lar için etik gereklilikler, görev ve yetkileri ile içinde bulunduğu mevcut koşullara ve mesleki personelin koşullarına uygun olarak INTOSAI etik kuralları (ISSAI 30) ve IFAC'in etik gerekliliklerini içerebilir veya bunlardan yararlanabilir.
- YDK'lar, ISSAI 30'da tanımlandığı şekliyle temel mesleki etik ilkelerini destekleyen politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. Bunlar:
  - o Dürüstlük,
  - o Bağımsızlık, tarafsızlık ve yansızlık,
  - o Mesleki gizlilik ve
  - o Yeterlik.

<sup>6</sup> ISQC-1, paragraf 20.

- YDK'lar, kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların uygun gizlilik anlaşmalarına tabi olmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, kurumun etik gerekliliklerine uyulduğunu teyit etmek amacıyla personelden yazılı beyan almayı dikkate almalıdır.
- YDK'lar, YDK Başkanını etik gereklilik ihlallerini zamanında bildirmek ve Başkanın bu gibi hususları çözmek üzere uygun adımı atmasına imkan tanımak için politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, YDK Başkanı, tüm personeli ve kurum için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların bağımsızlığını korumak için uygun politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır.
- (YDK'ların bağımsızlığına ilişkin daha fazla rehber bilgi için bkz. 'ISSAI 10 YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu' ve 'ISSAI 11 YDK'ların Bağımsızlığına İlişkin Rehber Bilgileri ve İyi Uygulamaları')
- YDK'lar, ilgili olduğu hallerde denetlenen kurumla yakınlık riskini azaltmak için kilit denetim personelinin rotasyonunun önemini pekiştiren politika ve prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. YDK'lar, yakınlık riskini azaltmak amacıyla diğer tedbirleri de dikkate alabilir.

(c) 3. Unsur: Kabul ve Devamlılık ISQC-1 Temel Prensibi:

"Firma, sadece aşağıdaki hallerde ilişkilere ve görevlere başlayacağı veya devam edeceğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış ve müşteri ilişkileri ve belli görevlerin kabulü ve devamlılığına yönelik politika ve prosedürler belirler:

- (a) görevi yapacak yeterlikte ve zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere gerekli olanaklara sahip olduğunda;
- (b) ilgili etik gerekliliklere riayet edebildiğinde ve
- (c) müşterinin dürüstlüğünü değerlendirdiği ve müşterinin dürüst olmadığı sonucuna varmasına neden olacak bilgiye sahip olmadığında".<sup>7</sup>

7 ISQC-1, paragraf 26.

### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

*YDK, sadece aşağıdaki hallerde denetimlerini ve diğer çalışmalarını yürüteceğine ilişkin makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirlemelidir:*

- (a) Görevi yapacak yeterlikte ve zaman ve kaynaklar dahil olmak üzere gerekli olanaklara sahip olduğunda;
- (b) İlgili etik gerekliliklere riayet edebildiğinde ve
- (c) Denetlenen kurumun dürüstlüğünü ve ortaya çıkan kalite risklerini nasıl ele alacağını değerlendirdiğinde.

*Politika ve prosedürler, YDK'larca yürütülen çalışmaların çeşitliliğini yansıtmalıdır. Çoğu durumda YDK'ların, yürüttüğü çalışmalar konusunda çok az takdir yetkisi vardır. YDK'lar, çalışmalarını üç ana kategoride yürütür:*

- Görev ve yetkilerinin ve yasaların gerektirdiği, seçme hakları olmaksızın yapmak zorunda oldukları işler;
- Görev ve yetkilerinin gerekli kıldığı ancak işin zamanlaması, kapsamı ve/veya niteliği hakkında takdir yetkisine sahip oldukları işler;
- Yapmayı seçebildikleri işler.

#### YDK'lar için uygulama rehberi

- Yürütülen bütün denetimler ve diğer çalışmalar için YDK'lar, işin yürütülmesinden kaynaklanan kalite risklerini değerlendirmek amacıyla sistemler kurmalıdır. Bunlar, değerlendirilecek işin türüne göre çeşitlilik gösterecektir.
- YDK'lar, genellikle kısıtlı kaynaklarla faaliyet gösterir. YDK'lar iş programlarını dikkate almalı ve çeşitli işleri istenen kalitede yapacak kaynağa sahip olup olmadıklarını değerlendirmelidir. Bunu başarmak için YDK'lar, kalitenin korunması gerekliliğini göz önünde bulunduracak şekilde çalışmalarını önceliklendiren bir sisteme sahip olmalıdır. Kaynaklar yeterli değilse ve bu durum kaliteye karşı risk teşkil ediyorsa YDK, YDK Başkanının ve uygun olduğu hallerde yasama organının veya bütçe otoritesinin dikkatinin kaynak eksikliğine çekilmesini sağlayacak prosedürlere sahip olmalıdır.
- YDK'lar, ISSAI 10'a göre bağımsızlıklarına karşı önemli bir risk olup olmadığını değerlendirmelidir. Böyle bir risk tespit edildiğinde YDK, bu riski nasıl ele alacağını belirlemeli ve belgelendirmeli;

bir onay sürecinin mevcut olmasını ve bu sürecin yeterli şekilde belgelendirilmesini sağlamalıdır.

- Denetlenen kurumun dürüstlüğü konusunda şüphe duyulursa YDK; personelin yeterliliği, kaynak düzeyi ve denetlenen kurumda ortaya çıkabilecek her türlü etik sorundan kaynaklanan riskleri göz önünde bulundurmalı ve ele almalıdır.
- YDK'lar, ihale edilenler dahil olmak üzere takdire bağlı işlerin kabulü ve devamlılığına yönelik prosedürleri değerlendirmelidir. YDK, çalışmayı yürütmeye karar verdiğinde bu kararın kurum içerisinde uygun kademede onaylanmasını ve ilgili risklerin değerlendirilerek yönetilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, risk yönetimi prosedürlerinin çalışmanın yürütülmesinden doğacak riskleri azaltacak yeterlilikte olmasını sağlamalıdır. Risklere verilecek yanıtlar şunları içerebilir:
  - o Yapılacak işin kapsamının dikkatlice belirlenmesi,
  - o Normalde olduğundan daha fazla kıdemli/deneyimli personelin görevlendirilmesi ve
  - o Rapor yayımlanmadan önce görevin kalite kontrolüne yönelik daha detaylı bir gözden geçirme yapılması.
- YDK'lar, normalde denetimi veya diğer çalışmalarını kabul etmemelerine yol açacak özel hususları raporlarında açıklamayı değerlendirebilir.

(d) 4. Unsur: İnsan Kaynakları

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma:

- (a) mesleki standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak görevleri yerine getirmesi ve
- (b) firmanın veya görev ortaklarının mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımlama imkanı vermesi için gerekli kabiliyet ve becerilere sahip, etik ilkelere bağlı yeterli sayıda personele sahip olduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler”.<sup>8</sup>

8 ISQC-1, paragraf 29.

### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

#### YDK:

- (a) İlgili standartlar ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak çalışmalarını yürütmek ve
- (b) YDK'ya mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımlama imkanı vermesi

*için gerekli kabiliyet ve becerilere sahip, etik ilkelere bağlı yeterli kaynağa (personel ve uygun olduğu hallerde YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm taraflar) sahip olduğuna dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler.*

#### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar, ister kendi personeli tarafından yapılsın isterse ihale edilsin çalışmalarının tamamını yürütecek gerekli beceri ve uzmanlığa sahip olmalarını temin etmek üzere çok sayıda farklı kaynaktan faydalanabilir.
- YDK'lar, yürüttükleri işlerin tamamına ait sorumlulukların net biçimde dağıtılmasını sağlamalıdır.
- YDK'lar, personelinin ve (yeminli muhasebecilik veya danışmanlık firması gibi) YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan diğer tarafların işi yapmak için gerekli tüm niteliklere sahip olduklarından emin olmalıdır.
- YDK'lar, kimi koşullarda personelin ve ilgili olduğu hallerde YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların YDK'nın gerekliliklerine ek olarak mesleki kuruluşların getirdiği gerekliliklere uymak gibi şahsi yükümlülükleri olabileceğini kabul etmelidir.
- YDK'lar, insan kaynaklarına ilişkin politika ve prosedürlerinde kaliteye ve YDK'nın etik ilkelerine bağlılığa, gerekli vurgunun yapılmasını temin etmelidir. İnsan kaynaklarına ilişkin bu politika ve prosedürler, şunları kapsar:
  - o İşe alma (ve işe alınan personelin nitelikleri),
  - o Performans değerlendirmesi,
  - o Mesleki gelişim,
  - o İmkânlar (gerekli kalite standardında görevleri yerine getirmek için yeterli süre dâhil),



- o Yeterlik (hem etik hem teknik yeterlik),
  - o Kariyer gelişimi,
  - o Terfi,
  - o Tazminat ve
  - o Personel ihtiyacının tahmini.
- YDK'lar, çalışanların mesleki gelişimini teşvik etmek ve personelin meslekteki güncel gelişmeler konusunda eğitim almalarını temin etmek amacıyla tüm çalışanlar için öğrenme ve eğitimi teşvik etmelidir.
  - YDK'lar, personelin ve YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların YDK'nın faaliyet gösterdiği kamu sektörü ortamına ilişkin uygun bir kavrayışa sahip olduklarından ve yapmaları gereken işe hakim olduklarından emin olmalıdır.
  - YDK'lar; kalitenin ve YDK'nın etik ilkelerinin, personelin ve YDK için iş yapmak üzere sözleşme yapılan tüm tarafların performans değerlendirmelerinde temel faktörler olmasını sağlamalıdır.

(e) 5. Unsur: Denetim ve diğer çalışmaların yürütülmesi

ISQC-1 Temel İlke:

“Firma, görevlerin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olduğuna ve firmanın veya görev ortağının mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımladığına dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirler. Bu politika ve prosedürler, şunları kapsar:

- a) Görev yerine getirilirken kalitede tutarlılığın teşvik edilmesine ilişkin hususlar,
- b) Gözetim sorumlulukları ve
- c) Gözden geçirme sorumlulukları.<sup>9</sup>

9 ISQC-1, paragraf 32.

### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

*YDK, denetimlerinin ve diğer çalışmalarının ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütüldüğüne ve mevcut şartlar altında uygun raporlar yayımladığına dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış politika ve prosedürler belirlemelidir. Bu politika ve prosedürler, şunları kapsamalıdır:*

- a) Yapılan işin kalitesinde tutarlılığın teşvik edilmesine ilişkin hususlar,
- b) Gözetim sorumlulukları ve
- c) Gözden geçirme sorumlulukları.

#### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar; ihale edilen işler dahil olmak üzere YDK'nın sorumluluğunda olan çalışmaların tamamının yürütülmesi için denetim metodolojileri gibi uygun politika, prosedür ve araçların mevcut olmasını sağlamalıdır. YDK'lar; yüksek kaliteyi teşvik eden, düşük kaliteyi önleyen veya engelleyen politika ve prosedürler oluşturmalıdır. Bu; mesleki yargının uygun şekilde kullanılmasını teşvik eden ve kalite iyileştirmelerini destekleyen motive edici bir ortam oluşturulmasını içerir. Yapılan bütün işler, kaliteye katkıda bulunmanın ve eğitim ve kişisel gelişimin teşvik edilmesinin bir yolu olarak gözden geçirmeye tabi tutulmalıdır.
- Zor veya tartışmalı konular ortaya çıktığında YDK'lar, bu gibi konuları ele almak üzere (teknik uzmanlar gibi) uygun kaynakların kullanılmasını temin etmelidir.
- YDK'lar, yürütülen bütün işlerde geçerli standartların izlendiğinden emin olmalıdır. Standarttaki bir gerekliliğe riayet edilmemesi halinde YDK'lar, bunun nedenlerinin uygun şekilde belgelendirilmesi ve onaylanmasını sağlamalıdır.<sup>10</sup>
- YDK'lar, kurum içerisindeki her türlü fikir ayrılığının açık biçimde belgelendirilmesini ve YDK tarafından rapor yayımlanmadan önce çözümlenmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, (mali denetimler, performans denetimleri ve uygunluk denetimleri dahil olmak üzere) yürütülen bütün çalışmalar için (gözetim ve gözden geçirme sorumlulukları ve görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeler gibi) uygun kalite kontrol politika ve prosedürlerinin mevcut olmasını temin etmelidir. YDK'lar, görevin kalite kontrolüne ilişkin yapılan gözden geçirmenin kendi çalışmaları açısından önemini

<sup>10</sup> ISSAI 20'nin 3. ilkesine uygun

kabul etmelidir ve bir görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirme yapıldığında ortaya çıkan sorunlar, YDK tarafından rapor yayımlanmadan önce çözüme kavuşturulmalıdır.

- YDK'lar, rapor yayımlama yetkisi verilmesine yönelik prosedürlerin mevcut olmasını sağlamalıdır. YDK'ların bazı işleri, rapor yayımlanmadan önce kapsamlı bir kalite kontrol gerektiren yüksek seviyede karmaşıklığa ve öneme sahip olabilir.
- YDK'lar, (yargısal göreve sahip YDK'larda olduğu gibi) kanıt kurallarına ilişkin özel prosedürlere tabiyse bu prosedürlerin tutarlı olarak izlendiğinden emin olmalıdır.
- Zamanında sunulmaması halinde YDK'ların çalışmalarının katacağı değer azalacağına bilincinde olarak YDK'lar, denetim ve diğer çalışmalarının zamanında tamamlanmasını amaçlamalıdır.
- YDK'lar, (denetim çalışma kâğıtları gibi) yapılan tüm işlerin zamanında belgelendirilmesini temin etmelidir.
- YDK'lar, işin YDK personeli tarafından yapıp yapılmadığına veya ihale edilip edilmediğine bakılmaksızın (denetim çalışma kâğıtları gibi) tüm belgelerin YDK'nın mülkiyetinde olmasını sağlamalıdır.
- Bir raporun YDK tarafından kamuoyuna açıklanıp açıklanmadığına bakılmaksızın YDK'lar, çalışmalarından doğrudan etkilenen tarafların çalışma tamamlanmadan önce yorum yapma olanağına sahip olmalarını sağlayarak elde edilen bulguların teyit edilmesine yönelik uygun prosedürlerin izlendiğinden emin olmalıdır.
- YDK'lar; kanun, yönetmelik, mesleki standartlar ve rehberlerde belirtilen süreler boyunca tüm belgelerin muhafaza edilmesini sağlamalıdır.
- YDK'lar, dokümanların gizliliği ile saydamlık ve hesap verme sorumluluğu ihtiyacı arasında bir denge kurmalıdır. YDK'lar, kendi yetki alanlarındaki mevzuata uygun bilgi taleplerini ele almak üzere saydam prosedürler oluşturmalıdır.

#### 6. Unsur: İzleme ISQC-1 Temel İlke:

"Firma, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili ve yeterli olduğuna ve etkin biçimde işlediğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış bir izleme süreci oluşturur. Bu süreç:

- a) Belirli aralıklarla her görev ortağının tamamladığı en az bir görevin incelenmesi dahil firmanın kalite kontrol sisteminin sürekli olarak ele alınması ve değerlendirilmesini kapsar.
- b) İzleme sürecinin sorumluluğunun bir ortağa veya ortaklara ya da firma içinden bu sorumluluğu yerine getirmek için yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip diğer kişilere verilmesini gerektirir.
- c) Görevi yürütenlerin veya görevin kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeleri yapanların, görevlerin incelenmesi sürecine dahil edilmemesini gerekli kılar.<sup>11</sup>

### YDK'lara Uyarlanan Temel İlke

*YDK, kalite kontrol sistemine ilişkin politika ve prosedürlerin ilgili ve yeterli olduğuna ve etkin biçimde işlediğine dair makul güvence elde etmek üzere tasarlanmış bir izleme süreci oluşturmalıdır. Bu izleme süreci:*

- a) YDK tarafından yürütülen farklı türden çalışmaların arasından tamamlanmış işlerden oluşan bir örneklemin gözden geçirilmesi dahil YDK'nın kalite kontrol sisteminin sürekli olarak ele alınması ve değerlendirilmesini içermelidir.
- b) İzleme sürecinin sorumluluğunun bu sorumluluğu yerine getirmek için YDK'da yeterli ve uygun tecrübe ve yetkiye sahip bir kişiye veya kişilere verilmesini gerekli kılmalıdır.
- c) Gözden geçirmeyi yapanların bağımsız (yani çalışmaya veya çalışmanın kalite kontrolüne yönelik gözden geçirmeye katılmamış) olmalarını gerekli kılmalıdır.

### YDK'lar için uygulama rehberi

- YDK'lar; kurum içindeki farklı kontrollere yönelik (çalışmanın yürütülmesine katılmamış personelden faydalanılarak) bağımsız gözden geçirmelerin, kalite kontrol sistemlerinde yer almasını temin etmelidir.
- İş ihale edilmişse YDK'lar, ihalenin verildiği firmaların etkin kalite kontrol sistemlerine sahip olduğuna dair teyit talep etmelidir.
- YDK'lar; gereğini yapabilmesine imkan vermek amacıyla kalite kontrol sisteminin izlenmesinden elde edilen sonuçların YDK Başkanına zamanında raporlanmasını sağlamalıdır.

11 ISQC-1, paragraf 48.

- Uygun olduğu hallerde YDK'lar, kalite kontrol sisteminin tamamının bağımsız gözden geçirmesini yürütmek üzere başka bir YDK'yı (örneğin bir meslektaş değerlendirmesi şeklinde) veya uygun bir kuruluşu işin içine dahil etmeyi değerlendirmelidir.<sup>12</sup>
- Uygun olduğu hallerde YDK'lar, çalışmalarının kalitesini izlemeye yönelik diğer yöntemleri değerlendirebilir. Bu yöntemler, aşağıdakilerle sınırlı olmamak kaydıyla şunları içerebilir:
  - o Bağımsız akademik gözden geçirme;
  - o Paydaş anketleri;
  - o Tavsiyelerin izlenmesine yönelik gözden geçirmeler veya
  - o Denetlenen kurumlardan alınan geri bildirimler (örneğin müşteri anketleri).
- YDK'lar, yürüttükleri çalışmaların kalitesi hakkındaki şikâyet veya iddiaları değerlendirmeye yönelik prosedürlere sahip olmalıdır.
- YDK'lar, izleme raporlarının kamuoyuna duyurulması veya yürüttükleri çalışmalarla ilgili halktan gelen şikâyet veya iddialara cevap vermek için herhangi bir yasal veya diğer gerekliliğin olup olmadığını değerlendirmelidir.

## 7- Terimlerin Yorumlanması

Bir YDK, ISQC-1'e (ve ISA'lara) uyduğunu beyan etmek istiyorsa ISQC-1'de yer alan gereklilikleri göz önünde bulundurmalıdır. ISQC-1, çok sayıda farklı terimin tanımlarını içerir. ISQC-1'de kullanılan aşağıdaki terimler, ISSAI 40'ın uygulanmasında şöyle anlaşılabilir:

Firma "Firma" terimi, bir bütün olarak YDK'yı ifade eder. YDK Başkanı; denetimleri veya diğer çalışmaları yürütmek üzere bir çalışanı, yeminli muhasebeciyi veya denetim ortaklığını veya uygun niteliklere sahip başka birini görevlendirirse "firma" terimi; bir bütün olarak YDK Başkanı, denetimleri veya diğer çalışmaları yürütmek üzere görevlendirilen kişiyi ve mümkün olduğu hallerde görevlendirilen kişinin ortağı, üyesi veya çalışanı olduğu firmayı ifade eder.

Görev "Görev" terimi, (her YDK'nın ilgili yetki alanı kapsamında yürüttüğü mali denetim gibi) YDK'nın fonksiyonları yerine getirilirken yürütülen işleri ifade eder.

12 ISSAI 20'nin 9. ilkesine uygun.

### Görev Ortağı

“Görev ortağı” terimi; YDK'nın politika ve prosedürlerine uygun olarak yürütülen çalışmadan ve YDK Başkanı adına yayımlanan rapordan sorumlu olan çalışan, yeminli muhasebeci veya uygun niteliklere sahip diğer kişileri ifade eder.

Müşteri “Müşteri” terimi, YDK tarafından yapılan denetim ve diğer çalışmalara tabi olan (denetlenen organizasyonlar gibi) kamu kurumu veya kurumlarını ifade eder.

Bu ISSAI'de sunulan rehber bilgiler, yukarıda verilen terimlere uygundur.

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## **Mali Denetim Rehberi**

***Kamu Sektörü  
Denetiminin Temel  
Prensipleri***

## **Financial Audit Guideline**

***Fundamental Principles in  
Public - Sector Auditing***





## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), Yüksek Denetim Kurumlarınca (YDK) bağımsız ve etkin denetimlerin yürütülmesini teşvik etmeyi amaçlar.
2. ISSAI'ler, organizasyonel yani YDK düzeyinde kamu sektörü denetimine ilişkin gereklilikleri içerir. Münferit denetimler düzeyinde ise ISSAI'ler, INTOSAI üyelerini kendi mesleki yaklaşımlarını görev ve yetkilerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri hususunda desteklemeyi amaçlar.
3. INTOSAI'nin Mesleki Standartlar Çerçevesi, dört düzeydir. 1. Düzey, Çerçevenin kurucu ilkelerini içerir. 2. Düzey (10-99 arası ISSAI'ler); YDK'ların, YDK denetimlerinin tamamıyla ilgili olan bağımsızlık, saydamlık ve hesap verme sorumluluğu, etik kurallar ve kalite kontrolünü içeren organizasyonel hususlar açısından uygun şekilde faaliyet göstermesi ve profesyonelce yönetimi için ön şartları ortaya koyar. Çerçevenin 3. ve 4. Düzeyleri ise münferit denetimlerin yürütülmesi hususunu ele alır ve kamu kurumlarının etkin ve bağımsız denetimine dayanak teşkil eden genel kabul görmüş mesleki ilkeleri içerir.
4. 3.Düzey Temel Denetim Prensipleri (100-999 arası ISSAI'ler), Lima Deklarasyonu başlıklı 1 ve 2. Düzey ISSAI'lerden faydalanarak bunların ayrıntılarına iner ve kamu sektörü denetimini tanımlayan geçerli bir uluslararası referans çerçevesi sağlar.
5. 4.Düzey standartlar; Temel Denetim Prensiplerini, denetimin yürütülmesinde günlük bazda kullanılabilir ve ulusal denetim standartlarının geliştirilmemiş olduğu hallerde denetim standartları olarak kullanılabilir daha spesifik ve detaylı operasyonel rehberlere dönüştürür. Bu düzey; mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimine yönelik gereklilikleri belirleyen Genel Denetim Standartlarını (1000-4999 arası ISSAI'ler) kapsar.
6. ISSAI100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, hakkında detaylı bilgi sağlar:
  - ISSAI'lerin amacı ve yetki alanı,
  - Kamu sektörü denetiminin çerçevesi,
  - Kamu sektörü denetiminin unsurları,
  - Kamu sektörü denetiminde uygulanacak prensipler.

## ISSAI'LERİN AMACI VE YETKİSİ

7. ISSAI 100, şekline veya bağlamına bakılmaksızın tüm kamu sektörü denetim görevleri için geçerli temel prensipleri belirler. ISSAI 200, 300 ve 400; sırasıyla mali denetim, performans denetimi ve uygunluk denetimi bağlamında uygulanacak prensiplerden faydalanarak bunları daha da geliştirir. Söz konusu standartlar, ISSAI 100'de belirlenen prensiplerle bağlantılı olarak uygulanmalıdır. İlkeler hiçbir şekilde ulusal kanun, yönetmelik veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz veya YDK'ların mevcut ISSAI'lerin kapsamadığı soruşturma, gözden geçirme veya diğer görevleri yürütmesini engellemez.
8. Temel Denetim Prensipleri, ISSAI Çerçevesinin 4. Düzeyinde yer alan Genel Denetim Standartlarının özünü teşkil eder. Bu prensipler, geçerli standartların belirlenmesinde aşağıda yer alan üç biçimde kullanılabilir:
  - YDK'larca standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
  - Tutarlı ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
  - Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.

YDK'lar; tek bir standart belirleyici doküman, birden fazla standart dokümandan oluşan bir seri veya standart belirleyici dokümanlarla diğer geçerli dokümanlardan oluşan bir kombinasyon oluşturmayı tercih edebilir.

YDK'lar, denetimlerini yürütürken hangi standartları uyguladığını bildirmelidir ve YDK raporlarının kullanıcıları bu bildirimle erişebilmelidir. Standartların birlikte ele alınan birkaç kaynağı temel aldığı hallerde bu durum da ifade edilmelidir. Her ne kadar YDK'ların bu gibi bildirimleri denetim raporlarının bir parçası olarak yapmaları teşvik edilse de daha genel bir bildirim şekli de kullanılabilir.

9. Geliştirdiği veya kabul ettiği standartların ilgili tüm prensiplere uygun olması halinde YDK, bu standartların Temel Denetim Prensiplerini esas aldığı veya bunlarla tutarlı olduğunu bildirebilir.

Denetim raporları, kullanılan standartların yürütülen denetimle ilgili belli bir ISSAI'yi veya ISSAI'leri temel aldığı veya bunlarla tutarlı olduğuna dair bir atıf içerebilir. Atıfta bulunulurken aşağıdaki ifade kullanılabilir:

... Denetimimizi Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim Prensiplerini (100-999 arası standartlar) esas alan (veya bunlarla tutarlı) standartlara uygun olarak yürüttük.

Temel Denetim Prensiplerini esas alan denetim standartlarının uygun şekilde benimsenmesi veya geliştirilmesi için prensiplerin yer aldığı metinlerin tamamının anlaşılması gerekir. Bunun için Genel Denetim standartlarında yer alan rehber bilgilere başvurulması faydalı olabilir.

10. YDK'lar, Genel Denetim standartlarını geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. Bu gibi hallerde denetçiler, denetime ilişkin tüm ISSAI'lere riayet etmelidir. Uygulanan ISSAI'lere aşağıdaki gibi atıf yapılabilir:

...Denetimimizi (veya denetimlerimizi) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.

Saydamlığı artırılması bakımından yukarıdaki ifadede denetçinin ilgili olduğunu düşündüğü ve uygulanan ISSAI veya ISSAI'ler de belirtilebilir. Bunun için aşağıda yer alan ifade eklenebilir:

Denetim [denetimler], ISSAI XXX'i [ISSAI veya ISSAI'lerin numarası ve başlığı] temel alır.

11. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartları (ISA'lar), mali denetim standartlarına (1000-2999 arası ISSAI'ler) dâhil edilmiştir. Dolayısıyla mali denetimlerde ISSAI'lere veya ISA'lara atıf yapılabilir. ISSAI'ler, kamu sektörüne yönelik ek rehber bilgi (Uygulama Notu) sağlar. Ancak mali denetimlerde denetçilere yönelik gereklilikler aynıdır. ISA'lar, birbirinden ayrılmaz bir standart setinden oluşur ve bunların eklendiği ISSAI'lere münferit olarak atıf yapılamaz. ISSAI'ler veya ISA'ların YDK'nın mali denetim standartları olarak benimsenmiş olması halinde denetçi raporu bu standartlara atıf yapmalıdır. Bu husus, diğer denetim türleriyle bir arada yürütülen mali denetimler için de aynı ölçüde geçerlidir.
12. Denetimler, herhangi bir çelişkiye sebebiyet vermemesi kaydıyla hem Genel Denetim Rehberlerine hem de diğer kaynaklardan elde edilen standartlara uygun olarak yürütülebilir. Bu gibi hallerde söz konusu standartlara ve ISSAI'lere atıfta bulunulmalıdır.

## KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ

### *Görev ve Yetki*

13. YDK; kamu sektörü denetim fonksiyonunu, görevlerinin ifasında kendisine yeterli bağımsızlık ve takdir yetkisi sağlayan özel anayasal bir düzenleme çerçevesinde, sorumluluk, görev ve yetkisine uygun olarak yürütecektir. YDK'nın görev ve yetkisi, kamu sektörü denetimi alanındaki genel sorumluluklarını tanımlayabilir ve yürütülecek denetimlere ve diğer görevlere ilişkin ek düzenlemeler getirebilir.
14. YDK'lara, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynak ve varlıklarının uygun şekilde kullanılmasına ilişkin her türlü konuda çok sayıda farklı görevi yürütme yetkisi verilebilir. Bu görevlerin kapsamı veya şekliyle buna ilişkin raporlama, ilgili YDK'nın mevzuatta düzenlenen görev ve yetkisine bağlı olarak çeşitlilik gösterebilir.
15. Bazı ülkelerde YDK, hâkimlerden oluşan bir mahkeme modelindedir ve kendisine hesap vermek zorunda olan devlet muhasebecileri ve diğer kamu görevlileri üzerinde yetki sahibidir. Bu yargısal yetkiyle kamu sektörü denetimine özgü nitelikler arasında önemli bir ilişki bulunur. Yargısal yetki, YDK'nın kamu kaynaklarının idaresinden sorumlu olanlar her kimse bu kişilerin sorumlu tutulması ve bu bağlamda YDK'nın yargı yetkisine tabi olmasını sağlamasını gerekli kılar.
16. YDK, görev ve yetkisinin öngördüğü gereklilikleri ve diğer yasal gereklilikleri yerine getirmek için stratejik kararlar alabilir. Bu kararlar; hangi denetim standartlarının geçerli olacağı, hangi görevlerin yürütüleceği ve bunların nasıl önceliklendirileceği hususlarını içerebilir.

### *Kamu Sektörü Denetimi ve Amaçları*

17. Kamu sektörü denetim ortamı; merkezi yönetimlerin ve diğer kamu kurumlarının vergilendirme ve diğer kaynaklardan elde edilen kaynakları, vatandaşlara ve diğer alıcılara hizmet sunmada kullanma sorumluluğunu yerine getirdiği ortamdır. Bu kuruluşlar, vatandaşlar dâhil olmak üzere hem kaynakları sağlayanlara hem de kaynakların kullanılması yoluyla sunulan hizmetlere ihtiyaç duyanlara karşı yönetim, performans ve kaynak kullanımından sorumludur. Kamu sektörü denetimi, uygun koşulların yaratılmasına ve kamu kurumları ve çalışanlarının fonksiyonlarını etkin, verimli ve etik biçimde ve geçerli kanun ve düzenlemelere uygun olarak yürütmesi beklentisini güçlendirmeye yardımcı olur.

18. Genelde kamu sektörü denetimi, bilgilerin veya fiili koşulların belirlenen kriterlere uygun olup olmadığının tespit edilmesi için kanıtların tarafsız şekilde elde edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreç olarak tanımlanabilir. Kamu sektörü denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarının politika, program veya faaliyetlerinin yönetimi ve performansı hakkında yasama ve diğer gözetim organları, yönetimden sorumlu olanlar ve halka bilgi verilmesi ve bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler sağlaması açısından önemlidir.
19. YDK'lar; kendi ulusal demokratik sistemleri ve yönetim mekanizmalarının önemli bir saçı ayağı olarak bu amaca hizmet eder ve saydamlık, hesap verme sorumluluğu, yönetim ve performans ilkelerini vurgulamak suretiyle kamu yönetimini iyileştirmede önemli bir rol oynar. ISSAI 20 – Saydamlık ve Hesap Verme Sorumluluğu İlkeleri, bu konuya ilişkin rehber bilgiler içerir.
20. Tüm kamu sektörü denetimleri, yürütölmekte olan denetimin türüne bağılı olarak farklılık arz edebilen amaçların tespitiyle başlar. Ancak kamu sektörü denetimlerinin tamamı, aşağıdaki hususları sağlamak suretiyle iyi yönetime katkıda bulunur:
- Hedeflenen kullanıcılara kamu kurumlarına ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtına dayalı, bağımsız, tarafsız ve güvenilir bilgi, sonuç veya görüşlerin sağlanması.
  - Hesap verme sorumluluğu ve saydamlığın artırılması, sürekli gelişim ve kamu kaynakları ve varlıkların uygun kullanımı ve kamu yönetiminin performansına olan sürekli güvenin teşvik edilmesi.
  - Kamu kurum ve kuruluşları üzerinde izleme ve düzeltici fonksiyonları yerine getiren kuruluşların ve kamunun finanse ettiği faaliyetlerin yönetiminde sorumlu olanların anayasal düzenleme içindeki etkinliğinin artırılması.
  - Gelişime yönelik bilgi birikimi, kapsamlı analiz ve sağlam temellere dayalı tavsiyeler sunarak değişim için teşvik yaratılması.
21. Genel olarak kamu sektörü denetimleri, üç temel denetim türü arasında bir veya daha fazla türe ayrılabilir: mali tablo denetimi, yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi ve performans denetimi. Her denetimin amacı, hangi standartların geçerli olacağını belirleyecektir.

### ***Kamu Sektörü Denetiminin Türleri***

22. Kamu sektörü denetiminin üç temel türü, şu şekilde tanımlanır:

Mali denetim: bir kuruluşa ait mali bilgilerin, geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun olarak sunulup sunulmadığının tespiti üzerinde yoğunlaşır. Bu tespit, mali bilgilerin hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hususunda denetçinin görüş vermesini sağlayan yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilerek yapılır.

Performans denetimi: girişim, program ve kuruluşların ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerine uygun olarak faaliyet gösterip göstermediği ve iyileştirme yapılabilecek alanların bulunup bulunmadığı üzerinde durur. Performans uygun kriterlere göre incelenir ve bu kriterlerden sapma nedenleri veya diğer sorunlar analiz edilir. Amaç, temel denetim sorularının cevaplandırılması ve iyileştirmeye yönelik tavsiyelerin verilmesidir.

Uygunluk denetimi: belli bir konunun kriter olarak belirlenen geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı hususu üzerinde durur. Uygunluk denetimi; faaliyet, mali işlem ve bilgilerin denetlenen kuruluşu düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere tüm önemli yönleriyle uygun olup olmadığı değerlendirilerek yürütülür. Söz konusu yasal ve idari düzenlemeler; kurallar, kanun ve yönetmelikler, bütçe kararları, politikalar, yerleşik kaideler, sağlıklı kamu mali yönetimine ve kamu çalışanlarına ait davranışlara ilişkin üzerinde uzlaşmış şartlar veya genel ilkeleri içerebilir.

23. YDK'lar, idare ve yönetimden sorumlu olanların sorumlulukları ve kamu kaynaklarının uygun kullanımına ilişkin her konuda denetim veya diğer görevlerini yürütebilir. Bug görevler; kuruluşun hizmet sunumu faaliyetlerinin niceliksel çıktı ve sonuçlarına ilişkin raporlama, sürdürülebilirlik raporları, gelecekteki kaynak ihtiyaçları, iç kontrol standartlarına uyum, projelerin gerçek zamanlı denetim veya diğer konuları kapsayabilir. Buna ilaveten YDK'lar; mali unsurlar ile performans ve/veya uygunluğa ilişkin unsurları içeren bütünlük denetimleri yürütebilir.

### **KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN UNSURLARI**

24. Kamu sektörü denetimi, kamu yönetimi için vazgeçilmezdir çünkü kamu kaynaklarının yönetimi, güven esasına dayanır. İdarenin kamu kaynaklarını hedeflenen amaçlara uygun kullanma sorumluluğu, kamu adına hareket eden bir kuruluş veya kişiye verilmiştir. Kamu sektörü denetimi, kabul edilen standartlar veya iyi yönetim ilkelerinden sapmalarla ilgili bağımsız ve tarafsız değerlendirmeler ve bilgi sağlamak suretiyle hedef kullanıcıların güvenini artırır.

Kamu sektörü denetimlerinin tamamı, aynı temel unsurlara sahiptir. Bunlar; denetçi, sorumlu taraf, hedef kullanıcılar (yani denetimdeki üç taraf), konunun değerlendirilmesine yönelik kriterler ve bunun sonucunda elde edilen konuya ilişkin bilgilerdir. Bunlar, iki farklı denetim görevi olarak sınıflandırılabilir: tasdik görevleri ve doğrudan raporlama görevleri.

### ***Denetimin Üç Tarafı***

25. Kamu sektörü denetimleri, en az üç farklı tarafı içerir: denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Bu taraflar arasındaki ilişki, her denetim türüne yönelik spesifik anayasal düzenlemeler bağlamında değerlendirilmelidir.
- Denetçi: Kamu sektörü denetiminde denetçinin rolü, YDK Başkanı ve denetimlerin yürütülmesi görevinin verildiği şahıslar tarafından gerçekleştirilir. Kamu sektörü denetimine ilişkin genel sorumluluk, YDK'nın görev ve yetkisinde tanımlandığı şekliyle kalır.
  - Sorumlu taraf: Kamu sektörü denetiminde ilgili sorumluluklar, anayasal veya yasal düzenlemelerle belirlenir. Sorumlu taraflar; birey veya organizasyon olabilir ve konuya ilişkin bilgiden, konunun yönetiminden veya tavsiyelerin ele alınmasından sorumlu olabilir.
  - Hedef kullanıcılar: Denetçinin denetçi raporunu hazırladığı bireyler, organizasyonlar veya bunlara ilişkin sınıflardır. Hedef kullanıcılar, yasama veya gözetim organı, yönetimden sorumlu olanlar veya halk olabilir.

### ***Konu, Kriterler ve Konu Bilgisi***

26. Konu; belli kriterlere göre ölçülen veya değerlendirilen bilgi, durum veya faaliyettir. Denetim amacına bağlı olarak birçok şekil alabilir ve farklı niteliklere sahip olabilir. Uygun bir konu, tanımlanabilir ve kriterlere göre tutarlı biçimde değerlendirilebilir veya ölçülebilir. Öyle ki denetim görüşü veya sonucunu desteklemek üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı toplanmasına yönelik prosedürlere tabi tutulabilir.
27. Kriterler, konunun değerlendirilmesi için kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Her denetim, ilgili denetimin koşullarına uygun kriterlere sahip olmalıdır. Kriterlerin uygunluğunu tespit ederken denetçi; hedef kullanıcılar için bunların ilgililik, anlaşılabilirlik, tamlık, güvenilirlik ve nesnellliğini (tarafsızlık, genel kabul edilebilirlik ve benzer denetimlerde kullanılan kriterlerle karşılaştırılabilirliğini) değerlendirir. Kullanılan kriterler, denetimin amaçları ve türü gibi çeşitli faktörlere bağlı olabilir. Kriterler, spesifik veya genel olabilir ve kanunlar, düzenlemeler, standartlar, sağlıklı ilkeler ve iyi uygulamalar dâhil çeşitli kaynaklardan elde edilebilir.

Konunun nasıl değerlendirildiği veya ölçüldüğünü anlamaları bakımından hedef kullanıcıların söz konusu kriterlere erişimi sağlanmalıdır.

28. Konu bilgisi, konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesiyle elde edilen sonuçtur. Denetim amacına ve kapsamına bağlı olarak birçok şekil alabilir ve farklı niteliklere sahip olabilir.

### **Görev Türleri**

29. İki tür görev vardır:

- Tasdik görevlerinde sorumlu taraf, kriterlere göre konuyu ölçer ve daha sonra denetçinin sonuç açıklarken makul bir temel sağlamak üzere hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayacağı konu bilgisini sunar.
- Doğrudan raporlama görevlerinde konuyu kriterlere göre ölçen veya değerlendiren denetçidir. Denetçi, risk ve önemliliği göz önünde bulundurarak konu ve kriterleri seçer. Konunun kriterlere göre ölçülmesiyle elde edilen netice; bulgu, sonuç, tavsiye veya görüş formatında denetim raporunda sunulur. Konu denetimi aynı zamanda yeni bilgi, analiz veya öngörüler sağlayabilir.

30. Mali denetim, sorumlu taraflarca sunulan mali bilgilere dayandığından her zaman tasdik görevidir. Performans denetimi, genelde doğrudan raporlama görevidir. Uygunluk denetimi ise ya tasdik görevi veya doğrudan raporlama görevi veya her ikisi birden olabilir. Aşağıdakiler, ISSAI'lerin kapsamında yer alan üç denetim türünde konu veya konu bilgisini teşkil eder:

- Mali denetim: Mali denetimin konusu; mali tablolarda muhasebeleştirilen, ölçülen ve sunulan mali durum, performans, nakit akışı veya diğer unsurlardır. Konu bilgisi, mali tablolardır.
- Performans denetimi: Performans denetiminin konusu, denetimin amaçları ve denetim sorularıyla tanımlanır. Konu; spesifik programlar, kuruluşlar, fonlar veya (çıkıtları, sonuçları ve etkileriyle birlikte) belli faaliyetler, (neden ve sonuçlar dâhil) mevcut durumlar olabildiği gibi bu unsurlara ilişkin mali veya mali olmayan bilgiler de olabilir. Denetçi, belirlenmiş kriterlerin ne ölçüde karşılandığını veya karşılanmadığını tespit etmek için konuyu ölçer veya değerlendirir.



- Uygunluk denetimi: Uygunluk denetiminin konusu, denetimin kapsamıyla belirlenir. Faaliyetler, mali işlem veya bilgiler uygunluk denetiminin konusu olabilir. Uygunluğa ilişkin tasdik görevlerinde konu bilgisi olarak, belirlenmiş ve standart hale gelmiş raporlama çerçevesi uyarınca hazırlanan bir uygunluk bildirimine odaklanması daha uygun olabilir.

### ***Kamu Sektörü Denetiminde Güven ve Güvence***

#### Güven ve Güvence İhtiyacı

31. Hedef kullanıcılar, karar alırken temel aldıkları bilginin güvenilirlik ve ilgililiği konusunda güven duymak isteyecektir. Dolayısıyla denetimler, yeterli ve uygun kanıta dayalı bilgi sağlar. Denetçiler, uygun olmayan sonuçlara varma riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler uygulamalıdır. Hedef kullanıcılara sağlanabilecek güvence düzeyi, şeffaf şekilde bildirilmelidir. Ancak yapısal kısıtlamalar nedeniyle denetimler hiç bir surette mutlak güvence sağlayamaz.

#### Güvence Sağlama Biçimleri

32. Güvence, denetime ve kullanıcıların ihtiyacına bağlı olarak iki şekilde bildirilebilir:
- Güvence düzeyini açıkça ileten görüşler ve sonuçlar aracılığıyla. Tüm tasdik görevleri ve bazı doğrudan raporlama görevleri için geçerlidir.
  - Başka şekillerde. Kimi doğrudan raporlama görevlerinde denetçi, konuya ilişkin açık bir güvence beyanı veremez. Bu gibi hallerde denetçi; bulgu, kriter ve sonuçların nasıl dengeli ve makul biçimde geliştirildiğini ve bulgu ve kriterlerin kombinasyonlarının neden belli bir genel sonuç veya tavsiyeyle sonuçlandığını açıkça anlatarak kullanıcılara gerekli güven düzeyini sağlayabilir.

#### Güvence Düzeyleri

33. Güvence, makul veya sınırlı olabilir.

Makul güvence, yüksektir ancak mutlak değildir. Denetim sonucu, olumlu formda ifade edilir. Denetim sonucunda, denetçi görüşüne göre konunun geçerli kriterlere göre tüm önemlilik yönleriyle uygun olduğu veya olmadığı veya ilgili hallerde konu bilgisinin doğru ve gerçeğe uygun olduğu bildirilir.

Sınırlı güvence sağlanırken denetim sonucu, yürütülen prosedürlere dayalı olarak denetçinin konunun geçerli kriterlere uygun olmadığına inanmasına neden olacak hiç bir hususun denetçinin dikkatini çekmediğini ifade eder.

Sınırlı güvence denetiminde yürütülen prosedürler, makul güvence elde etmek için gerekli olan prosedürlere kıyasla kısıtlıdır ancak güvence düzeyinin denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar açısından anlamlı olması beklenir. Sınırlı güvence raporu, sunulan güvencenin sınırlı nitelikte olduğunu bildirir.

## KAMU SEKTÖRÜ DENETİMİNİN PRENSİPLERİ

34. Aşağıda detayları verilen prensipler, denetimin yürütülmesine esastır. Denetim, kümülatif ve tekrarlayan bir süreçtir. Ancak temel prensipler, sunum amaçlarına yönelik olarak YDK'nın organizasyonel gereklilikleri, denetçinin denetime başlamadan önce ve denetim sırasında birden fazla noktada göz önünde bulundurması gereken genel prensipler ve denetim sürecindeki spesifik adımlarla ilgili prensipler olmak üzere gruplandırılmıştır.

### Kamu sektörü denetimine yönelik prensiplerin kapsadığı alanlar

#### GENEL PRENSİPLER

Etik ve  
Bağımsızlık

Mesleki yargı,  
gerekli özen ve  
şüphecilik

Kalite Kontrol

Denetim ekibi,  
yönetimi ve  
becerileri

Denetim Riski

Önemlilik

Belgelendirme

İletişim

#### DENETİM SÜRECİYLE İLGİLİ PRENSİPLER

Denetim  
Planlaması

- Denetim şartlarını belirlemek
- Bilgi edinmek
- Risk değerlendirmesi veya sorun analizi yapmak
- Hile risklerini belirlemek
- Denetim planı geliştirmek

Denetimin  
Yürütülmesi

- Denetim kanıtı elde etmek için planlanan denetim prosedürlerini yürütmek
- Denetim kanıtını değerlendirmek ve sonuç çıkarmak

Raporlama ve  
İzleme

- Varılan sonuçlara dayalı bir rapor hazırlamak
- İlgili olduğunda raporlanan konuları izlemek

### **Organizasyonel Gereklilikler**

35. YDK'lar, etik ve kalite kontrolüne yönelik uygun prosedürler tesis etmeli ve bunların devamlılığını sağlamalıdır.

Her YDK, kuruluşun ve personelin mesleki standartlara ve geçerli etik, yasal ve düzenleyici gerekliliklere riayet ettiğine dair kendisine makul güvence sağlayacak organizasyonel düzeyde etik ve kalite kontrolüne yönelik prosedürler tesis etmeli ve bunların devamlılığını sağlamalıdır. ISSAI 30 – Etik Kurallar ve ISSAI 40 - YDK'lar için Kalite Kontrolü bu hususa ilişkin rehber bilgiler içermektedir. YDK düzeyinde bu gibi prosedürlerin mevcut olması, Temel Denetim Prensiplerine dayalı ulusal standartların uygulanması veya geliştirilmesi için ön şarttır.

### **Genel Prensipler**

#### Etik ve Bağımsızlık

36. Denetçiler, ilgili etik gerekliliklere riayet etmeli ve bağımsız olmalıdır.

Denetçinin mesleki davranışı, etik ilkelere dayanmalıdır. YDK'lar, etik gereklilikleri ele alan ve her denetçinin bunlara riayet etmesinin gerekliliğini vurgulayan politikalara sahip olmalıdır. Denetçiler, bağımsız kalmalıdır ki böylece hazırladıkları raporlar, tarafsız olsun ve hedef kullanıcılar tarafından tarafsız olarak değerlendirilebilsin.

Denetçiler, bağımsızlık konusunda rehber bilgileri ISSAI 10 – Yüksek Denetim Kurumlarının Bağımsızlığına İlişkin Meksiko Deklarasyonu'nda bulabilir. Temel etik ilkeleri olan dürüstlük, tarafsızlık, mesleki yeterlik ve gerekli özen, gizlilik ve mesleki davranışa ilişkin rehber bilgiler ise ISSAI 30 –Etik Kurallar'da yer almaktadır.

#### Mesleki Yargı, Gerekli Özen ve Şüphencilik

37. Denetçiler, denetim boyunca mesleki şüphencilik ve mesleki yargısını kullanmak ve gerekli özeni göstermek suretiyle uygun mesleki davranışı muhafaza etmelidir.

Denetçinin tutumu, uygun hareket tarzına ilişkin karar verilirken uygulanacak olan mesleki şüphencilik ve mesleki yargıyla tanımlanmalıdır. Denetçiler, mesleki davranışlarının uygun olmasını sağlamak için gerekli özeni göstermelidir.

Mesleki şüphencilik, denetim süresince elde edilen kanıtların yeterliliği ve uygunluğunun değerlendirilmesi sırasında mesleki mesafenin korunması ve tetikte ve sorgulayıcı bir tutumun sürdürülmesi anlamına gelir. Ayrıca açık fikirli kalmayı ve tüm görüş ve argümanlara açık olmayı gerektirir.

Mesleki yargı; bilgi birikimi, beceri ve tecrübenin denetim sürecinde uygulanması anlamına gelir. Gerekli özen, denetçinin denetimi dikkat göstererek planlaması ve yürütmesi gerektiği anlamına gelir. Denetçiler, çalışmalarına şüphe düşürebilecek her türlü eylemden kaçınmalıdır.

#### Kalite Kontrol

38. Denetçiler, denetimi kalite kontrolüne ilişkin mesleki standartlara göre yürütmelidir.

YDK'nın kalite kontrol politika ve prosedürleri, denetimlerin süreli olarak üst düzeyde yürütülmesini sağlamak amacıyla mesleki standartlarla uyumlu olmalıdır. Kalite kontrol prosedürleri; denetim sürecinin yönetimi, gözden geçirilmesi ve gözetimi ve zor veya tartışmalı hususlara ilişkin karar almak için istişare yapılması ihtiyacı gibi konuları kapsamalıdır. Denetçiler, bu konuya ilişkin ek rehber bilgileri ISSAI 40 – Yüksek Denetim Kurumları için Kalite Kontrolü'nde bulabilir.

#### Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

39. Denetçiler, gerekli becerilere veya bunlara erişime sahip olmalıdır.

Denetim ekibindeki bireyler; denetimi başarıyla tamamlamak için gerekli bilgi birikimi, beceri ve uzmanlığa toplu olarak sahip olmalıdır. Bunun içinde yürütülen denetimin türüne ilişkin bilgi ve uygulama tecrübesi, geçerli standartlarla yasal ve idari düzenlemelere aşinalık, denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin tanınması ve mesleki yargıyı kullanma becerisi ve tecrübesi yer alır. Tüm denetimlerin ortak noktası; uygun niteliklere sahip personelin istihdamı, personelin gelişim ve eğitiminin sağlanması, denetimlerin yürütülmesine ilişkin rehber ve diğer yazılı yol gösterici bilgi ve talimatların hazırlanması ve yeterli denetim kaynağının tahsisi gerekliliğidir. Denetçiler, sürekli mesleki gelişim yoluyla mesleki yeterliklerini muhafaza etmelidir.

Denetçi, ilgili veya gerekli hallerde ve YDK'nın görev ve yetkisiyle geçerli mevzuata uygun olarak iç denetçiler, diğer denetçiler veya başkalarının çalışmalarından faydalanabilir. Denetçinin prosedürleri, başkalarının çalışmalarından yararlanılmasına yönelik yeterli bir temel sağlamalıdır ve denetçi her durumda, diğer denetçi veya uzmanların yeterliği ve bağımsızlığına ve yapılan çalışmanın kalitesine ilişkin kanıt elde etmelidir. Ancak ele alınan konuya ilişkin olarak verebileceği tüm denetim görüşü veya üretebileceği tüm raporların yegâne sorumluluğu YDK'nın kendisine aittir. Yani YDK'nın sorumluluğu, diğer taraflarca yapılmış olan çalışmalardan faydalanmış olması sebebiyle azalmaz.

İç denetimin amaçları, dış denetimin amaçlarından farklıdır. Ancak hem iç hem dış denetim, kamu kaynaklarının kullanımında saydamlık ve hesap verme sorumluluğuna ve kamu yönetiminde tutumluluk, etkinlik ve verimliliğe katkıda bulunarak iyi yönetimi geliştirir. Bu durum, koordinasyon ve işbirliği imkânı yaratır ve yapılan çalışmalarda mükerrerliğin önüne geçilmesine olanak tanır.

Bazı YDK'lar; denetim amacıyla ilgili denetim çalışmasını hâlihazırda tamamlamış olan devlet, eyalet, bölge, ilçe düzeyinde veya yerel düzeyde diğer denetçilerin veya mali müşavirlik firmalarının çalışmalarından faydalanır. Bu gibi çalışmaların kamu sektörü denetim standartlarına uygun olarak yürütülmesini sağlamak için düzenlemeler yapılmalıdır. Denetimler; YDK bünyesinde mevcut olmayan disiplinlere ait özel teknik, yöntem veya becerileri gerektirebilir. Bu gibi hallerde özel görevlere yönelik bilginin sağlanması veya bunların yürütülmesine veya diğer amaçlara yönelik olarak uzmanlardan faydalanılabilir.

### Denetim Riski

40. Denetçiler, denetimin koşullarında uygun olmayan bir raporun sunulması riskini yönetmelidir.

Denetim riski, denetim raporunun uygun olmaması riskidir. Her denetimin doğasında olan kısıtlamalar; denetimin, hiçbir surette konunun şartlarına ilişkin mutlak kesinlik sağlayamayacağı anlamına gelir. Denetçi, bunu kabul ederek uygun olmayan sonuçlara ulaşılması riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler uygular.

Amacın makul güvence sağlamak olduğu hallerde denetçi, denetimin şartlarını göz önünde bulundurarak denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir. Denetim, ayrıca sınırlı güvence sağlamayı amaçlayabilir. Bu durumda kriterlere riayet edilmemesi konusunda kabul edilebilir risk, makul güvence denetiminden daha yüksektir. Sınırlı güvence denetimi, denetçinin mesleki yargısına göre hedef kullanıcılar için anlamlı olan güvence düzeyini sağlar.

### Önemlilik

41. Denetçiler, önemliliği denetim süreci boyunca göz önünde bulundurmalıdır.

Önemlilik, tüm denetimler için geçerlidir. Bir konu hakkındaki bilgilerin hedef kullanıcıların kararlarını etkilemesi muhtemelse bu konu önemli olarak değerlendirilebilir. Önemliliğe karar verilmesi, mesleki yargı meselesidir ve denetçinin kullanıcıların ihtiyaçlarını yorumlamasına dayalıdır. Bu yargı, tek bir kalemler veya bir arada ele alınan bir grup

kalemle ilgili olabilir. Önemlilik, genelde değer açısından değerlendirilir ancak başka nitel ve nicel özellikleri de vardır. Bir kalemin veya bir grup kalemin yapısal özellikleri, bir konuyu doğası gereği önemli kılabilir. Bir konu, içinde meydana geldiği bağlam yüzünden de önemli olabilir.

Önemliliğe ilişkin kararlar; denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kararları ve denetim sonuçlarının değerlendirilmesini etkiler. Söz konusu değerlendirmeler; paydaşların kaygıları, kamu çıkarı, düzenleyici gereklilikler ve toplum açısından sonuçları içerebilir.

### Belgelendirme

42. Denetçiler; yapılan çalışma, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan sonuçlara ilişkin net anlayış sağlamak için yeterli detaya sahip denetim belgeleri hazırlamalıdır.

Denetim belgelendirmesi, denetim stratejisi ve denetim planını içermelidir. Yürütülen prosedürleri ve elde edilen kanıtları kayıt altına almalı ve denetimin bildirilen sonuçlarını desteklemelidir. Belgelendirme, denetime ilişkin bilgi sahibi olmayan tecrübeli bir denetçinin yürütülen prosedürlerinin niteliği, zamanlaması, kapsamı ve sonuçlarını, denetim sonuç ve tavsiyelerini desteklemek üzere elde edilmiş kanıtları, mesleki yargının kullanılmasını gerektiren tüm önemli konuların arkasındaki mantık ve ilgili sonuçları anlamasına imkân tanıyacak şekilde yeterli ölçüde detaylandırılmalıdır.

### İletişim

43. Denetçiler, denetim süreci boyunca etkin iletişim kurmalıdır.

Denetlenen kuruluşun denetime ilişkin tüm konular hakkında bilgilendirilmesi önemlidir. Bu husus, yapıcı çalışma ilişkisinin geliştirilmesinin anahtarıdır. İletişim, görev süresince denetime ilişkin bilgi elde edilmesi ve idareye ve yönetimden sorumlu olanlara tespit ve bulguların zamanında bildirilmesini içermelidir. Denetçinin denetimle ilgili hususları yasama ve gözetim organları gibi diğer paydaşlara bildirmesi sorumluluğu da olabilir.

## ***Denetim Süreciyle İlgili Prensipler***

### Denetimin Planlanması

44. Denetçiler, denetimin şartlarının net biçimde belirlenmesini sağlamalıdır.

Denetimler; yasalarla gerekli kılınabilir; yasama veya gözetim organlarıncı talep edilebilir; YDK tarafından başlatılabilir veya denetlenen kuruluşla yapılmış basit bir anlaşmayla yürütülebilir. Tüm hallerde denetçi,

denetlenen kuruluşun idaresi, yönetimden sorumlu olanlar ve uygun hallerde diğerleri; denetimin şartları ve kendi görev ve sorumluluklarına ilişkin ortak resmi bir anlayışa varmalıdır. Önemli bilgiler arasında denetimin konusu, kapsamı ve amaçları, veriye erişim, denetimden çıkacak rapor, denetim süreci, irtibat kişileri ve görevin diğer taraflarının görev ve sorumlulukları bulunur.

45. Denetçiler, denetlenecek kuruluş/programın niteliğine ilişkin bilgi elde etmelidir.

Bu husus; ilgili amaçlar, faaliyetler, düzenleyici ortam, iç kontroller, mali ve diğer sistemler ve iş süreçleri ve denetim kanıtının potansiyel kaynaklarını araştırma konusunda bilgi elde edilmesini içerir. İdare, yönetimden sorumlu olanlar ve ilgili diğer paydaşlarla düzenli iletişim yoluyla bilgi elde edilebilir. Buna yönelik olarak denetlenecek konuya ve konunun bağlamına ilişkin daha kapsamlı bilgi edinmek için uzmanlara danışılabilir ve (daha önce yapılmış çalışmalar ve diğer kaynaklar dâhil) belgeler incelenebilir.

46. Denetçiler, risk değerlendirmesi veya problem analizi yapmalı ve denetim bulgularına göre gerektiğinde bunları revize etmelidir.

Tespit edilen risklerin niteliği, denetim amacına göre çeşitlilik gösterecektir. Denetçi, konuyla bağlantılı olarak meydana gelebilecek farklı türden zafiyet, sapma veya yanlış bildirim risklerini dikkate almalı ve değerlendirmelidir. Hem genel hem de spesifik riskler, dikkate alınmalıdır. Bu, ilgili iç kontroller dâhil olmak üzere kuruluş veya program ve faaliyet gösterdiği ortamın tanınmasını sağlayacak prosedürler yardımıyla gerçekleştirilebilir. Denetçi, tespit edilen risklere karşı idarenin tepkisini ve bunları ele almak üzere iç kontrollerin uygulanması ve tasarımı değerlendirilmelidir. Problem analizinde denetçi, olması gerekende veya beklenilende meydana gelen problem veya sapmalara yönelik fiili göstergeleri değerlendirmelidir. Bu süreç, denetim amaçlarının tanımlanması amacıyla çeşitli sorun göstergelerinin incelenmesini içerir. Risklerin ve bunların denetim üzerindeki etkisinin denetim süreci boyunca göz önünde bulundurulması gerekir.

47. Denetçiler, denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tespit etmeli ve değerlendirmelidir.

Denetçiler, denetim amaçlarıyla ilgili hile risklerini tespit etmek ve bunlara yanıt vermek üzere araştırmalar yapmalı ve prosedürler uygulamalıdır. Denetim süreci boyunca mesleki şüphesizliğini korumalı ve hile olasılığına karşı tetikte olmalıdır.

48. Denetçiler, çalışmalarını denetimin etkili ve verimli olarak yürütülmesini sağlayacak şekilde planlamalıdır.

Belli bir denetim için yapılan planlama, stratejik ve operasyonel unsurlar içerir.

Stratejik olarak planlama; denetimin kapsam, amaç ve yaklaşımını tanımlamalıdır. Amaçlarda denetimle neyin başarılmak istendiği belirtilmelidir. Kapsam, konu ve denetçilerin konuyu değerlendirmek ve konuya ilişkin raporlama yapmak için kullanacakları kriterlerle ilgilidir ve doğrudan doğruya amaçlarla bağlantılıdır. Yaklaşım kısmında denetim kanıtlarının toplanmasında kullanılacak prosedürlerin niteliği ve kapsamı açıklanacaktır. Denetim, denetim riski kabul edilebilir düşük bir düzeye indirilecek şekilde planlanmalıdır.

Operasyonel açıdan planlama, denetime ilişkin bir zaman çizelgesinin hazırlanmasını ve denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamının tanımlanmasını gerekli kılar. Planlama sırasında denetçiler, ekip üyelerini uygun şekilde görevlendirmeli ve konu uzmanları gibi ihtiyaç duyulabilecek diğer kaynakları belirlemelidir.

Denetim planlaması, şartlarda ve koşullarda meydana gelen kayda değer değişikliklere cevap vermelidir. Bu süreç, denetim boyunca süren ve tekrarlayan bir süreçtir.

#### Denetimin Yürütülmesi

49. Denetçiler, denetim raporunu desteklemek için yeterli ve uygun denetim kanıtı sağlayacak denetim prosedürleri uygulamalıdır.

Denetçinin denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına ilişkin kararı, elde edilecek kanıtı da etkileyecektir. Prosedür seçimi, risk değerlendirmesine veya problem analizine dayanır.

Denetim kanıtı, denetçinin konunun geçerli kriterlere uygunluğunu belirlerken kullandığı her türlü bilgidir. Kanıt, farklı formlarda olabilir: örneğin işlemlerin elektronik ortamda ve basılı olarak kaydı, kurum dışındakilerle yapılan yazılı veya elektronik haberleşmeler, denetçinin tespitleri ve denetlenen kuruluşun sözlü veya yazılı beyanı. Denetim kanıtı elde etmeye yönelik yöntemler arasında inceleme, gözlem, araştırma, teyit, yeniden hesaplama, yeniden uygulama, analitik inceleme teknikleri ve/veya diğer araştırma teknikleri sayılabilir. Kanıt, (nicelik olarak) bulguların makul olduğu hususunda bilgi sahibi birini ikna edecek yeterlilikte ve (nitelik olarak) uygun yani ilgili, geçerli ve güvenilir olmalıdır. Denetçinin kanıtla ilişkin değerlendirmesi; tarafsız, adil ve dengeli olmalıdır. Ön



bulgular, geçerliliklerinin onaylanması için denetlenen kuruluşa iletilmeli ve kuruluşla müzakere edilmelidir.

Denetçi, gizliliğe ilişkin tüm gerekliliklere riayet etmelidir.

50. Denetçiler, denetim kanıtlarını değerlendirmeli ve sonuç çıkarmalıdır.

Denetçi, denetim prosedürlerini tamamladıktan sonra denetim konusunun yeterli ve uygun biçimde denetlenip denetlenmediğini belirlemek için denetim belgelerini gözden geçirir. Denetçi, sonucavarmadan önce toplanan kanıtı dikkate alarak risk ve önemlilik konusundaki ön değerlendirmesini gözden geçirir ve ek denetim prosedürlerinin uygulanmasına gerek olup olmadığına karar verir.

Denetçi, denetim bulgularını elde etmek amacıyla denetim kanıtlarını değerlendirmelidir. Denetçi, denetim kanıtlarını ve bulguların önemliliğini değerlendirirken hem niteliksel hem de niceliksel faktörleri göz önünde bulundurmalıdır.

Denetçi, bulguları temel alarak konuya veya konu bilgisine ilişkin bir sonuca ulaşmak amacıyla mesleki yargısını kullanır.

#### Raporlama ve İzleme

51. Denetçiler, ulaşılan sonuçlara dayanarak bir rapor hazırlamalıdır.

Denetim süreci; paydaşlar, yönetimden sorumlu olan diğerleri ve kamuoyuna denetimin sonuçlarını bildirmek için bir raporun hazırlanmasını içerir. Aynı zamanda amaç, izlemenin kolaylaştırılması ve düzeltici eylemlerin teşvik edilmesidir. Kimi YDK'larda özellikle yargı yetkisine sahip denetim mahkemelerinde bu amaç kapsamında ayrıca yasal olarak bağlayıcı raporların veya yargı kararlarının verilmesi de mevcuttur.

Raporlar, anlaşılması kolay ve tam olmalı ve muğlaklık veya anlam belirsizliği içermemelidir. Tarafsız ve adil olmalı, yalnızca yeterli ve uygun denetim kanıtıyla desteklenen bilgileri içermeli ve bulguların perspektife ve bağlama oturtulmasını sağlamalıdır. Raporun şekli ve içeriği; denetimin niteliği, hedef kullanıcılar, geçerli standart ve yasal gerekliliklere bağlıdır. YDK'nın görev ve yetkisiyle diğer ilgili yasal ve idari düzenlemeler, raporların tasarımını veya lafzını öngörebilir. Raporlar, şekli bakımından uzun veya kısa olabilir.

Uzun rapor formatı; genelde denetim kapsamı, denetim bulguları ve sonuçları, olası sonuçlar ve düzeltici eylemlere yönelik olarak verilen yapıcı tavsiyeleri detaylarıyla açıklar.

*Kısa rapor formatı*, daha özetli ve genelde daha standart formattadır.

### Tasdik Görevleri

Tasdik görevlerinde denetim raporu, konu bilgisinin önemli tüm açılardan yanlış bildirim içermediği ve/veya konunun önemli tüm açılardan belirlenmiş kriterlere uygun olduğu hususunda bir görüş verebilir. Tasdik görevlerinde rapor, genelde Denetçi Raporu olarak adlandırılır.

### Doğrudan Raporlama Görevleri

Doğrudan raporlama görevlerinde denetim raporunda denetimin amaçları belirtilmeli ve bunların denetimde nasıl ele alındığı açıklanmalıdır. Rapor, konuya ilişkin bulgu ve sonuçları içerir; ayrıca tavsiyelere yer verebilir. Raporda ayrıca kriterler, metodoloji ve veri kaynaklarına ilişkin ek bilgilere yer verilebilir. Denetim kapsamına getirilen her türlü kısıtlama raporda açıklanmalıdır.

Denetim raporunda elde edilen kanıtların nasıl kullanıldığı ve ortaya çıkan sonuçlara nasıl ulaşıldığı açıklanmalıdır. Böylece hedef kullanıcılara gereken güvence düzeyi sağlanır.

### Görüş

Denetim görüşü güvence düzeyini iletme amacıyla kullanıldığında görüş, standart bir formatta olmalıdır. Verilen görüş, değişikliğe uğramış veya uğramamış olabilir. Değişikliğe uğramamış görüş, sınırlı veya makul güvence elde edilmişse kullanılır. Değişikliğe uğramış görüş, aşağıda belirtilen formlarda verilir:

- Şartlı Görüş (hariç tutan) – Konu kapsamında yer alan ve önemli olan veya olabilecek ancak yaygın olmayan belli kalemlere ilişkin olarak denetçinin ihtilafa düştüğü veya yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.
- Olumsuz Görüş – Denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde ettikten sonra, sapma veya yanlış bildirimlerin tek tek veya toplu olarak hem önemli hem de yaygın olduğu sonucuna ulaştığı hallerde verilir.
- Görüş Bildirmekten Kaçınma – Hem önemli hem de yaygın olan bir belirsizlik veya kapsam kısıtlaması sebebiyle denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği hallerde verilir.

Görüş değişikliğe uğramışsa nedenleri, geçerli kriterlere atıfta bulunularak değişikliğin niteliği ve kapsamının net biçimde açıklanması suretiyle perspektife oturtulmalıdır. Denetimin türüne bağlı olarak düzeltici eylemlere yönelik tavsiyelerle iç kontrol zafiyetlerinin giderilmesine yönelik her türlü katkıya denetim raporunda yer verilebilir.

### İzleme

YDK'ların denetim raporunda ortaya konan hususlara cevaben sorumlu taraflarca atılan adımları izleme rolü vardır. İzleme, denetlenen kuruluşun daha kapsamlı sonuçları dâhil ortaya konulan hususları yeterli ölçüde ele alıp almadığı üzerinde durur. Denetlenen kuruluş tarafından atılan adımların yetersiz olması veya tatmin edici olmaması, YDK'nın ek rapor hazırlamasını gerektirebilir.



ISSAI 200

Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## ***Mali Denetimin Temel Prensipleri***

*Fundamental Principles of  
Financial Auditing*



## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirliği, kalitesi ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Yüksek Denetim Kurumları Uluslararası Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini, mesleki yaklaşımlarını kendi yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve düzenlemelere uygun olarak geliştirmeleri konusunda destekler.
2. ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, genel olarak kamu sektörü denetimine yönelik temel prensipleri sağlar ve ISSAI'lerin yetki alanını belirler. ISSAI 200 - Mali Denetimin Temel Prensipleri kamu sektöründe mali tablo denetimiyle ilgili temel prensipleri ele almak için geliştirilmiştir. Ayrıca mali tablo denetimlerine ait özel bağlama uymak için ISSAI 100'ün temel prensiplerini esas alır ve geliştirir. Buna ilaveten mali tabloların denetimleriyle ilgili denetim standartları için temel oluşturur. ISSAI 200, ISSAI 100 ile bağlantılı olarak okunmalı ve anlaşılmalıdır.
3. Mali denetim alanındaki ISSAI'lerin temel amacı; INTOSAI üyelerine kamu kurumlarının mali tablolarının denetimine yönelik ilke, standart ve rehberlerden oluşan kapsamlı bir set sağlamaktır. Mali denetim hakkındaki ISSAI'ler, ISSAI 200'e ek olarak ISSAI Çerçevesinin 4. düzeyindeki Mali Denetim Rehberlerini de içerir (1000-2999 arası ISSAI'ler). Bu rehberler, ISSAI 1000'de genel olarak tanıtılmaktadır. 1200-1810 arasındaki ISSAI'lerin her biri, Uluslararası Denetim ve Güvence Standartları Kurulu (IAASB) tarafından geliştirilen Uluslararası Denetim Standartlarının (200-810 arası ISA'lar) uygulanması konusunda rehberlik sağlamak için INTOSAI tarafından yayımlanan Uygulama Notlarına yer vermektedir. Her Uygulama Notu ve ilgili ISA, birlikte ISSAI Çerçevesinde bir rehber oluşturmaktadır.
4. Mali denetim, bir kuruluşun mali bilgisinin geçerli mali raporlama çerçevesine ve düzenleyici çerçeveye uygun şekilde sunulup sunulmadığının belirlenmesine odaklanır. Kamu sektöründe mali denetimlerin kapsamı, YDK'nın görev ve yetkisi tarafından mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan mali tablo denetimlerinin amaçlarına ek olarak bir dizi denetim amacı olarak tanımlanabilir. Bu amaçlar, aşağıdakilerin denetlenmesini içerebilir:

- Devletlerin veya kuruluşların hesapları veya genel amaçlı mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmamış olabilecek diğer mali raporlar;
  - Bütçeler, bütçe bölümleri, ödenekler, kaynak tahsisiyle ilgili diğer kararlar ve bunların uygulanması;
  - Politikalar, programlar veya bunların yasal dayanağı veya finansman kaynağıyla tanımlanan faaliyetler;
  - Bakanlıkların sorumlulukları gibi yasal olarak tanımlanmış sorumluluk alanları ve
  - Gelir kategorileri veya ödemeler veya varlıklar ve borçlar.
5. YDK'nın görev ve yetkisinin bu tür ek denetim görevlerini tanımladığı hallerde YDK'nın, ISSAI 100'deki kamu sektörü denetiminin genel temel prensiplerine ve uygunluk denetimi ve performans denetiminin temel prensiplerine dayalı standartlar geliştirmeyi veya kabul etmeyi düşünmesi de gerekebilir. Özel amaçlı çerçeveler<sup>1</sup> bireysel mali tablolar ile bir mali tablonun belirli öğelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimi<sup>2</sup> ve özet mali tabloları konu alan raporlar<sup>3</sup> hakkındaki Mali Denetim Rehberlerinin kılavuzluğu da bu amaçlar açısından ilgili olabilir.
6. Bu ISSAI, aşağıdakiler hakkında ayrıntılı bilgi sağlamaktadır:
- Mali Denetimin Temel İlkelerinin Amacı ve Yetki Alanı
  - Kamu Sektöründe Mali Tablo Denetimine Yönelik Çerçeve
  - Mali Tablo Denetiminin Unsurları
  - Mali Tablo Denetiminin Prensipleri.

## **MALİ DENETİMİN TEMEL PRENSİPLERİN AMACI VE YETKİ ALANI**

7. ISSAI 200, mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tabloların denetimine yönelik temel prensiplerini sağlar. Bu prensipler; YDK'nın, bireysel mali tabloları ve bir mali tablonun belirli öğelerini, hesaplarını veya kalemlerini ya da özel amaçlı mali çerçevelere uygun olarak hazırlanmış mali tabloları ya da özet mali tabloları denetlemekle görevli veya sorumlu olduğu hallerde de geçerlidir. ISSAI 200'de mali tablo denetimine atıfta bulunulduğunda bu atıf bu nitelikteki sorumlulukları içerir.

---

1 ISSAI 1800 - Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi.  
 2 ISSAI 1805 - Özel Hususlar - Bireysel Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi.  
 3 ISSAI 1810 - Özet Mali Tablolara İlişkin Raporlama Görevleri.



8. Mali denetimler hakkındaki 1000-1810 arası ISSAI'ler, bu sorumluluklara uygun olarak uygulanabilir. Ancak aşağıdaki hallerde denetçilerin ISSAI'lerin kullanımına atıfta bulunması yasaktır:
- Mali denetim konulu ISSAI'lere göre denetime yönelik ön koşullar sağlanmamışsa<sup>4</sup> veya
  - Denetçi, ISA'lar<sup>5</sup> ve ISSAI'lerle ilişkili yetki alanına riayet edemiyorsa.
9. Mali Denetimin Temel İlkeleri; ister tüm kamu kurum ve kuruluşları için olsun, ister merkezi yönetimin bazı kısımları için olsun veya isterse bireysel kuruluşlar için olsun tüm kamu sektörü mali tablo denetimlerinde geçerlidir.
10. ISSAI 200 - Mali Denetimin Temel Prensipleri, ISSAI Çerçevesinin 4. düzeyindeki 1000-1810 arası ISSAI'lerin sağladığı detaylı denetim standartlarının temelini yansıtır. ISSAI 200'deki prensipler, üç şekilde kullanılabilir:
- Standart geliştirmek için bir temel olarak,
  - Tutarlı ulusal standartlar kabul etmek için bir temel olarak,
  - Mali Denetim Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.
11. Sadece ISSAI 200'ün ilgili tüm prensiplerine tam riayet eden denetim standartlarının geliştirilmesi veya kabul edilmesi halinde raporlarda ISSAI 200'e atıf yapılmalıdır. Bir prensip, denetim türü veya denetim türleri birleşimini ele aldığı ve koşullar veya prosedürler geçerli olduğu zaman ilgili olarak değerlendirilir. Prensipler hiçbir surette ulusal kanunları, düzenlemeleri veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz.
12. Temel Denetim Prensiplerine dayalı denetim standartları geliştirir veya kabul ederken raporlarda bu standartlara şu şekilde atıf yapılabilir:
13. Geçerli standartlar olarak 4. düzeydeki Mali Denetim Rehberlerini kabul eden YDK'lar, raporlarında bunlara atıfta bulunmalıdır. Uygulanan standartlara ve YDK'nın görev ve yetkisine dayalı olarak bu iki şekilde yapılabilir:

---

4 ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi 6-8.

5 ISSAI 1000, paragraf 37-43.

a) 1000-1810 arası ISSAI'lere göre – Bu, ilgili tüm ISA'lara ve INTOSAI Uygulama Notlarında belirtilen ek rehberliğe tam riayet anlamına gelir.

b) ISA'lara göre – Bu, ilgili tüm ISA'lara riayeti öngörür.

ISSAI 100, ISSAI'lerin yetki alanını daha ayrıntılı şekilde açıklar.

14.4. düzey ISSAI'lerin geçerli standartlar olarak kullanıldığı hallerde kamu sektörü denetçileri, ISA'ların yetki alanına da saygı göstermelidir. YDK'lar, geçerli standartlar olarak 4. düzey rehberleri tam olarak kabul etmek için çalışmaya teşvik edilmektedir çünkü bu rehberler en iyi uygulamaları yansıtmak üzere geliştirilmiştir. INTOSAI, temel idari yapıların eksikliği yüzünden veya yasal ve idari düzenlemeler Mali Denetim Rehberlerine göre mali tablo denetimi yürütmek için aynı öncülleri oluşturmadığından bazı çevrelerde yukarıda belirtilenlerin mümkün olmayabileceğinin farkındadır. Hal böyle olduğunda YDK'lar, Mali Denetimin Temel İlkelerine dayalı olarak geçerli standartlar geliştirme seçeneğine sahiptir.

15. Düzey ISSAI'ler uygunluk denetimiyle birlikte yapılan bir mali tablo denetimi için geçerli standartlar olarak kullanıldığı zaman kamu sektörü denetçileri, hem Mali Denetim Rehberleri hem de Uygunluk Denetimi Rehberlerinin<sup>6</sup> yetkisine saygı duymalıdır.

## MALİ DENETİMİN ÇERÇEVESİ

### *Mali Denetimin Amacı*

16. Mali tablo denetiminin amacı, hedef kullanıcıların mali tablolara duyduğu güvenin derecesini arttırmaktır. Bu, denetçi tarafından mali tabloların tüm yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına veya güvenilir mali raporlama sunum çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tablolar olması halinde mali tabloların önemli tüm yönleriyle güvenilir şekilde sunulup sunulmadığına veya bu çerçeveye uygun olarak durumu doğru ve gerçeğe uygun yansıtip yansıtmadığına dair bir görüş bildirilmesi yoluyla gerçekleştirilir. Kamu sektörü denetim kuruluşları için bağlayıcı olan yasal ve idari düzenlemeler, bu görüş için başka ifade tarzları öngörebilir.

INTOSAI Mali Denetimin Temel İlkeleri ve ilgili etik gerekliliklere dayalı olarak standartlara göre yürütülen bir denetim, denetçinin bu tür bir görüş bildirmesini sağlayacaktır.

6 ISSAI 4000 - Uygunluk Denetimi Rehberlerine Giriş ve ISSAI 4200 - Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi.

17. ISSAI 200, ISSAI 12007 'de tanımlandığı üzere aşağıdaki amaçlara dayanır: Mali tablo denetimini yürütürken denetçinin genel amaçları şöyledir:

- a) Mali tabloların tüm yönleriyle hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hakkında makul güvence elde etmek ve böylelikle denetçinin, mali tabloların önemli tüm açılardan geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığına dair görüş bildirmesini sağlamak ve
- b) Mali tablolar hakkında raporlama yapmak ve denetçinin bulgularına uygun olarak denetim sonucunu iletmek.

### **ISSAI 200'ün Kapsadığı Kamu Sektörü Uygulamaları**

ISSAI'lere Uygun Mali Tablo Denetimi İçin Ön Koşullar

**18. Denetçi, mali tablo denetimine yönelik ön koşulların karşılanıp karşılanmadığını değerlendirmelidir.**

19. ISSAI'lere uygun olarak yürütülen mali denetim, aşağıdaki koşullara dayanır:

- Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan mali raporlama çerçevesi, denetçi tarafından kabul edilebilir olarak görülür.
- Denetlenen kuruluşun idaresi, aşağıdaki sorumluluklarını kabul eder ve anlar:
  - o İlgili olduğunda güvenilir sunum dahil olmak üzere mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanması sorumluluğu,
  - o Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tabloların hazırlanması için idarenin gerekli gördüğü iç kontrole yönelik sorumluluk ve
  - o Farkında olduğu ve mali tabloların hazırlanmasıyla ilgili tüm bilgiye sınırsız erişim hakkını denetçiye sağlama sorumluluğu

7 ISSAI 1200, ISA 200'ün 11. paragrafı.

20. Mali raporlama çerçeveleri, genel veya özel kullanım için olabilir. Birçok farklı kullanıcının bilgi ihtiyacını karşılamak için tasarlanan çerçevelere genel amaçlı çerçeve adı verilir. Özel amaçlı çerçeveler ise belirli bir kullanıcının veya kullanıcı gruplarının özel ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanır. Çerçevelere, güvenilir sunum çerçeveleri veya uygunluk çerçeveleri adı da verilebilir. Güvenilir sunum çerçevesi, çerçeveye uygunluğu gerektirir ancak mali tabloların güvenilir sunumunu başarmak amacıyla ek bilgi sağlamak veya bir gereklilikten sapmak gerekebileceğini dolaylı ya da doğrudan olarak kabul eder. Uygunluk çerçevesi terimi, çerçevenin gerekliliklerine uygunluğu gerektiren bir mali raporlama çerçevesini ifade etmek için kullanılır ve güvenilir sunum sağlamak amacıyla bu tür sapsmalar olması olasılığını kabul etmez.
21. Kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi olmadığında idarenin, mali tabloları hazırlamak için uygun bir temeli olmayacak ve denetçinin de bunları denetlemek için uygun kriterleri olmayacaktır. Uygun kriterler resmi olmalıdır. Örneğin mali tabloların hazırlanmasında kriterler şunlar olabilir: Uluslararası Kamu Sektörü Muhasebe Standartları (IPSAS'lar), Uluslararası Mali Raporlama Standartları (IFRS'ler), veya kamu sektöründe kullanılması amaçlanan diğer uluslararası veya ulusal mali raporlama çerçeveleri.
22. Bir kamu kurumu için tam bir mali tablo seti, kamu sektörüne yönelik mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlandığında normalde şunları içerir:
- Mali durum tablosu,
  - Mali performans tablosu,
  - Net varlıklar/ hisselerde değişiklikler tablosu,
  - Nakit akışı tablosu,
  - Bütçe ve fiili tutarların kıyaslanması – ya ayrı bir ek mali tablo olarak ya da mutabakat olarak,
  - Önemli muhasebe politikalarının özetini ve diğer açıklayıcı bilgileri içeren notlar.
  - Belli çevrelerde tam bir mali tablo seti, performans ve ödenek raporları gibi başka raporları da içerebilir.

Mali tablolar başka muhasebe esaslarına (örneğin uyarlanmış tahakkuk veya nakit esaslı) yönelik çerçevelere uygun olarak hazırlanmışsa tam bir mali tablo seti yukarıda sayılanların hepsini içermeyebilir.

23. Yasal veya idari düzenlemelerin öngördüğü çerçeveler, genellikle denetçi tarafından kabul edilebilir olarak değerlendirilecektir. Ancak bu tür bir çerçeve kabul edilemez olarak değerlendirilse bile aşağıdaki hallerde uygun görülebilir:

- İdare, mali tabloların yanıtıcı olmasını önlemek için bu tablolarda gerekli ek açıklamaları yapmayı kabul eder ve
- Mali tablolar hakkındaki denetçi raporu, kullanıcının dikkatini bu tür ek açıklamalara çeken bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf içerir.

Yukarıdaki koşullar karşılanmadığında denetçi, mali tabloların yanıtıcı niteliğinin denetçi raporu ve görüşü üzerindeki etkisini değerlendirmeli ve konuyu yasama organına bildirme ihtiyacını gözden geçirmelidir.

24. Kabul edilebilir mali raporlama çerçeveleri, normalde mali tablolarda verilen bilginin hedef kullanıcılar için değerli olmasını sağlayan belli özelliklere sahip olmalıdır:

- İlgili olma - Mali tablolarda verilen bilgi, denetlenen kuruluşun yapısıyla ve mali tabloların amacıyla ilgilidir.
- Tam olma – Mali tablolara dayalı sonuçları etkileyebilecek hiçbir işlem, olay, hesap bakiyesi veya açıklama atlanmamıştır.
- Güvenilir olma - Mali tablolarda verilen bilgi:
  - (i) Uygulanabildiği hallerde olay ve işlemlerin sadece yasal şeklini değil ekonomik esasını yansıtır ve
  - (ii) Benzer koşullarda kullanıldığında makul surette tutarlı değerlendirme, ölçüm, sunum ve açıklamayla sonuçlanır.
- Tarafsız ve nesnel olma - Mali tablolarda verilen bilgi, yanlılıktan uzaktır.
- Anlaşılır olma - Mali tablolarda verilen bilgi, açık ve anlaşılırdır ve önemli ölçüde farklı yorumlara açık değildir.

ISSAI 1210<sup>8</sup> 'deki Ek 2, mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığına karar verme konusunda denetçiye daha fazla destek sağlayabilir.

8 ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Şartlarına Karar Verilmesi.

25. Bazı kamu sektörü denetim çevrelerinde mali denetimlere bütçe uygulama denetimleri adı verilir. Bu denetimler, genellikle uygunluk ve düzenlilik konularına yönelik olarak işlemlerin bütçeyle karşılaştırılarak incelenmesini içerir. Bu tür denetimler, risk temelinde veya tüm işlemleri kapsamak amacıyla yapılabilir. Bu tür denetim çevrelerinde genellikle kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesi bulunmaz. Mali işlemlerin sonuçları, harcama tutarları ve bütçe tutarları arasındaki bir kıyaslama olarak sunulabilir. Bu tür denetimlerin yapıldığı ve kabul edilebilir mali raporlama çerçevesine uygun olarak sunulan mali tabloların bulunmadığı çevrelerde denetçi, mali denetim konulu ISSAI'lere uygun bir denetim için ön koşulların olmadığı sonucuna varabilir. Dolayısıyla denetçiler, belirli ihtiyaçlarına uyması için rehber olarak Mali Denetimin Temel İlkeleri kullanarak standartlar geliştirmeyi düşünebilir. Denetim görev ve yetkisinin mali denetime atıfta bulunduğu ancak bunu mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanmış mali tablolarla ilişkilendirmediği durumlarda ISSAI'lerin eldeki en iyi uygulamalar olarak düşünülmesi ve spesifik çevre için tasarlanan standartlar yoluyla ISSAI'lerin özünün uygulanması önerilir. Denetim görev ve yetkisinin bireysel mali tablolar ile bir mali tablonun belirli öğelerinin, hesaplarının veya kalemlerinin denetimine atıfta bulunduğu durumlarda ISSAI 1805<sup>9</sup> ilgili olabilir.
26. Denetimin temel odağının yasal ve idari düzenlemelere uygunluk olduğu çevrelerde yürütülen denetim türü, normalde uygunluk denetimi olarak düşünülür. Diğer yandan denetim görev ve yetkisi denetim prosedürlerinde değişiklik yapılmasına imkân veriyorsa ve mali tabloların hazırlanması için kabul edilebilir mali raporlama çerçevelerinin kullanımı uygulamaya geçirildiyse mali denetim konulu ISSAI'ler sonradan kabul edilebilir.

#### Özel Amaçlı Çerçeveslere Uygun Olarak Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

27. ISSAI 200'deki prensipler, hem genel amaçlı hem de özel amaçlı çerçevelere uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimlerinde geçerlidir. Bir kamu kurumu, genel amaçlı mali tablolar hazırlamaya ek olarak başka taraflar (yönetim kurulları, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflar gibi) için de mali tablolar hazırlayabilir ve bu durum, belirli bilgi ihtiyaçlarını karşılamak için tasarlanmış mali tablolar gerektirebilir. Bazı çevrelerde bu tür mali tablolar, kamu kurumunun hazırladığı tek mali tablolardır. Özel amaçlı olarak hazırlanan mali tablolar, genel kamuoyu için uygun değildir.

9 ISSAI 1805 - Özel Hususlar - Bireysel Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi.

Bu nedenle denetçiler, mali raporlama çerçevesinin çeşitli birçok kullanıcının (genel amaçlı çerçeve) ihtiyaçlarını mı, spesifik kullanıcıların ihtiyaçlarını mı yoksa standart belirleyici bir kuruluşun gereklilikleri mi karşılayacak şekilde hazırlandığını dikkatle incelemelidir.

28. Kamu sektörüyle ilgili özel amaçlı çerçeveler şunları içerebilir:

- Kuruluşun, yönetim kurulu için hazırlaması gerekebilecek nakit akış bilgisi için kasa tahsilatları ve ödemelere yönelik muhasebe esası,
- Uluslararası fon kuruluşu veya mekanizması tarafından oluşturulmuş mali raporlama hükümleri,
- Yönetim kurulu, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflarca ilgili kuruluşun gerekliliklerini karşılamak için oluşturulmuş mali raporlama hükümleri veya
- Proje hibesi gibi bir sözleşmede yer alan mali raporlama hükümleri.

29. ISSAI 200'deki prensipler, bu gibi çerçevelere uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimiyle ilgilidir. Bu prensiplere ilaveten YDK'lar, bunlara dayalı standartlar geliştirir veya kabul ederken özel amaçlı bir çerçeveye uygun olarak hazırlanan mali tabloların denetimi için 1200-1700 arası ISSAI'lerin uygulanmasındaki özel hususları ele alan ISSAI 1800'de yer alan gereklilikleri ve bilgileri değerlendirmeyi faydalı bulabilir.

Bireysel Mali Tablolar ile bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi

30. ISSAI 200'deki prensipler; başka taraflar için (yönetim kurulları, yasama organı veya gözetim işlevine sahip diğer taraflar gibi) bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri dâhil olmak üzere mali bilgi hazırlayan kamu kurumlarının denetimleri için de geçerlidir. Bu bilgiler, YDK'nın denetim görev ve yetkisi kapsamına girebilir. Denetçiler, ilgili kuruluşun tüm mali tablo setini denetlemekle görevlendirilmese bile bireysel mali tabloları veya belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri (örneğin kamu finansmanlı projeleri) denetlemekle görevlendirilebilir.

31. YDK'lar, ISSAI 200'deki prensiplere dayalı standartlar geliştirir veya kabul ederken ISSAI 1805'teki gereklilik ve bilgileri değerlendirmeyi de faydalı bulabilir. ISSAI 1805, bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemlerinin denetimi için ISA'ların gerekliliklerinin uygulanması konusundaki özel hususları ele alır. Bireysel mali tablolar veya bir mali tablonun belirli öğeleri, hesapları veya kalemleri; genel veya özel amaçlı bir çerçeveye göre hazırlanmış olabilir.

## MALİ DENETİMİN UNSURLARI

32. Mali tablo denetimleri, en az üç farklı tarafı içeren güvence görevleri olarak tanımlanır: denetçi, sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar. Kamu sektörü denetiminin unsurları, ISSAI 100<sup>10</sup> 'de anlatılmaktadır. ISSAI 200, mali tablo denetimiyle ilgili unsurların ek özelliklerini ele alır.

### *Mali Denetimdeki Üç Taraf*

33. Mali tablo denetiminde sorumlu taraf, konu bilgisinden (normalde mali tabloların kendinden) sorumludur ve temeldeki konudan da (mali tablolarda yansıtılan mali faaliyetlerden) sorumlu olabilir. Normalde sorumlu taraf; merkezi yönetimin yürütme organı ve/veya bu yürütme organının kamu kaynaklarının yönetimi, yasama organının kontrolü altında yetki kullanımı ve mali tabloların içeriğinden sorumlu olan kamu kurumudur. Bunların, kaynakları yönetmesi ve yetkilerini yasama organının karar ve öncüllerine göre kullanması beklenir.

34. Yasa koyucular, kamu sektöründe mali tabloların nihai kullanıcıları olan vatandaşları temsil eder. "Hedef kullanıcı", öncelikle karar alarak ve kamu demokratik sürecinin parçası olarak gelir ve giderlerin amaç ve içeriğini ve kamu finansmanı önceliklerini belirleyerek vatandaşları temsil eden parlamentodur. Yasama organının kararları ve öncülleri, kamu sektöründe mali denetimin daha geniş bakış açısının temelini oluşturabilir. Kamu kurumları söz konusu olduğunda bu kamu kurumlarının mali tablolarının öncelikli kullanıcıları genellikle yasa koyucular ve düzenleyicilerdir.

35. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar, aynı kamu kurumlarından veya farklı kuruluşlardan olabilir. Kamu kurumundan olduğunda kamu kurumunun yönetim kurulu, söz konusu kamu kurumunun idarecileri tarafından sağlanan bilgi hakkında güvence arayabilir. Sorumlu taraf ve hedef kullanıcılar arasındaki ilişki, mevcut görev bağlamında değerlendirilmelidir ve daha geleneksel tanımlı sorumluluk silsilesinden farklı olabilir.

### *Uygun Kriterler*

36. Kriterler, konuyu değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan kıyaslama ölçütleridir (ilgili hallerde sunum ve açıklamaya yönelik kıyaslama ölçütleri dâhil). Mali tabloların hazırlanmasında kullanılan kriterler, normalde resmidir ve IPSAS'lar, IFRS'ler veya kamu sektöründe kullanılmaya yönelik diğer ulusal mali raporlama çerçeveleri olabilir.

10 ISSAI 100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temek İlkeleri.



### ***Konu Bilgisi***

37. Mali tablolarda yansıtılan mali durum, mali performans, nakit akışları ve notlar (konu bilgisi); kamu kurumunun mali verileri (konu) için muhasebeleştirme, ölçüm, sunum ve açıklamaya (kriterler) yönelik bir mali raporlama çerçevesinin uygulanmasından doğar. “Konu bilgisi” terimi, konunun değerlendirme veya ölçüm sonucunu ifade eder. Denetçi, raporunda bildireceği görüşe makul temel sağlamak amacıyla konu bilgisi (örneğin kurumun mali tabloları) hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı toplar.

### ***Makul Güvence Görevi***

38. ISSAI'lere uygun olarak yürütülen mali tablo denetimleri, makul güvence görevleridir. Denetimin yapısal sınırlamaları yüzünden makul güvence yüksektir ancak mutlak değildir. Bunun sonucu olarak denetçinin elde ettiği çoğu denetim kanıtı, kesin değil ikna edici olacaktır. Genel olarak makul güvence denetimleri, olumlu şekilde ifade edilen bir sonuç doğuracak şekilde tasarlanır. Örneğin: “bizim görüşümüze göre mali tablolar ... nın mali durumunu ve mali performansını ve nakit akışlarını tüm önemli yönleriyle güvenilir şekilde yansıtmaktadır (veya doğru ve gerçeğe uygun yansıtmaktadır)” ya da uygunluk çerçevesi söz konusu olduğunda “ bizim görüşümüze göre mali tablolar tüm önemli yönleriyle ...ya uygun olarak hazırlanmıştır.”

39. Sınırlı güvence görevleri (gözden geçirme görevleri gibi), mali denetimleri konu alan ISSAI'ler tarafından şu anda ele alınmamaktadır. Bu gibi görevler, makul güvence görevlerinden daha düşük düzeyde güvence sağlar ve olumsuz şekilde ifade edilen bir sonuç doğuracak şekilde tasarlanırlar. Örneğin: “Mali tabloların tüm önemli yönleriyle güvenilir şekilde yansıtılmadığına inanmamıza yol açacak hiçbir şeye rastlamadık “. Bu gibi görevleri yürüten denetçilerin, mali denetimle ilgili ISSAI'lerden farklı rehberleri uygulamaları gerekebilir; ISSAI 100'deki temel denetim prensipleri bu bakımdan faydalı olabilir.

## MALİ DENETİMİN PRENSİPLERİ

### Genel Prensipler

#### Mali Denetimlerin Yürütülmesi İçin Ön Koşullar

##### Etik Kurallar ve Bağımsızlık

40. **Denetçi, mali tablo denetimini yürütürken bağımsızlıkla ilgili olanlar dâhil olmak üzere ilgili etik gerekliliklere uymalıdır.**
41. Denetimi ISSAI'lere uygun olarak yürüten denetçiler, ulusal bağlamda uygulandığı üzere Geçerli standart olarak 4. Düzey ISSAI'leri kabul eden veya ISA'ları uygulayan YDK'lardaki denetçilerin, ya muhasebe mesleği mensupları için temel etik kuralları ortaya koyan Muhasebeciler İçin Uluslararası Etik Standartları Kurulu (IESBA) tarafından yayımlanan Muhasebe Mesleği Mensupları İçin Etik Kurallarına (IESBA Kuralları) uyması ya da en az bunlar kadar kapsamlı ulusal gereklilikleri kabul etmesi gerekmektedir. Ulusal bağlamda uygulanan INTOSAI Etik Kuralları burada konuyla ilgili olabilir. Bu nedenle YDK'lar, raporlarında denetimin ISSAI'lere veya ISA'lara uygun olarak yürütüldüğünü söyleyebilmek için kendi çevrelerinde ISSAI 30'daki etik gereklilikleri veya IESBA Kuralları kabul etmelidir.

##### Kalite Kontrol

42. **Denetçi, denetimin mesleki standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olduğuna ve denetçi raporunun mevcut koşullar altında uygun olduğuna dair makul güvence sağlayan görev düzeyindeki kalite kontrol prosedürlerini uygulamalıdır.**
43. ISSAI 100'de belirtildiği üzere YDK'lar, kamu sektörü ortamında IAASB'nin Uluslararası Kalite Kontrol Standartları (ISQC 1) için bağlam sağlayan ISQC 1, standartları ortaya koyar ve kuruluşların kalite kontrol sistemlerine yönelik rehberlik sağlar. ISA 40'ın genel amacı ve temel ilkeleri ISQC 1 ile tutarlı olmasına karşın bunların YDK'larla ilgili olmasını sağlamak için ISSAI 40'taki gereklilikler uyarlanmıştır.
44. YDK'nın Başkanı veya dengi kolektif organ, YDK'da kalite kontrol prosedürlerinin uygulamaya konulması ve muhafaza edilmesi konusunda genel sorumluluk sahibidir. Buna karşın günlük operasyonel sorumluluk başkalarına devredilmiş olabilir. Örneğin denetim görevine sahip bir yönetici denetçi, son olarak YDK Başkanına rapor verecektir.

45. ISSAI 200'deki prensiplere dayalı veya bunlarla tutarlı standartlara göre mali tablo denetimi yapmakla görevli kamu sektörü denetçileri, görev düzeyinde kalite kontrol gerekliliklerine tabidir. ISSAI 200'e dayalı olarak standart geliştirirken veya ISSAI 200'le uyumlu standartları kabul ederken YDK'lar, aşağıdakilerle ilgili gereklilikler oluşturmayı düşünmelidir:

- Yönetici denetçinin, her denetim görevinde genel kaliteye yönelik sorumluluğu üstlenmesi;
- Yönetici denetçinin, denetim ekibi üyelerinin ilgili etik gerekliliklere uymasını sağlaması;
- Yönetici denetçinin, denetim görevi için geçerli olan bağımsızlık gerekliliklerine uygunlukla ilgili bir sonuç oluşturması ve bağımsızlığa yönelik tehditleri ortadan kaldırmak için uygun adımları atması;
- Yönetici denetçinin, denetim ekibi ve varsa dış uzmanların toplu olarak uygun yetkinlik ve becerilere sahip olduğundan emin olma ihtiyacı;
- Yönetici denetçinin, denetimin performansına yönelik sorumluluğu üstlenmesi, özellikle:
  - o Denetimin yönetilmesi, gözetilmesi ve yürütülmesi;
  - o Gözden geçirmelerin YDK'nın gözden geçirme politika ve prosedürlerine uygun olarak gerçekleştirilmesini sağlaması.

#### Görev Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

46. **Denetçi, tüm denetim ekibinin ve varsa dış uzmanların toplu olarak aşağıdakilere uygun yetkinlik ve becerilere sahip olduğundan emin olmalıdır:**

- a) **Denetimi, ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uygun olarak yürütmek ve**
- b) **Denetçinin, mevcut koşullar altında uygun olan bir rapor yayımlamasını sağlamak.**

47. Denetçi, toplu olarak bir ekipten beklenen yetkinlik ve becerileri ele alırken ekibin şu özelliklerini değerlendirebilir:

- Uygun eğitim yoluyla denetim görevinin anlaşılması ve benzer nitelik ve karmaşıklıkta denetim görevlerine ilişkin pratik deneyim,

- Mesleki standartların ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklerin anlaşılması,
- İlgili BT becerileri ve muhasebe veya denetimin uzmanlık alanlarına ilişkin bilgi dahil olmak üzere teknik uzmanlık,
- Denetlenen kuruluşun faaliyet gösterdiği ilgili endüstrilere ilişkin bilgi,
- Mesleki yargı uygulayabilme becerisi,
- YDK'nın kalite kontrol politika ve prosedürlerinin anlaşılması;
- Geçerli raporlama düzenlemelerinin bilinmesi dahil ilgili ortamda denetim görev ve yetkisinin şartlarını yerine getirme ve yasama organına veya başka bir kamu organına ya da kamuoyu çıkarı için raporlama yapma;
- İlgili hallerde performans denetimi veya uygunluk denetimi alanlarında beceriler.

### ***Temel Denetim Kavramlarıyla İlgili Prensipler***

48.1000-2999 arası ISSAI'ler, Mali Denetimin Temel Prensiplerinin uygulanmasına yönelik en iyi uygulamayı vermektedir. Ancak YDK'nın temel prensiplere dayalı standartlar geliştirmeyi veya bu prensiplerle uyumlu ulusal standartlar kabul etmeyi seçmesi halinde burada ve sonraki bölümlerde yer alan konular ele alınmalıdır.

#### Denetim Riski

**49. Denetçi, bildirilen olumlu görüşün temeli olarak makul güvence elde etmek amacıyla denetim koşullarında denetim riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirmelidir.**

50. Mali tablo denetiminde denetim riski, denetçinin konu bilgisinin önemli ölçüde yanlış bildirilmesi halinde uygun olmayan bir sonuç ifade etmesi riskidir. Denetçi, olumlu şekilde ifade edeceği sonuca temel oluşturacak makul güvence elde etmek amacıyla denetim koşullarında riskini kabul edilebilir düşük bir düzeye indirecektir. Anlamlı olması için denetçinin elde ettiği güvence düzeyinin, hedef kullanıcıların konu bilgisi hakkındaki güvenini, açık biçimde tutarsızdan daha yüksek bir dereceye çıkarması gerekir.

51. Genel olarak denetim riski, aşağıdaki bileşenlere dayanır:

- Önemli yanlış bildirim riskleri, yapısal risk ve kontrol riskinden oluşur:
  - a) Yapısal risk – İlgili hiçbir kontrolün olmadığı varsayıldığında konu bilgisinin önemli yanlış bildirim riskine yatkınlığıdır.

- b) Kontrol riski – Önemli bir yanlış bildirim meydana gelebilme ve ilgili kontroller tarafından uygun zamanda önlenmeyecek veya tespit edilerek düzeltilmeyecek olması riskidir. Konuyla ilgili olması halinde iç kontrollerin tasarımı ve işleyişindeki yapısal sınırlar yüzünden bazı kontrol riskleri hep var olacaktır.
- Denetim riski, önemli yanlış bildirim riskleri ve tespit riskine ilişkin bir işlemdir:
    - c) Tespit riski – denetçinin önemli bir yanlış bildirim tespit etmeyecek olması riskidir.
52. Risklerin değerlendirilmesi, bu amaç için gereken bilgiyi elde edecek denetim prosedürlerine ve denetim boyunca elde edilen kanıtlara dayalıdır. Risk değerlendirmesi, mesleki yargı konusudur ve kesin bir ölçümü yapılamaz. Denetçinin her risk unsurunu düşünme derecesi, denetim koşullarına dayalı olacaktır.

#### Mesleki Yargı ve Mesleki Şüphencilik

53. **Denetçi, mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine yol açan koşulların mevcut olabileceğinin farkında olarak denetimi mesleki şüphencilikle planlamalı ve gerçekleştirmelidir. Mali tablo denetimini planlar, yürütür, sonuçlandırır ve raporlarken denetçi, mesleki yargı kullanmalıdır.**
54. “Mesleki şüphencilik” ve “mesleki yargı” terimleri, denetimle ilgili konulara uygun yanıtlar hakkında denetçinin kararlarına yönelik gereklilikleri oluştururken ilgili olur. Bunlar, sorgulayıcı bir zihniyeti içeren denetçi tavrını ifade eder. Bu kavramlar, mali denetim konulu ISSAI’lerde ortaya konmaktadır.
55. Mesleki yargı kavramı, denetçi tarafından denetim sürecinin tüm aşamalarında uygulanır. Denetim görevi koşullarında uygun olan hareket biçimi hakkında bilgiye dayalı kararlar alırken denetim, muhasebe ve etik ile ilgili standartların oluşturduğu bağlam kapsamında ilgili eğitim, bilgi ve tecrübenin uygulanmasını kapsar<sup>11</sup>.
56. Mesleki yargı, özellikle aşağıdakiler hakkındaki kararlarda gerekli olur:

---

11 ISSAI 1200, paragraf 13.

- Önemlilik ve denetim riski;
- ISSAI'lerin ve ISA'ların gerekliliklerini karşılamak ve denetim kanıt toplamak için kullanılan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediği ve denetçinin genel amaçlarına ulaşmak için daha fazla şey yapılması gerekip gerekmediği hakkında değerlendirme;
- Denetlenen kuruluş için geçerli olan mali raporlama çerçevesini uygulamakta idarenin yargısını değerlendirme;
- Elde edilen denetim kanıtından sonuçlar çıkartma – örneğin mali tabloları hazırlarken idarenin yaptığı tahminlerin akla yakınlığını değerlendirme.

57. Mesleki şüphecilik, tüm denetim görevleri için zaruridir. Denetçi, konu bilgisinin önemli ölçüde yanlış bildirilmesine yol açan koşulların mevcut olabileceğinin farkında olarak güvence görevini mesleki şüphecilik tutumuyla planlar ve yürütür. Mesleki şüphecilik yaklaşımı; denetçinin, sorgulayıcı bir zihniyetle elde edilen kanıtın geçerliliğine ilişkin kritik bir değerlendirme yapması ve sorumlu tarafın sunduğu bildirim ve belgelerin güvenilirliğiyle çelişen veya bunu sorgulayan kanıtlara karşı tetikte olması anlamına gelir. Bu tavır; denetim süreci boyunca şüpheli koşulları gözden kaçırılması, gözlemlerden sonuç çıkarırken aşırı genelleme yapılması ve kanıt toplama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek ve bunların sonuçlarını değerlendirmek için yanlış varsayımların kullanılması riskini azaltmak için gereklidir.

### Önemlilik

58. **Denetçi, denetimi planlar ve yürütürken önemlilik kavramını uygun şekilde uygulamalıdır.**

59. Önemli yanlış bildirim, tek başına veya diğer önemli yanlış bildirimlerle birlikte, kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesinin makul surette beklenebilmesi halinde bu yanlış bildirim önemli olur. Önemliliğin hem nitel hem de nicel özellikleri vardır. Kamu sektöründe önemlilik, kullanıcıların aldığı ekonomik kararlarla sınırlı değildir çünkü belli kamu programlarına ve hibe finansmanına devam edip etmemeye yönelik kararlar, mali tablolara dayalı olabilir. Önemliliğin nitel özellikleri, genellikle kamu sektöründe diğer tür kuruluşlara kıyasla daha büyük rol oynar. Belli bir denetimde

önemliliğın değerlendirilmesi ve hassasiyetin ve diğer nitel faktörlerin düşünülmesi, denetçi yargısına yönelik konulardır.

60. Denetçi, denetim stratejisini belirlerken mali tablolara yönelik önemliliği bir bütün olarak değerlendirmelidir. Bir veya daha fazla işlem sınıfı, hesap bakiyesi veya açıklamasöz konusu olduğunda, mali tablolara yönelik önemlilikten az tutarların yanlış bildirimlerinin, bir bütün olarak kullanıcıların mali tablolara dayanarak aldığı kararları etkilemesinin makul surette beklenebilmesi halinde denetçi; söz konusu işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalara uygulanacak önemlilik düzeyini veya düzeylerini de belirlemelidir.
61. Denetçi, önemli yanlış bildirim riskini değerlendirmek ve ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek amacıyla performans önemliliğini de belirlemelidir. Denetimin sadece münferit önemli yanlış bildirimleri tespit etmek için planlanması, münferit önemsiz yanlış bildirimlerin toplamının, mali tabloların önemli ölçüde yanlış bildirilmesine neden olabileceği hususunu gözden kaçırmaz ve tespit edilmemiş yanlış bildirimler için pay bırakmaz. Performans önemliliği; düzeltilmemiş ve tespit edilmemiş yanlış bildirimlerin toplamının, bir bütün olarak mali tablolara yönelik önemlilik eşiğini aşma olasılığını uygun şekilde düşük bir düzeye indirmek için düzenlenmelidir. Performans önemliliğinin belirlenmesi, mesleki yargı kullanılmasını içerir. Bu, denetçinin kuruluş hakkındaki bilgisinden etkilenir, risk değerlendirmesi prosedürlerinin yürütülmesi sırasında güncellenmelidir ve önceki denetimlerde tespit edilen önemli yanlış bildirimlerin nitelik ve kapsamına ve böylece mevcut dönemde yanlış bildirimler açısından denetçinin beklentilerine dayanır.
62. Önemlilik kavramı, denetçi tarafından denetimin planlanması ve yürütülmesinde ve de belirlenmiş yanlış bildirimlerin denetim üzerindeki etkilerinin ve (atlanan şeyler dahil) düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesinde uygulanır. Denetçi görüşü, mali tabloları bir bütün olarak ele alır ve bu nedenle denetçi, bütün açısından olmayan yanlış bildirimlerin tespit edilmesinden sorumlu değildir. Denetçi, yine de nicel önemsiz yanlış bildirimleri belirlemeli ve belgelemelidir çünkü bunlar nitelikleri yüzünden veya toplu olarak önemli olabilir. Önemsizlik eşiğinin altındaki yanlış bildirimlerin dikkate alınması gerekmez.
63. Denetimi planlarken belirlenen önemlilik, düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya toplu olarak her zaman önemsiz olarak değerlendirilmesinde kullanılacak bir tutar eşiği belirlemeyebilir. Bazı

yanlış bildirimlerle ilgili koşullar, bunlar önemlilik eşiğinin altında olsa bile denetçinin bunları önemli olarak değerlendirmesine yol açabilir. Sadece nitelikleri yüzünden önemli olabilecek yanlış bildirimleri tespit etmek için denetim prosedürleri tasarlamak uygulanabilir olmasa da denetçi, bunların mali tablolar üzerindeki etkilerini değerlendirirken düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin hem boyutunu hem de niteliğini ve bunların meydana gelme koşullarını dikkate alır. Denetçinin dikkate aldığı özellikler arasında belli işlem veya programların hassas niteliği, kamuoyunun ilgisi, etkili yasama gözetimi ve düzenleme ihtiyacı ve yanlış bildirim veya sapmanın niteliği (ör. Yolsuzluk veya hile sonucu olup olmadığı) sayılabilir.

### İletişim

64. **Denetçi, denetlenen kuruluşun yönetim yapısı içinde uygun irtibat görevlisini (görevlilerini) tespit etmeli ve denetimin planlanan kapsamı ve zamanlaması ile önemli bulgular hakkında onlarla iletişim kurmalıdır.**
65. Denetçi, hem idareyle hem de yönetimden sorumlu olanlarla iletişim kurmalıdır. İletişim, denetimle ilgili bilgi elde etmeyi ve yönetimden sorumlu olanlara mali raporlama sürecine ilişkin gözetimleriyle ilgili ve önemli gözlemlerin zamanında sağlanmasını gerektirir. Yönetimden sorumlu olanlarla etkin iki yönlü iletişimin teşvik edilmesi önemlidir.
66. Kamu sektöründe yönetimden sorumlu olanların tespit edilmesi zor olabilir. Denetlenen kuruluş, çeşitli organizasyonel düzeylerde ve farklı işlevlerde (yani dikey ve yatay olarak) yönetim organları olan daha büyük veya daha geniş bir yapının parçası olabilir. Sonuç olarak bazı durumlarda çeşitli ayrı gruplar, yönetimden sorumlu olarak tespit edilebilir. Buna ilaveten kamu sektöründe denetim, hem mali tablo amaçlarını hem de uygunluk amaçlarını içerebileceği için bu da ayrı yönetim organlarını içerebilir.
67. Denetçinin sözlü iletişimin yeterli olmadığına karar vermesi halinde iletişim yazılı olmalıdır. Denetçinin yasama organı, düzenleyiciler veya finansman kuruluşları gibi kurum dışı taraflarla da iletişim kurması gerekebilir.
68. Yazılı iletişimlerin denetim sırasında ortaya çıkan tüm konuları içermesi gerekmez. Ancak yazılı iletişim, denetçilerin yönetimden sorumlu olanlara iletmesi gereken önemli denetim bulguları için zaruridir.
69. Kamu sektöründe denetçiler, genellikle merkezi yönetim ve idaresinin tümü veya önemli kısımları için görevlendirilmiş ve yetkilendirilmiş



denetçileridir. Bu durumda denetçiler, diğer denetlenen kuruluşlardan ve bu konularda yapılan denetimlerden elde edilen ve yönetimden sorumlu olanlarla ilgili olarak bilgilere erişim sahibi olabilir. Bunun örnekleri arasında denetlenen kuruluşla işlemlerde yapılan ve diğer denetlenen kuruluşları da etkileyen önemli hatalar veya diğer denetlenen kuruluşlarda verimlilik kazanımları sağlayan ilgili kontrollere ilişkin tasarımlar sayılabilir. Bu tür bilgilerin yönetimden sorumlu olanlara iletilmesi, koşullar izin verdiğinde denetime değer katabilir. Ancak kanunlar, düzenlemeler veya etik gereklilikler bu tür bilgilerin iletilmesini yasaklayabilir.

### Belgelendirme

**70. Denetçi; denetim konusunda tecrübeli fakat o denetim hakkında ön bilgisi olmayan bir denetçinin ilgili standartlara ve geçerli yasal ve düzenleyici gerekliliklere uymak için gerçekleştirilen denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; bu prosedürlerin sonuçları ve elde edilen denetim kanıtı; denetim sırasında ortaya çıkan önemli konular, bunlar açısından varılan sonuçlar ve bu sonuçlara ulaşmakta kullanılan önemli mesleki yargıları anlamasını sağlamak için yeterli olan denetim belgelerini hazırlamalıdır. Belgeler uygun zamanda hazırlanmalıdır.**

71. Yeterli denetim belgesi hazırlanması çeşitli nedenlerden ötürü önemlidir. Belgelendirme:

- Denetçi görüşlerini ve raporlarını teyit eder ve destekler.
- Raporların hazırlanması veya denetlenen kuruluşun veya diğer tarafların sorgularının yanıtlanmasında bilgi kaynağı görevi görür.
- Denetçinin denetim standartlarına uyduğuna dair kanıt görevi görür.
- Planlama, gözetim ve gözden geçirmeyi kolaylaştırır.
- Denetçinin mesleki gelişimine yardımcı olur.
- Delege edilen işin tatminkâr şekilde yerine getirilmesini sağlamaya yardımcı olur.
- Gelecekte faydalanmak üzere yapılan işe dair kanıt sağlar.

72. Temel prensiplere dayalı denetim standartlarının aşağıdaki alanlarda belgelendirmeyle ilgili ek gereklilikleri içermesi gerekir:

- Belgelerin zamanında hazırlanması;
- Belgelerin formatı, içeriği ve kapsamı;

- Denetçinin geçerli denetim standartlarındaki ilgili bir gereklilikten sapmayı zorunlu gördüğü durumlardaki belgelendirme gereklilikleri;
- Denetçinin, denetçi raporu tarihinden sonra yeni veya ek denetim prosedürleri uyguladığı veya yeni sonuçlara vardığı durumlardaki belgelendirme gereklilikleri;
- Nihai denetim dosyasının birleştirilmesi.

4.düzye ISSAI'ler, gerekliliklerin kabul edilmesi ve denetimin belgelendirilmesi hakkında ek rehberlik sağlamaktadır.

73.Hesap mahkemesi gibi yargı görevi olan denetçiler söz konusu olduğunda belgelendirme, resmi yargı kararlarının bir parçasını oluşturur. Bu ortamda yasal sürecin gerekleri, bir davanın işlemleriyle ilgili olarak belgelerin gizliliğine ilişkin uyulması gereken spesifik ve sıkı gereklilikler ortaya koyabilir. Buna ilaveten kararlar yasal olarak bağlayıcı bir kamu yükümlülüğüyle sonuçlanabileceği için kamu sektörü denetçileri ek belge saklama gerekliliklerine tabi olabilir.

### ***Denetim Süreciyle İlgili Prensipler***

#### Görev Şartlarına Karar Verilmesi

**74. Denetçi, idare veya yönetimden sorumlu olanlarla denetim görevinin şartlarına ilişkin ortak bir anlayış kararlaştırmalı veya görev koşulları açıkça belirlenmişse böyle bir anlayış oluşturmalıdır.**

75.Kamu sektöründeki bir denetim görevinin şartları genellikle yasal olarak belirlenmiştir ve bu yüzden idare veya yönetimden sorumlu olanların taleplerine veya bunlarla mutabakata tabi değildir. Kamu sektörü denetçileri resmi olarak şartları kararlaştırmak yerine idarenin ve denetçinin kendi görev ve sorumluluklarına ilişkin ortak resmi bir anlayış oluşturmayı seçebilir. Kamu sektörü denetçisi normalde yasama organı tarafından görevlendirildiği ve yasama organına rapor verdiği için hem yasama organıyla hem de yönetimden sorumlu olanlarla mutabakata varmak gerekebilir.

76. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların uygun temsilcilerine denetçinin mali tablo denetimiyle ilgili sorumluluklarını iletmelidir. Buna denetçinin, yönetimden sorumlu olanların gözetiminde idare tarafından hazırlanan mali tablolar hakkında görüş oluşturma ve bildirme sorumluluğu dâhildir.

77.Görev şartlarının yasalar veya düzenlemeler tarafından yeterince detaylı şekilde öngörüldüğü hallerde bunları denetim görev yazısında

veya diğ er uygun yazılı anlaş ma formatlarında kaydetmek gerekli olmayabilir. İdare ve uygun hallerde yönetimden sorumlu olanların ISSAI'ler ve ISA'lar gibi spesifik denetim standartlarında ortaya konan sorumlulukları bildiğini ve anladığına dair bildirimini bir istisna olabilir. Bu gibi görevler kamu sektöründe yaygın olduğu için şartlar hakkındaki yazılı anlaş malar dâhil olan tarafların sorumluluklarının netleştirilmesinde yardımcı olabilmesine karş ın bu anlaş maların sonuçlandırılmasına gerek yoktur.

78. Yönetimden sorumlu olanlara denetimin planlanan kapsamı ve zamanlamasına dair bir genel bilgi de gönderilmelidir. Denetçi; muhasebe politikaları, muhasebe tahminleri ve mali tablo açıklamaları dahil olmak üzere denetlenen kuruluşun muhasebe uygulamalarının önemli nitel özellikleri hakkındaki görüşlerine de yer vermelidir.
79. Normalde YDK'ların denetimleri yasal olarak belirlendiği şekilde yürütmesi gerekir. Ön koşullar karşılanmamış olsa bile normalde YDK'ların bir görevi reddetme seçeneği yoktur. Temel prensiplere dayanarak geliştirilen standartlar, bu gibi durumlarda uygun eylem hakkında rehberlik sağlamalıdır. ISSAI 1210<sup>12</sup> buna ilişkin rehberliğ e yer vermektedir.

### Planlama

#### **80. Denetçi; hem denetimin kapsamı, zamanlaması ve yönünü içeren genel bir denetim stratejisi hem de bir denetim planı geliştirmelidir.**

81. Genel denetim stratejisi, denetim planının geliştirilmesinde denetçiye rehberlik edecektir. Denetçi, denetim stratejisini geliştirirken ş unları yapmalıdır:

- Görev kapsamını tanımlayan görev özelliklerini tespit etmek;
- Denetimin zamanlaması ve gereken iletişimin niteliğini planlamak için görevin raporlama amaçlarını belirlemek;
- Denetçinin mesleki yargısına göre görev ekibinin ç abalarını yönlendirmekte önemli olan faktörleri dikkate almak;
- Ön faaliyetlerin sonuçlarını ve uygulanabilir olduğ unda, denetlenen kuruluş için görevlendirilen denetçi tarafından gerçekleştirilen diğ er görevlerde elde edilen bilginin ilgili olup olmadığını dikkate almak;
- Görevi yürütmek için gerekli kaynakların niteliği, zamanlaması ve kapsamını belirlemek;

12 ISSAI 1210 - Denetim Görevlerinin Ş artlarına Karar Verilmesi.

- Önceki tavsiyelerin sonuçları dâhil olmak üzere denetlenen kuruluşla ilgili performans denetimleri ve diğer denetim faaliyetlerinden elde edilen bilgi ve sonuçları dikkate almak;
- Yasama organı ve denetim raporunun diğer ilgili kullanıcılarının beklentilerini dikkate almak ve değerlendirmek.

**82. Denetçi, denetimin etkin ve verimli şekilde yürütülmesini sağlamak için denetimi uygun şekilde planlamalıdır.**

83. Denetçi, bir denetim planı hazırlamalıdır. Bu denetim planı aşağıdakilerin tanımını içermelidir:

- Planlanan risk değerlendirmesi prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
- Beyan düzeyinde planlanan ek denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı;
- Görevin geçerli standartlara uyması için gerekli olan diğer planlanan denetim prosedürleri. Bu prosedürler şunları içerebilir veya tanımlayabilir: denetime yönelik yasal çerçeveye dair gözden geçirme; denetlenecek olan faaliyet, program veya kuruluşun kısa tanımı; denetimin yürütülmesinin nedenleri; dikkate alınacak konuların önemliliğini belirleyenler dahil olmak üzere denetimi etkileyen faktörler; denetim amaçları ve kapsamı; denetim yaklaşımı; toplanacak denetim kanıtının özellikleri ve kanıt toplamak ve analiz etmek için gereken prosedürler; gerekli kaynaklar; denetime yönelik zaman çizelgesi; denetçi raporu ve yönetim mektubunun formatı, içeriği ve kullanıcıları.

84. Hem genel stratejinin hem de denetim planının belgelendirilmesi gerekir. Bunlar denetim sırasında gerektiğinde güncellenmelidir.

Denetlenen Kuruluşun Tanınması

**85. Denetçi; denetlenen kuruluşu, faaliyet gösterdiği ortamı ve denetimle ilgili iç kontrol prosedürlerini tanımalıdır.**

86. Kuruluşun ve faaliyet gösterdiği ortamın farklı özelliklerinin tanınması, denetçinin denetimi etkin şekilde planlamasını ve yürütmesini sağlar. Gerekli tanıma şunları içerir:

- İlgili ortam, düzenlemeler ve geçerli mali raporlama çerçevesi dâhil diğer dış faktörler;
- Çalışma şekli, yönetim yapısı, finansmanı (denetçinin mali tablolarda olması beklenen işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları anlamasını sağlamak için) dâhil olmak üzere denetlenen kuruluşun

niteliği ve muhasebe politikalarının seçimi ve uygulanması (bunlardaki değişiklik sebepleri dâhil);

- Denetlenen kuruluşun mali performansının ölçümü ve gözden geçirilmesi;
- Yeni programlar veya bütçe kısıtlamaları gibi politik süreçler sonucu denetlenen kuruluşun dışında verilen kararlar;
- Denetlenen kuruluşun tabi olduğu spesifik yasal ve idari düzenlemeler ve bunlara uyulmamasının olası etkileri;
- Kamu politikası unsurları içerebilecek ve bu nedenle risk değerlendirmesine yönelik sonuçları olabilecek program amaçları ve stratejileri;
- Denetlenen kuruluşun yasal yapısı tarafından etkilenen yönetim yapıları, örneğin kuruluşun bir bakanlık, departman, kurum veya diğer tür kamu sektörü organı olup olmadığı.

87. Kontrol ortamını tanımak için denetlenen kuruluşun dürüstlük ve etik değerleri iletme ve uygulayışını, yetkinliğe adanmışlığını, yönetimden sorumlu olanların katılımını, idarenin felsefe ve çalışma stilini, teşkilat yapısını, iç denetim faaliyetinin mevcudiyet ve düzeyini, yetki ve sorumluluk tayinini ve insan kaynakları politika ve uygulamalarını dikkate almak uygun olabilir.

88. İlgili denetim kanıtı, gözlem veya belge incelemesi yoluyla bilgilerin doğrulanması gibi bilgi alma ve diğer risk değerlendirmesi prosedürlerinin birleşimi yoluyla elde edilebilir. Örneğin denetçi, idare ve çalışanlarla görüşmeler yaparak idarenin iş uygulamaları ve etik davranışlarla ilgili görüşlerini çalışanlarla nasıl paylaştığına dair bilgi edinebilir. Denetçi, daha sonra örneğin idarenin yazılı iş ahlaki kuralları olup olmadığını ve bu kurallara uygun davranıp davranmadığını dikkate alarak ilgili kontrollerin uygulanıp uygulanmadığına karar verebilir.

89. Tanıma sürecinin parçası olarak denetçi; denetlenen kuruluşun, mali raporlama amaçlarıyla ilgili iş risklerini belirlemek için bir prosedürü olup olmadığını ve bu risklerin meydana gelme olasılığını değerlendirerek bunların önemini tahmin edip etmediğini de dikkate almalıdır. Bu tür bir prosedürün oluşturulmuş olması halinde denetçi bu prosedür ve sonuçları hakkında bilgi edinmelidir.

90. Denetçinin mali raporlamayla ilgili iç kontrolü tanınması, aşağıdaki alanları içerebilir:

- Denetlenen kuruluşun çalışmalarında yer alan ve mali tablolar için önemli olan işlem sınıfları;
- Bu işlemlerin başlatılması, kaydedilmesi, işlenmesi, gerektiğinde düzeltilmesi, defteri kebire aktarılması ve mali tablolarda raporlanması için uygulanan manuel ve BT kullanan prosedürler;
- Yanlış bilgileri doğrulamaya ve bilgileri defteri kebire aktarmak için kullanılan prosedürler dahil olmak üzere bu işlemleri başlatmak, kaydetmek, işlemek ve raporlamak için kullanılan muhasebe kayıtları, destekleyici bilgiler ve mali tablolardaki belirli hesaplar;
- Bilgi sisteminin işlemler dışında kalan ve mali tablolar için önemli olan olay ve koşulları nasıl yakaladığı;
- Önemli muhasebe tahminleri ve açıklamaları dahil olmak üzere denetlenen kuruluşun mali tablolarını hazırlamak için kullanılan mali raporlama süreci;
- Olağan dışı tek seferlik işlemleri veya düzeltmeleri kaydetmek için kullanılan standart dışı yevmiye kayıtları dahil yevmiye kayıtlarını çevreleyen kontroller;
- Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa yönelik ilgili kontroller;
- Bütçeye göre performansın izlenmesiyle ilgili kontroller;
- Bütçe kaynaklarının diğer denetlenen kuruluşlara aktarılmasıyla ilgili kontroller;
- Gizli ulusal güvenlik verilerine ve vergi ve sağlık bilgisi gibi hassas kişisel verilere ilişkin kontroller;
- Aşağıdaki gibi alanlarda denetlenen kuruluş dışındaki taraflarca gerçekleştirilen gözetim ve diğer kontroller:
  - o Satınalma düzenlemeleri gibi yasal ve idari düzenlemelere uygunluk,
  - o Bütçe uygulaması,
  - o Mevzuat veya denetim görev ve yetkisinin tanımladığı diğer alanlar,
  - o İdarenin hesap verme sorumluluğu.

91. Denetim; mali tablolardaki her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama veya bunlarla ilgili her beyan için gerçekleştirilen tüm kontrollerin tanınmasını gerektirmez. Ancak denetlenen kuruluşun kontrollerinin ve ilgiliyse merkezi yönetim çapındaki kontrollerin tanınması, kontrollerin uygulanmasında tutarlılık sağlayan bir nebze otomasyon olmadığı takdirde bunların işleyiş etkinliğini test etmek için yeterli değildir.

#### Risk Değerlendirmesi

**92. Denetçi; ek denetim prosedürleri için bir temel sağlamak amacıyla işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik mali tablo ve beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerini değerlendirmelidir.**

93. Risk değerlendirme prosedürleri şunları içerebilir:

- Denetlenen kuruluş bünyesinde yer alan ve denetçinin yargısına göre yolsuzluk veya hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin belirlenmesinde yardımcı olabilecek bilgiye sahip çalışanlardan ve idareden bilgi alınması,
- Analitik prosedürler,
- Gözlem ve inceleme.

94. Önemli yanlış bildirim riskleri, ek denetim prosedürlerinin tasarlanması ve yürütülmesine bir temel sağlamak amacıyla işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik mali tablo ve beyan düzeyinde belirlenmeli ve değerlendirilmelidir. Bu amaçla denetçinin şunları yapması gerekir:

- Risklere yönelik ilgili kontrolleri inceleyerek ve mali tablolardaki işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamaları dikkate alarak denetlenen kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamı tanıma süreci boyunca riskleri belirlemek.
- Belirlenmiş riskleri değerlendirmek ve bunların bir bütün olarak mali tablolarla daha yaygın şekilde ilişkili olup olmadığını ve birçok beyanı etkileme olasılığı olup olmadığını değerlendirmek.
- Denetçinin test etmek istediği ilgili kontrolleri hesaba katarak belirlenmiş riskleri beyan düzeyinde yanlış gidebilecek şeylerle ilişkilendirmek.
- Çoklu yanlış bildirim olasılığı dâhil yanlış bildirim olasılığını ve yanlış bildirim olasılığının bunu önemli kılacak kadar olup olmadığını dikkate almak.

95. Denetçi, risk değerlendirmesinin parçası olarak belirlenen risklerden herhangi birinin denetçinin yargısına göre önemli olup olmadığına karar verir. Denetçi, bu yargıyı kullanırken riskle ilgili belirlenmiş kontrollerin etkilerini dışarıda tutmalıdır. Denetçi, hangi risklerin önemli olduğuna karar verirken en azından aşağıdakileri dikkate almalıdır:

- Riskin, bir hile riski olup olmadığı;
- Riskin, yakın tarihli önemli ekonomik, muhasebe veya diğer gelişmelerle ilgili olup olmadığı ve bu yüzden özel dikkat gerektirip gerektirmediği;
- İşlemlerin karmaşıklığı;
- Riskin, ilgili taraflarla önemli işlemler içerip içermediği;
- Riskle ilgili mali bilginin ölçümünde yanlışlık derecesi, özellikle büyük ölçüde ölçüm belirsizliği içeren ölçümler;
- Riskin, denetlenen kuruluşun normal iş akışı dışında kalan veya olağan dışı görünen önemli işlemler içerip içermediği ve
- Riskin, aynı zamanda yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu etkileyip etkilemediği.

96. Hem mali tablo hem de beyan düzeyindeki önemli yanlış bildirim risklerinin ve denetçinin hakkında bilgi edindiği ilgili kontrollerin belirlenmesi ve değerlendirilmesi, yeterince belgelendirilmelidir.

#### Etkisi Değerlendirilmiş Risklere Karşı Atılacak Adımlar

**97. Denetçi, mali tablolardaki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerini ele almak için uygun şekilde harekete geçmelidir.**

98. Etkisi değerlendirilmiş risklere karşı atılacak adımlar, maddi doğrulama prosedürleri ve kontroller üzerinde yapılan testler gibi riskleri ele alan denetim prosedürleri tasarlamayı içerir. Maddi doğrulama prosedürleri; hem detaylara yönelik testleri hem de işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara yönelik maddi doğrulama analizlerini içerir.

99. Denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamı; beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerine dayalıdır ve bunlara yanıt niteliğindedir. Denetçi, gerekli denetim prosedürlerini tasarlarırken her işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için beyan düzeyindeki etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinin nedenlerini dikkate almalıdır. Bu nedenler, işlemlerin yapısal riskini (ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamaların özel niteliklerinden kaynaklanan önemli yanlış bildirim olasılığı) ve kontrol riskini (risk değerlendirmesinin ilgili kontrolleri hesaba katıp katmadığı) içerebilir.



100. Kontrol riskinin incelenmesi; denetçinin, kontrollerin etkin şekilde işlediğine dair kanıt elde etmesini gerektirir (yani denetçi; maddi doğrulama prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar verirken kontrollerin etkin işlediğine güven duymak ister).
101. Denetçi, ilgili kontrollerin etkin işlediğine ilişkin yeterli ve uygun kanıt elde etmek için bu kontrollere yönelik testler tasarlar ve uygularken bir kontrolün etkinliğine ne kadar çok güven duyulursa elde edilen denetim kanıtının o kadar ikna edici olması gerektiğini dikkate almalıdır.
101. Denetçi; etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim risklerinden bağımsız olarak her önemli işlem sınıfı, hesap bakiyesi ve açıklama için maddi doğrulama prosedürleri tasarlamalı ve uygulamalıdır.
102. Denetçi, kontrollerin test edilip edilmediğinden bağımsız olarak her zaman bazı maddi doğrulama testleri yapmalıdır. Buna ilaveten denetçinin beyan düzeyinde etkisi değerlendirilmiş önemli yanlış bildirim riskinin önemli olduğuna karar vermesi halinde özellikle bu riske yanıt veren maddi doğrulama prosedürleri yürütülmelidir. Önemli bir riske yönelik yaklaşım sadece maddi doğrulama prosedürlerinden oluştuğu zaman bu prosedürler detaylara yönelik testleri içermelidir.

#### Mali Tablo Denetiminde Hileyle İlgili Hususlar

104. **Denetçi, mali tablolardaki hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini belirlemeli ve değerlendirmeli, etkisi değerlendirilmiş hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskleriyle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve denetim sırasında belirlenmiş hile şüpheleri ve hilelere karşı uygun atımları atmalıdır.**
105. Hilenin önlenmesi ve tespitiyle ilgili temel sorumluluk, kuruluşun idaresine ve yönetimden sorumlu olanlara aittir. İdarenin, yönetimden sorumlu olanların gözetimi altında hilenin önlenmesi (hilenin gerçekleşme olasılığının sınırlanması) ve hilenin engellenmesini (tespit olasılığı yüzünden bireylerin hile yapmaktan caydırılması) kuvvetle vurgulaması önemlidir. Denetçi, mali tabloların bir bütün olarak hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermediği konusunda makul güvence elde etmekten sorumludur.
106. Mali tablolardaki yanlış bildirimler, hileden veya hatadan kaynaklanabilir. Ayırt edici faktör, yanlış bildirimle sonuçlanan eylemin kasıt içerip içermediğidir. Hile geniş kapsamlı yasal bir kavram olmasına karşın denetçi, sadece mali tablolarda önemli yanlış bildirim yol açan hileyle ilgilidir. Denetçinin ilgilendiği iki tür kasıtlı

yanlış bildirim vardır: hileli mali raporlamadan kaynaklanan yanlış bildirimler ve varlıkların zimmete geçirilmesinden kaynaklanan yanlış bildirimler.

107. Denetçinin, yönetimden sorumlu olanların ve idarenin dürüstlük ve doğruluğuna ilişkin geçmiş tecrübelerine bağlı kalmaksızın işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalar için mali tablo ve beyan düzeyinde hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim olasılığının farkında olarak denetim boyunca mesleki şüphecilik tavrını koruması beklenir. Denetçi, denetlenen kuruluş ve faaliyet gösterdiği ortamı tanımak için risk değerlendirmesi prosedürleri ve ilgili faaliyetleri gerçekleştirirken hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmek için kullanılabilir bilgiler elde etmeye çalışmalıdır.
108. Denetçilerin önemli yanlış bildirim yol açan hile risklerine karşı tetikte olması gereken alanlar arasında satın alma, hibeler, özelleştirmeler, sonuç veya bilgilerin kasıtlı yanlış bildirimleri ve yetki veya gücün kötüye kullanılması sayılabilir. Bu temel prensiplere dayalı standartlar geliştirirken ISSAI 1240'taki hile riski alanlarına yönelik bilgiler faydalı olabilir.
109. Kamu sektöründe hilenin raporlanmasına yönelik gereklilikler, denetim görev ve yetkisindeki spesifik hükümlerin veya ilgili yasal ve idari düzenlemelerin konusu olabilir ve denetçinin bu tür konuları denetlenen kuruluş dışındaki düzenleyici ve mevzuatı uygulayıcı kurumlar gibi taraflara bildirmesi gerekebilir. Bazı çevrelerde hile göstergelerini soruşturma makamlarına sevk etmesine ve hatta hile veya istismarın meydana gelip gelmediği konusunda bu gibi makamlarla işbirliği yapmasına yönelik spesifik bir zorunluluk olabilir. Bazı çevrelerde ise denetçiler, hile veya istismar olasılığına işaret edebilecek koşulları yetkili yargı makamlarına veya savcılar, polis veya (yargıyla ilgiliyse) etkilenen üçüncü taraflar gibi merkezi yönetimin veya yargının uygun kurumlarına raporlamakla yükümlü olabilir. Aynı zamanda denetçiler, kamu paralarının kullanımının hile profilini yükseltme eğiliminde olduğunu dikkate almalıdır. Sonuç olarak denetçilerin, hilenin tespitiyle ilgili kamuoyu beklentilerine karşı duyarlı olması gerekebilir. ISSAI 1240, kamunun hesap verme sorumluluğu hakkındaki endişeleri ele almak amacıyla kamu sektöründe artan raporlama sorumlulukları olasılığına atıfta bulunmaktadır.

### İşletmenin Sürekliliğiyle İlgili Hususlar

110. **Denetçi, denetlenen kuruluşun sürekliliğini ciddi ölçüde şüpheye düşürecek olay veya koşulların mevcut olup olmadığını değerlendirmelidir.**
111. Mali tablolar, normalde denetlenen kuruluşun sürekli olduğu ve yasal yükümlülüklerini öngörülebilir bir geleceğe kadar yerine getirmeye devam edeceği varsayımına dayanarak hazırlanır. İşletmenin sürekliliği varsayımının uygun olup olmadığı değerlendirilirken mali tabloları hazırlamakla sorumlu olanlar, öngörülebilir gelecek için mevcut tüm bilgileri göz önünde bulundurur. Yasama organı, denetlenen kuruluşu tasfiye etme veya kuruluşun faaliyetlerini durdurması gerektiği yönünde karar almadığı sürece genel amaçlı mali tablolar, süreklilik temelinde hazırlanır.
112. İşletmenin sürekliliği kavramı, merkezi yönetim bütçesinden ödeneklerle finanse edilen kuruluşlar gibi "sıradan" kamu kuruluşlarıyla az ilgilidir ya da hiç ilgili değildir. Bu tür kuruluşlar ortadan kaldırıldığında veya diğerleriyle birleştirildiğinde borç ve varlıkları genellikle diğer kamu kuruluşları tarafından devralınır. Kamu iktisadi teşebbüsleri ve (sınırlı sorumluluk sağlayan yasal şekillerde faaliyet gösteren özel sektör kuruluşları dâhil olmak üzere) diğer taraflar ile yapılan ortak girişimler gibi bazı kuruluş türleri için ise bu geçerli olmayabilir. Hükümet programlarını uygulama sorumluluğu STK'lar ve özel şirketler gibi özel sektör kuruluşlarına verilebilir ancak programlar yine de YDK tarafından denetlenebilir. Dışarıdan kaynak teminine yönelik genel bir eğilim söz konusu olması, süreklilik kavramını ve bu anlamda denetçinin yargısını kamu sektörü denetimiyle giderek daha ilgili hale getirmektedir.
113. Bazı mali raporlama çerçeveleri, idarenin denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisine yönelik spesifik bir değerlendirme yapması için net bir talebi, ele alınacak hususları ve bu bağlamda yapılacak açıklamalara ilişkin standartları içerir. Süreklilik kavramı mali tabloların hazırlanmasında temel bir ilke olduğundan idare, mali raporlama çerçevesi bunu açıkça gerektirmese bile denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisini değerlendirmelidir.

114. Denetçi, mali tabloların hazırlanıp sunulmasında idare tarafından süreklilik varsayımının kullanılmasının uygunluğu hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeli ve denetlenen kuruluşun sürekliliğini koruyabilme becerisine yönelik önemli bir belirsizlik olup olmadığı hususunda bir sonuca varmalıdır. Mali tablolar süreklilik varsayımına dayanarak hazırlanmış ancak denetçinin kanaatine göre süreklilik varsayımının kullanımı uygun değilse denetçi, olumsuz görüş bildirmelidir. İlgili koşullarda süreklilik varsayımının kullanımının uygun olduğu ve mali tablolarda gerekli açıklamaların yapıldığı ancak önemli bir belirsizliğin mevcut olduğu sonucuna ulaşması halinde denetçi, değiştirilmemiş bir görüş bildirmeli ve bir "Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf-" eklemelidir. Mali tablolarda bu tür açıklamaların yapılmaması halinde denetçi, ISSAI 170513 doğrultusunda uygun görüldüğü şekilde şartlı veya olumsuz görüş bildirmelidir.
115. Değerlendirme derecesi, her bir duruma ait gerçeklere bağlı olacaktır ve süreklilik varsayımına ilişkin değerlendirmeler, genellikle ticari teşebbüslere uygulanan ödeme yeterliliği testine dayandırılmaz. Bazı durumlarda likidite ve ödeyebilmeye yönelik olağan süreklilik testleri uygun bulunmayabilirken diğer unsurlar denetlenen kuruluşun yine de süreklilik arz ettiğini ortaya koyabilir. Örneğin,
- Bir merkezi yönetimin süreklilik arz edip etmediği değerlendirilirken negatif net varlıklar/öz sermaye ile uzatılmış süreler için faaliyet gösteren denetlenen bazı kuruluşların faiz veya vergi toplama gücü, bu kuruluşların sürekliliğini sağlayan işletmeler olarak değerlendirilmesini sağlayabilir ve
  - Münferit bir kuruluşun raporlama tarihindeki mali durum beyanına yönelik değerlendirme, mali tablolarının hazırlanmasında süreklilik varsayımının kullanımının uygun olmadığını ortaya koyabilir. Bununla birlikte denetlenen kuruluşun devamlı faaliyetini sağlayacak çok yıllık finansman anlaşmaları veya diğer düzenlemeler mevcut olabilir.
116. Genel anlamda süreklilik varsayımının uygun olup olmadığının tespiti, bir bütün olarak merkezi yönetimden ziyade her bir denetlenen kuruluşla ilgilidir. Denetlenen bir kuruluş söz konusu olduğunda süreklilik varsayımının uygun olduğu sonucuna ulaşılmadan önce; mali tabloların hazırlanmasından sorumlu kişilerin mevcut ve beklenen performansa ilişkin çok çeşitli faktörler, kurumsal birimlerin olası veya açıklanan yeniden yapılandırılması, gelir tahminleri veya sürekli

merkezi yönetim finansmanı ihtimali ve yenileme finansmanı için olası kaynakları göz önünde bulundurması gerekebilir.

117. Risk değerlendirme prosedürlerini yerine getirirken denetçi, denetlenen kuruluşun sürekliliğini sürdürme yeterliğine ciddi şüphe düşürecek olay veya koşulların olup olmadığını değerlendirmelidir. Denetlenen kuruluşun faaliyetlerini sürdürebilme yeteneği hususunda bir görüş oluşturulurken denetçi, iki ayrı ancak bazı durumlarda örtüşen unsuru incelemelidir:
- Politika yönündeki değişikliklerle ilişkilendirilen daha yüksek risk (örneğin hükümette bir değişiklik olduğunda) ve
  - Daha az yaygın operasyonel risk veya işletme riski (örneğin denetlenen kuruluşun faaliyetlerini mevcut seviyede sürdürmek için yeterli işletme sermayesine sahip olmaması).

#### Mali Tablo Denetiminde Yasal ve İdari Düzenlemelerle İlgili Hususlar

118. **Denetçi, yasal ve idari düzenlemelere doğrudan ve önemli ölçüde uygunsuzluktan kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerini tespit etmelidir. Bu tür risklerin tespiti, denetlenen kuruluşun faaliyet gösterdiği spesifik ortamda geçerli yasal ve düzenleyici çerçeveye nasıl uyduğu dâhil olmak üzere bu çerçevenin genel hatlarıyla tanınmasına dayandırılmalıdır. Denetçi, mali tablolardaki önemli tutar ve açıklamalar üzerinde doğrudan ve önemli etkisi olduğu genellikle kabul edilen yasal ve idari düzenlemelere uygunluğa ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**
119. Denetçinin bir bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediğine yönelik makul güvence elde etmesi beklenir. Bununla birlikte denetçi, uygunsuzluğu önlemekle sorumlu değildir ve yasal ve idari düzenlemelere ilişkin tüm ihlalleri tespit etmesi beklenemez.
120. Mali tabloların denetimini ISSAI 200'e dayanan ya da ISSAI 200 ile uyumlu standartlar doğrultusunda yürüten denetçinin kuruluş için geçerli yasal ve düzenleyici çerçeveyi tam olarak anlaması gerekir.
121. Yasal ve idari düzenlemelerin mali tablolara etkisi önemli ölçüde değişiklik göstermektedir. Denetlenen kuruluşun tabi olduğu yasal ve idari düzenlemeler, ilgili yasal ve düzenleyici çerçeveyi oluşturur. Bazı yasal veya idari düzenlemelerin hükümleri, raporlanan tutarlar ve açıklamaların özelliklerini belirleyerek mali tabloları doğrudan etkiler. İdarenin uyması beklenen ve denetlenen kuruluşun faaliyetlerini

yürütmesine izin verilen şartları belirleyen diğer yasal veya idari düzenlemeler ise kuruluşun mali tablolarını doğrudan etkilemez.

122. Yasal ve idari düzenlemelere uyulmaması, denetlenen kuruluş açısından mali tabloları önemli ölçüde etkileyebilecek para cezası, dava veya diğer sonuçlara yol açabilir.
123. Kamu sektöründe hibe ve devlet yardımlarının bir kurum tarafından dağıtılması, mali tabloları doğrudan etkileyecek spesifik yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Mali raporlama çerçevesi genellikle bütçe raporu, ödenek raporu veya performans raporu gibi bilgiler de içerebilir. Mali raporlama çerçevesi bu tür bilgiler içerdiğinde denetçinin çerçeveyi doğrudan veya dolaylı olarak etkileyebilecek spesifik yasal ve idari düzenlemeleri göz önünde bulundurması gerekebilir.
124. Önemsiz olduğu açıkça görülen konular dışında denetim esnasında denetçinin dikkatini çeken veya yasal ve idari düzenlemelere uyulmamasını içeren konular, yönetimden sorumlu kişilere bildirilmelidir. Bununla birlikte denetim yetkisi ve kamu kuruluşlarının mevzuat, yönetmelik, bakanlık yönergeleri, merkezi yönetim politika gereklilikleri veya yasama organının ilke kararlarından kaynaklanan yükümlülükleri, önemsiz dahi olsa tüm uygunsuzluk bulgularının yetkililere raporlanması sorumluluğu gibi ilave amaçlarla sonuçlanabilir.
125. Bu daha kapsamlı raporlama yükümlülüğü, denetlenen kuruluşun yasal ve idari düzenlemelere uygunluğuna ilişkin ayrı bir görüş bildirilmesi veya uygunsuzluk durumlarının raporlanmasını içerebilir. Bu ilave amaçlar, ISSAI 400 – Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri ve ilgili rehberlerde ele alınmaktadır<sup>14</sup>. Bununla birlikte, bu tür ilave amaçların olmadığı durumda bile denetçilerin uygunsuzlukları yetkililere bildirmesine yönelik genel kamuoyu beklentisi söz konusu olabilir. Bu nedente denetçiler, bu tür beklentileri göz önünde bulundurmalı ve uygunsuzluk hallerine karşı tetikte olmalıdır.

#### Denetim Kanıtı

126. **Denetçi, denetim prosedürlerini yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edecek şekilde uygulamalı ve böylelikle denetçi görüşünün dayandırılacağı sonuçlara varmalıdır.**

<sup>14</sup> ISSAI 4000 – Uygun Denetimi Rehberlerine Giriş ve ISSAI 4200 – Uygunluk Denetimi Rehberi – Mali Tablo Denetimlerine İlişkin Uygunluk Denetimi.

127. Denetim prosedürleri, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme amacına uygun olmalıdır. Denetim kanıtı, mali tabloların temelini oluşturan muhasebe kayıtlarının içerdiği ve diğer kaynaklardan edinilen bilgileri içerir. Denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililiği ve güvenilirliğini göz önünde bulundurmalıdır. Mali tabloların denetimi, belgelendirmenin doğrulanmasını içermez. Denetçi ise bu tür bir doğrulamada uzman olmak için eğitilmez veya denetçiden bu hususta uzman olması beklenmez. Bununla birlikte denetçi; fotokopi, faks, filme çekilmiş, dijital ortama aktarılmış veya diğer elektronik belgeler dâhil olmak üzere kanıt olarak kullanılacak bilginin güvenilirliğini göz önünde bulundurmalı ve ilgili durumlarda bu belgelerin hazırlanması ve bakımına ilişkin kontrolleri dikkate almalıdır.
128. Denetim kanıtı, yeterli ve uygun olmalıdır. Yeterlilik, kanıtın niceliğinin ölçülmesiyken uygunluk, kanıtın niteliği başka bir deyişle ilgililik ve güvenilirliğiyle ilgilidir. İstenilen kanıtın niceliği, konu bilgisinin önemli yanlış bildirim riskine (risk arttıkça istenmesi olası olan kanıt miktarı da artar) ve bu tür kanıtın niteliğine (kanıt kalitesi arttıkça daha az kanıt istenebilir) bağlıdır. Bu doğrultuda kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilişki içindedir. Bununla birlikte toplanan kanıtların sayısının fazla olması kalitesinin düşüklüğünü telafi etmez.
129. Kanıtın güvenilirliği, kanıtın kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve kanıtın elde edildiği spesifik koşullara bağlıdır. Çeşitli kanıt türlerinin güvenilirliği hususunda genellemeler yapılabilir ancak bazı önemli istisnalar söz konusudur. Kanıt, kurum dışı doğrulamalar gibi denetlenen kuruluş dışında kaynaklardan elde edildiğinde bile bilginin güvenilirliğini etkileyebilecek durumlar söz konusu olabilir. İstisnalar olabileceğini kabul etmek suretiyle kanıta ilişkin aşağıdaki genellemeler yararlı olabilir:
- Kanıt, denetlenen kuruluş dışında bağımsız kaynaklardan elde edildiğinde daha güvenilirdir.
  - İlgili kontrollerin etkili olması durumunda kurum içinden elde edilen kanıt daha güvenilirdir.
  - Doğrudan denetçi tarafından elde edilen kanıt (örneğin bir kontrolün uygulanmasına yönelik gözlem aracılığıyla), dolaylı olarak veya çıkarım yapılarak elde edilen kanıttan (örneğin bir kontrolün uygulanmasının araştırılması yoluyla) daha güvenilirdir.

- Kâğıt, elektronik format veya diğer ortamlarda yazılı halde bulunan kanıt daha güvenilirdir (örneğin bir toplantıya ait eşzamanlı yazılı kayıt, toplantıda ele alınan konuya ilişkin sonradan ortaya çıkan sözlü bir rapordan daha güvenilirdir).
  - Özgün belgelerden elde edilen kanıtlar, fotokopi veya faks yoluyla ulaşılan belgelerden elde edilen kanıtlardan daha güvenilirdir.
130. Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı nitelikteki tutarlı kanıtlar, genellikle münferit olarak ele alınan kanıtlardan daha fazla güvence sağlar. İlaveten farklı kaynaklardan veya farklı nitelikte kanıtlar elde ederek güvenilir olmayan münferit kanıt öğelerini belirlemek mümkün olabilir.
131. Denetim kanıtı, muhasebe kayıtları test edilerek elde edilebilir. İdarenin beyanlarını destekleyen ve doğrulayan bilgilerin yanı sıra bu beyanlarla çelişen tüm bilgiler dikkate alınmalıdır. Kamu sektöründeki mali tablolar söz konusu olduğunda idare, genellikle işlemler ve olayların mevzuat doğrultusunda ve usulüne uygun yapıldığını beyan edebilir ve bu beyanlar bir mali denetim kapsamında olabilir. Kamu sektöründe bu tür durumlarda standart geliştirir veya kabul ederken denetçilerin Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri ve ilgili rehberlerde<sup>15</sup> öngörülen gereklilikleri ve rehberliği göz önünde bulundurması gerekebilir.
132. YDK'lar, denetim standartları geliştirir veya benimserken aşağıdaki hususlarda yeterli ve uygun denetim kanıtı toplama gerekliliklerine yönelik ihtiyacı da dikkate almalıdır:
- Kurum dışı doğrulamaların denetim kanıtı olarak kullanılması;
  - Analitik prosedürler ve farklı denetim örnekleme tekniklerinden elde edilen denetim kanıtı;
  - İlgili olması durumunda gerçeğe uygun değer ölçümünün kullanılması yoluyla elde edilen denetim kanıtı;
  - Denetlenen kuruluşun ilgili taraflarının olması halinde denetim kanıtı;
  - Denetlenen kuruluşun hizmet örgütlerini kullanmasına ilişkin denetim kanıtı;

15 ISSAI'ler 400, 4000 ve 4200



- İç denetim fonksiyonlarının çalışmasını kullanarak ya da yasal veya idari düzenlemelerin izin vermesi ve ilgili görülmesi halinde iç denetçilerin doğrudan yardımıyla elde edilen denetim kanıtı;
- Kurum dışı uzmanlardan elde edilen denetim kanıtı;
- Denetim kanıtını desteklemek için yazılı beyanların kullanımı.

Bu tür prosedür ve gerekliliklere ilişkin detaylı rehberlik, bu alanlarda daha fazla gereklilik geliştiren YDK'lara yardımcı olabilecek Düzey 4 ISSAI'lerde yer almaktadır.

133. Hesap mahkemeleri gibi bazı ortamlarda denetçiler, kanıt kurallarına ilişkin tam prosedürleri anlama ve takip etmelerini gerektiren yasal ve idari düzenlemelere tabi olabilir. Kamu sektörü denetçileri, denetim kanıtıyla ilişkili ek gereklilikleri tanımlayan ve yürürlükteki kurallara uygunluğu sağlamak üzere geliştirilen bu tür politika ve prosedürler hakkında bilgi sahibi olmalıdır.

#### Takip Eden Olaylarla İlgili Hususlar

134. **Denetçi, mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasında gerçekleşen ve mali tablolara yönelik bir düzeltme veya açıklama gerektiren tüm olayların tanımlandığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Denetçi, raporunun tarihinden sonra öğrenilen ve daha önceden bilinmesi halinde raporda değişikliğe neden olabilecek olaylara da uygun şekilde yanıt vermelidir.**
135. Prosedürler, mümkün olduğunca mali tabloların tarihi ile denetçi raporunun tarihi arasındaki dönemi kapsayacak şekilde tasarlanmalıdır. Bununla birlikte önceki denetim prosedürlerinin memnuniyet verici sonuçlar doğurduğu konularda denetçi tarafından ilave denetim prosedürlerinin uygulanması beklenmez. Mali tablolar, takip eden bazı olay türlerinden (mali tabloların tarihinden sonra gerçekleşenler) etkilenebilir. Birçok mali raporlama çerçevesi, bu tür olaylara özel olarak atıfta bulunur. Normalde iki tür olay tanımlanır:
- a) Mali tabloların tarihinde mevcut olan koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar ve
  - b) Mali tabloların tarihinden sonra gelişen koşullara ilişkin kanıt sağlayan olaylar.
136. Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme prosedürleri şunları içerebilir:

- Takip eden olayların tespit edilebilmesini sağlamak üzere idare tarafından oluşturulan prosedürlerin tanınması;
- İdareye sorular sorulması;
- Tutanakların incelenmesi;
- Varsa kuruluşun en son ara mali tablolarının incelenmesi.

Denetçiler, idareden bilgi alırken merkezi yönetim kuruluşunun program hedeflerini yerine getirme yeterliğiyle ilişkili takip eden olayları göz önünde bulundurma ihtiyacı duyabilir ve böylelikle performans bilgisinin mali tablolarda sunumunu etkileyebilirler.

137. Denetçinin rapor tarihinden sonra mali tablolara ilişkin herhangi bir denetim prosedürünü yerine yetirme yükümlülüğü yoktur. Bununla birlikte rapor tarihinden sonra ancak mali tabloların yayımlanmasından önce denetçinin rapor tarihinde bilinmesi halinde raporu değiştirme ihtimali bulunan bir gerçeği öğrenmesi durumunda gerekli adımlar atılmalıdır. Bu adımlar şunları içerebilir:

- Konunun idareyle ve uygun olduğu hallerde yönetimden sorumlu olanlarla görüşülmesi,
- Mali tabloların değiştirilmesinin gerekli olup olmadığının belirlenmesi ve gerekli bulunması halinde,
- İdarenin konuyu mali tablolarda nasıl ele almayı planladığının incelenmesi.

138. Mali tabloların yayımlandığı durumlarda idarenin mali tabloları alan kişilerin durumdan haberdar olmasını sağlamak için gerekli adımları atmaması ve denetçi tarafından gerekli görüldüğü halde mali tabloları değiştirmemesi halinde denetçi, raporunun ileride esas alınmasını önlemeye çalışacağını idare ile birlikte yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir. Bu durum, hukuki yola başvurulmasını ve ilgili hukuki kuruluşa bildirimde bulunulmasını gerektirebilir. Bu konuda ek rehberlik, ISSAI 1560<sup>16</sup> da yer almaktadır.

#### Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi

139. **Denetçi, denetim esnasında tespit edilen yanlış bildirimlerin tam kaydını tutmalı ve denetim esnasında kaydedilen tüm yanlış bildirimleri uygun görüldüğü şekilde ve zamanında idareye ve yönetimden sorumlu olanlara bildirmelidir.**

16 ISSAI 1560 – Takip Eden Olaylar.

140. Düzeltilmemiş yanlış bildirimler, denetçi raporunda verilecek görüş üzerinde ne gibi bir etki yapabileceğini belirlemek üzere önemlilik açısından bireysel veya bir bütün olarak değerlendirilmelidir.
141. Denetçi, idareden yanlış bildirimleri düzeltmesini istemelidir. İdarenin bildirilen yanlış bildirimlerin bazılarını veya tümünü düzeltmeyi reddetmesi halinde denetçi, bu durumun sebebini ortaya çıkarmalıdır. Mali tabloların bir bütün olarak yanlış bildirilip bildirilmediğini değerlendirirken denetçi, düzeltme yapılmamasının sebeplerini dikkate almalıdır. Düzeltilmeyen yanlış bildirimler ve bunların tek başına veya bir bütün olarak denetçi raporunda bildirilecek görüş üzerinde yapabileceği etki, yönetimden sorumlu olanlara bildirilmelidir. Denetçinin bildirim; işlem sınıfları, hesap bakiyeleri veya açıklamalardaki düzeltilmemiş önemli yanlış bildirimleri ayrı ayrı belirtmelidir.
142. Denetçinin tüm yanlış bildirimleri raporlamakla yükümlü kılındığı durumlar dışında önemsiz olduğu açıkça görülen yanlış bildirimlerin bildirilmesi gerekli değildir. Denetçinin düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığını belirlemesi gerekir. Bu amaçla, denetçi aşağıdaki hususları göz önünde bulundurur:
- İşlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ve bir bütün olarak mali tablolara ait yanlış bildirimlerin boyut ve özellikleri ile bunların gerçekleştiği özel koşullar ve
  - Önceki dönemlere ait düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin ilgili işlem sınıfları, hesap bakiyeleri ve açıklamalara ve bir bütün olarak mali tablolara etkisi.

ISSAI 1450<sup>17</sup>, yanlış bildirimlerin değerlendirilmesine ilişkin detaylı rehberlik sağlar.

#### Mali Tablolara İlişkin Görüş Oluşturma ve Raporlama

143. **Denetçi, elde edilen denetim kanıtından çıkarılan sonuçların değerlendirilmesine dayanarak bütün olarak mali tabloların geçerli raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda bir görüş oluşturmalıdır. Görüş, görüşün gerekçesini de açıklayan yazılı bir raporda açıkça ifade edilmelidir.**

17 ISSAI 1450 – Denetim Sırasında Tespit Edilen Yanlış Bildirimlerin Değerlendirilmesi.

144. Kamu sektöründe mali denetimin amaçları, genellikle mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığı hususunda görüş bildirmekten daha kapsamlıdır. Denetim yetkisi veya mevzuat, yönetmelik, bakanlık yönergesi, hükümet politika gereklilikleri ya da yasama tarafından alınan kararlar, mali tablolara ilişkin görüşle eş değer öneme sahip ilave amaçlar içerebilir. Bu ilave amaçlar, örneğin yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk bulgularına ilişkin denetim ve raporlama sorumluluklarını içerebilir. Bununla birlikte ilave amaç belirtilmediği durumlarda bile yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluğun veya iç kontrollerin etkinliğinin raporlanmasına yönelik genel kamuoyu beklentileri söz konusu olabilir.
145. Yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu veya uygunsuzluğu raporlama sorumluluğuna sahip denetçiler, Uygunluk Denetiminin Temel İlkeleri ve ilgili rehberleri<sup>18</sup> göz önünde bulundurabilir.
146. Görüş oluşturmak için denetçi, öncelikle bütün olarak mali tabloların hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içerip içermediği hususunda makul güvence elde edilip edilmediğine ilişkin sonuca ulaşmalıdır. Bu sonuca ulaşılırken aşağıdaki hususlar dikkate alınmalıdır:
- Yeterli ve uygun kanıt elde edilip edilmediği;
  - Düzeltilmemiş yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olup olmadığı ve
  - Görüşün türü belirlenirken dikkate alınacak aşağıdaki hususlara yönelik denetçinin değerlendirmeleri:
    - Mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesinin gereklilikleri doğrultusunda hazırlanıp hazırlanmadığı (idarenin yargılarında yanlış olma olasılığı gibi kuruluşun muhasebe uygulamalarının nitelik açısından değerlendirilmesi dâhil olmak üzere),
    - Mali tabloların seçilen ve uygulanan önemli muhasebe politikalarını yeterince açıklayıp açıklamadığı,
    - Seçilen ve uygulanan muhasebe politikalarının ilgili mali raporlama çerçevesine uyumlu ve uygun olup olmadığı,
    - İdare tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makul olup olmadığı,

18 ISSAI 400, 4000 ve 4200.

- Mali tablolarda sunulan bilgilerin ilgili, güvenilir, kıyaslanabilir ve anlaşılır olup olmadığı,
  - Mali tabloların, hedef kullanıcıların önemli işlemler ve olayların mali tablolarda iletilen bilgilere etkisini anlamasını sağlamak için yeterli açıklama içerip içermediği,
  - Her mali tablonun başlığı dâhil olmak üzere mali tablolarda kullanılan terminolojinin uygun olup olmadığı,
  - Mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesini yeterince tanımlayıp tanımlamadığı veya geçerli mali raporlama çerçevesine yeterli atıfta bulunup bulunmadığı.
- d) Mali tabloların gerçeğe uygun sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlandığı durumlarda sonuca ulaşılırken mali tabloların aşağıda belirtilen hususlarda gerçeğe uygun sunumu gerçekleştirip gerçekleştirmediği de dikkate alınır:
- Genel sunum, yapı ve içerik açısından;
  - İlgili notlar dâhil olmak üzere mali tabloların esas işlem ve olayları gerçeğe uygun şekilde sunup sunmaması.

### Görüş Türü

147. Mali tabloların tüm önemli yönleriyle geçerli mali çerçeve doğrultusunda hazırlandığı sonucuna ulaşılması halinde denetçi, değişikliğe uğramamış görüş bildirir.

Elde edilen denetim kanıtına dayanarak bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediğini gösteren yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi halinde denetçi, "Denetçi görüşünde yapılacak değişikliğin türünün belirlenmesi" başlıklı bölüm doğrultusunda görüşünü değiştirmekle yükümlüdür.

148. Güvenilir sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tabloların güvenilir sunumu gerçekleştirmemesi halinde denetçi, konuyu ve geçerli mali raporlama çerçevesinin gerekliliklerine bağlı olarak konunun nasıl çözüleceğini idareyle görüşmelidir ve denetim görüşünün değiştirilmesinin gerekli olup olmadığını belirlemelidir.

### Denetçi Raporunda Gerekli Görülen Öğeler

149. Denetçi raporu, yazılı olarak hazırlanmalı ve aşağıdaki öğeleri içermelidir:

- Bağımsız bir denetçinin raporu olduğunu açıkça ortaya koyan bir başlık.
- Denetim görevinin koşulları gereğince bir muhatap .
- (1) Denetlenen mali tabloların hangi kuruma ait olduğunu açıklayan, (2) mali tabloların denetlendiğini belirten, (3) mali tabloları oluşturan her bildirim başlığını tanımlayan, (4) önemli muhasebe politikaları ve diğer açıklayıcı bilgilerin özetine atıfta bulunan ve (5) mali tabloları oluşturan her mali bildirim kapsadığı tarih veya dönemi belirten bir giriş paragrafı.
- Hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim içermeyen mali tablolar hazırlanmasını sağlamak üzere idarenin geçerli mali raporlama çerçevesine göre mali tablolar ve iç kontrollerden sorumlu olduğunu belirten “İdarenin Mali Tablo Sorumluluğu” başlıklı bir bölüm.
- Denetçinin sorumluluğunun mali tabloların denetimi aracılığıyla görüş oluşturmak olduğunu ifade eden, denetimi mali tablolarda yer alan tutar ve açıklamalar hakkında denetim kanıtı elde etme prosedürlerini içeren bir süreç olarak tanımlayan ve prosedürlerin seçimini denetçinin diğerlerinin yanı sıra hile veya hatadan kaynaklanan önemli yanlış bildirim riskine ilişkin yargısına dayandıran “Denetçinin sorumluluğu” başlıklı bölüm. Risk değerlendirmesini yaparken denetçi, kurumun mali tablo hazırlamasına yönelik iç kontrollerini dikkate almalı ve koşullara uygun denetim prosedürleri tasarlamalıdır. Kullanılan muhasebe politikalarının uygunluğu, idare tarafından yapılan muhasebe tahminlerinin makullüğü ve mali tabloların genel sunumu da bu bölümde değerlendirilmelidir. Denetçinin elde edilen denetim kanıtının denetçi görüşüne temel oluşturmaya yeterli ve uygun olduğuna inanıp inanmadığı belirtilmelidir.
- Güvenilir sunum çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirirken denetçinin aşağıda verilen eşdeğer ifadelerden birini kullanması gereken “Görüş” başlıklı bölüm.

- o Mali tablolar, tüm önemli yönleriyle [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ..... güvenilir bir şekilde sunar; veya
- o Mali tablolar, [geçerli raporlama çerçevesi] doğrultusunda ..... ilişkin doğru ve güvenilir bir görünüm sunar.

Uygunluk çerçevesi doğrultusunda hazırlanan mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramamış bir görüş bildirilirken denetçinin görüşü, mali tabloların tüm önemli yönleriyle [geçerli mali raporlama çerçevesi] doğrultusunda hazırlandığı yönünde olmalıdır.

Geçerli mali raporlama çerçevesine yapılan atfın IPSAS veya IFRS'lere olmaması halinde çerçevenin kaynaklandığı yetki alanı denetçinin görüşünde tanımlanmalıdır.

- Gerek duyulması halinde veya denetçi tarafından tespit edilmesi halinde mali tabloların raporlanması gerekliliğine ek olarak denetçinin mali tablolara ilişkin raporunda yer alan diğer raporlama sorumluluklarını ele alan "Diğer yasal ve düzenleyici gerekliliklere ilişkin rapor" başlıklı veya içeriğine uygun başka bir başlığa sahip bölüm.
- Denetçinin imzası.
- Aşağıdaki hususlara yönelik kanıtlar dâhil olmak üzere denetçinin mali tablolara ilişkin görüşüne esas oluşturan yeterli ve uygun kanıtları elde ettiği tarih:
  - o İlgili notlar dâhil olmak üzere mali tabloları oluşturan tüm bildirimler hazırlanmıştır ve
  - o Yetkili makamlar, mali tabloların sorumluluğunu aldıklarını beyan etmişlerdir.
- Denetçinin denetimi yürüttüğü yetki alanı yeri.

150. Yasal ve idari düzenlemeler, denetçiyi görüşe ek olarak görüşü etkilememiş olan gözlem ve bulguları ve bunlar sonucunda yapılan tavsiyeleri raporlamakla yükümlü kılabilir. Bu öğeler, açıkça görüşten ayrı verilmelidir.

#### Denetçi Raporundaki Görüşün Değiştirilmesi

151. Elde edilen denetim kanıtı doğrultusunda bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaşması veya bir bütün olarak mali tabloların önemli yanlış bildirim içermediği sonucuna ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememesi durumunda denetçinin değişikliğe uğramış görüş vermesi gerekir.

Denetçiler, üç tür değişikliğe uğramış görüş bildirebilirler: şartlı görüş, olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma.

### Denetçinin Görüşünde Yapılacak Değişikliğin Türünün Belirlenmesi

152. Değişikliğe uğramış görüş türlerinden hangisinin uygun olacağı kararı şunlara bağlıdır:
- Değişikliğe neden olan konunun özelliği – başka bir deyişle, mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi veya yeterli ve uygun denetim kanıtı bulmanın imkânsız olduğu durumlarda mali tabloların önemli yanlış bildirim içermesi olasılığı ve
  - Denetçinin konunun mali tablolar üzerindeki etki veya olası etkilerinin yaygınlık durumuna ilişkin yargısı.
153. Denetçi, (1) yeterli ve uygun denetim kanıtı doğrultusunda yanlış bildirimlerin münferiden veya bütün olarak önemli olduğu ancak mali tablolarda yaygın olmadığı sonucuna ulaşması halinde veya (2) görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemediği halde tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli olabileceği ama yaygın olmayabileceği sonucuna ulaşması halinde şartlı görüş bildirmelidir.
154. Yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayan denetçinin yanlış bildirimlerin tek başına veya bir bütün olarak önemli olduğu ve mali tablolara etkisinin yaygın olduğu sonucuna ulaşması halinde olumsuz görüş bildirmesi gerekir.
155. Görüşe esas oluşturacak yeterli ve uygun denetim kanıtı toplayamayan denetçinin tespit edilememiş yanlış bildirimlerin mali tablolar üzerindeki etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna ulaşması halinde görüş bildirmekten kaçınması gerekir. Denetim görevini kabul ettikten sonra denetçi, idarenin denetim kapsamını mali tablolara ilişkin şartlı görüş bildirilmesine veya görüş bildirmekten kaçınılmasına yol açabilecek şekilde sınırlandırdığını fark ederse idareden sınırlandırmayı kaldırmasını talep etmelidir.
156. Değişikliğe uğramış denetim görüşü bildiren denetçi, başlığı da bildirilen görüş türüyle uyumlu olacak şekilde değiştirmelidir. ISSAI 1705<sup>19</sup>, değişikliğe uğramış görüş bildirilmesi ve denetçinin sorumluluğunun tanımlanması sırasında kullanılacak terminolojiye yönelik ilave rehberlik sağlar. Ayrıca raporlara ilişkin açıklayıcı örnekler içerir.

19 ISSAI 1705 – Bağımsız Denetçi Raporundaki Görüşlerde Değişiklikler.



### Denetçi Raporunda Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraflar ve Diğer Hususlara İlişkin Paragraflar

157. Denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklanan ve mali tabloların anlaşılmasında büyük öneme sahip bir konuya kullanıcıların dikkatini çekmenin gerekli olduğunu düşünmesi ancak konunun mali tablolarda önemli ölçüde yanlış bildirilmediğine yönelik yeterli ve uygun kanıt olması halinde denetçi, raporuna bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf dâhil etmelidir. Vurgulanan Hususlara ilişkin paragraflar, sadece mali tablolarda sunulan ya da açıklanan bilgilere atıfta bulunmalıdır.
158. Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf:
- Hemen görüşün ardına eklenmelidir;
  - “Vurgulanan Hususlar” veya başka uygun bir başlık kullanılmalıdır;
  - Vurgulanan hususa yönelik net bir atıf içermeli ve konuyu tam olarak tanımlayan ilgili açıklamaların mali tablolardaki yerini göstermelidir;
  - Denetçinin görüşünün vurgulanan husus doğrultusunda değiştirilmediğini belirtmelidir.
159. Yasal ve idari düzenlemelerce yasaklanmadığı takdirde denetçinin mali tablolarda sunulan veya açıklananlar dışında kalan ve kullanıcıların denetim, denetçinin sorumlulukları ve raporu anlamaları için gerekli gördüğü bir konunun kullanıcılara bildirilmesi gerektiğine kanaat getirmesi halinde denetçi, bu konuya “Diğer Hususlar” veya uygun başka bir başlık vereceği paragrafta yer vermelidir. Bu paragraf, raporda görüş ve varsa Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraftan hemen sonra yer almalıdır.
160. Denetçinin bu paragraflardan biri veya her ikisini rapora eklemeyi düşünmesi halinde bu düşüncesini ve paragrafların içeriğini yönetimden sorumlu olanlara iletmesi gerekir. Denetçinin yönetimden sorumlu olanların yanı sıra yasama organı gibi diğer tarafları bilgilendirmesi de istenebilir veya denetçi diğer tarafları bilgilendirmeye karar verebilir.
161. Kamu sektörü denetiminde yetki veya beklentiler, (mali tablolarda usulünce açıklanan bir konuya ilişkin) Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragrafın veya (mali tablolarda açıklanmayan bilgilere ilişkin) Diğer Hususlar başlıklı paragrafın rapora eklenebileceği koşulları genişletebilir.

### Karşılaştırmalı Bilgiler - Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolara

162. Karşılaştırmalı bilgiler, bir veya birden fazla önceki dönemle ilişkili olarak mali tablolara dâhil edilen tutarlar ve açıklamalara işaret eder. Denetçi, mali tabloların geçerli mali raporlama çerçevesinin gerektirdiği karşılaştırmalı bilgileri içerip içermediğini ve bu bilgilerin doğru şekilde sınıflandırılıp sınıflandırılmadığını tespit etmelidir. Bu amaçla denetçinin aşağıda belirtilen hususları değerlendirmesi gerekir:
- Karşılaştırmalı bilgilerin önceki dönemde sunulmuş ve uygun olduğu hallerde yeniden beyan edilmiş tutar ve diğer açıklamalarla bağdaşır bağdaşmadığı,
  - Karşılaştırmalı bilgilerde yansıtılan muhasebe politikalarının cari dönemde uygulananlarla uyumlu olup olmadığı ve muhasebe politikalarında değişiklik olmuşsa bu değişikliklerin usulünce izah edilmiş ve gerektiği gibi sunulmuş ve açıklanmış olup olmadığı.
163. Cari dönemde karşılaştırmalı bilgilerde olası önemli bir yanlış bildirim fark etmesi halinde denetçi, önemli bir yanlış bildirim söz konusu olup olmadığına yönelik yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek için ilgili koşullarda gerekli görülen ek denetim prosedürlerini yerine getirmelidir.
164. Karşılaştırmalı bilgiler, cari dönem mali tablolarının ayrılmaz bir parçası olarak dâhil edilen ve sadece cari döneme ilişkin tutarlar ve diğer açıklamalarla ilgili olarak okunması amaçlanan karşılık gelen değerler şeklinde verilebilir. Karşılık gelen değerler sunulduğunda aşağıdaki durumlar dışında denetçinin görüşü bu değerlere atıfta bulunmaz:
- Denetçinin önceden yayımlanmış önceki döneme ilişkin raporunun şartlı görüş, görüş bildirmekten kaçınma veya olumsuz görüş içermesi ve değişikliğe neden olan konunun çözülmemiş olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına ilişkin raporunda raporda yer verilen karşılık gelen değerler doğrultusunda değiştirilen şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirmelidir.
  - Değişikliğe uğramamış bir görüş bildirilmiş olan önceki dönem mali tablolarında önemli yanlış bildirim olduğuna dair denetim kanıtı elde etmesi ve karşılık gelen değerlerin usulünce yeniden beyan edilmemiş veya uygun açıklamaların yapılmamış olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına ilişkin raporunda şartlı görüş veya olumsuz görüş bildirmelidir.

- Önceki dönem mali tablolarının denetlenmemiş olması halinde denetçi, karşılık gelen değerlerin denetlenmemiş olduğunu Diğer Hususlar başlıklı paragrafta belirtmelidir.

Denetçi, kıyaslama ve önemlilik hususları açısından cari yılı kullanarak bu durumları cari yıl için dikkate almalıdır. Karşılaştırmalı mali tabloların sunulması halinde denetçinin görüşü, mali tabloların sunuldukları ve denetim görüşü bildirilen her döneme atıfta bulunmalıdır.

165. Önceki dönem mali tablolarını cari dönem denetimiyle ilişkili olarak raporlarken önceki dönem mali tablolarına ilişkin güncel görüşünün önceden bildirilen görüşten farklı olması durumunda denetçi, farklılığa yol açan makul sebeplerini Diğer Hususlar başlıklı paragrafta açıklamalıdır.
166. Önceki dönem mali tablolarının başka bir denetçi tarafından denetlenmiş olması halinde denetçi, cari dönem mali tablolarına yönelik görüş bildirmenin yanı sıra Diğer Hususlar başlıklı paragrafta şunları belirtmelidir:
  - Önceki döneme ait mali tabloların başka bir denetçi tarafından denetlenmiş olduğu;
  - Önceki denetçinin belirttiği görüşün türü ve görüşün değişikliğe uğramış olması halinde bunun sebepleri ve
  - (önceki denetçinin önceki dönem mali tablolarına ilişkin raporunun güncel mali tablolarla yeniden yayımlanmaması halinde) önceki raporun tarihi.
167. Denetçi, önceki denetçinin değişiklik yapmadan raporladığı önceki dönem mali tabloların önemli bir yanlış bildirim içerdiği sonucuna ulaştığı takdirde söz konusu yanlış bildirim ilgili idari makama ve yönetimden sorumlu kişilere bildirmeli ve önceki denetçinin bilgilendirilmesini talep etmelidir. Önceki döneme ait mali tabloların değiştirilmesi ve önceki denetçinin değiştirilmiş mali tablolara ilişkin yeni bir rapor yayımlamayı kabul etmesi halinde denetçi, sadece cari döneme ilişkin rapor hazırlamalıdır.
168. Önceki döneme ait mali tabloların denetlenmemiş olması halinde denetçi, karşılaştırmalı mali tabloların denetlenmemiş olduğunu Diğer Hususlar paragrafında belirtmelidir. Bunu yapmak, denetçinin açıklık bakiyelerinin cari döneme ait mali tabloları önemli ölçüde etkileyecek yanlış bildirim içermediğini gösterecek yeterli ve uygun denetim kanıtı

toplama yükümlülüğünü kaldırmaz. Karşılaştırmalı bilgilere yönelik ek rehberlik, ISSAI 1710<sup>20</sup>'da bulunmaktadır.

### Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları

169. Denetçi, denetlenen mali tablolar ile diğer bilgiler arasındaki önemli tutarsızlıkları veya bir durumun önemli ölçüde yanlış bildirilip bildirilmediğini tespit etmek için diğer bilgileri de okumalıdır. Diğer bilgileri okuduktan sonra önemli bir tutarsızlık veya bir duruma ilişkin önemli yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, denetlenen mali tabloların mı yoksa diğer bilgilerin mi düzeltileceğini belirlemelidir. Denetçinin bulunması gereken eylem; denetçinin görüşünün değiştirilmesi, denetçi raporunun bekletilmesi, denetim görevinden çekilmeyi (kamu sektöründe bunun mümkün olduğu nadir durumlarda), yönetimden sorumlu olanlara durumun bildirilmesini veya denetçi raporuna Diğer Hususlar paragrafı eklenmesini içerebilir.
170. İdarenin düzeltmeyi reddettiği önemli bir tutarsızlık veya önemli bir duruma ilişkin yanlış bildirim tespit etmesi halinde denetçi, yönetimden sorumlu olanları haberdar etmekle yükümlüdür. Denetçi, yönetimden sorumlu olanların yanı sıra yasama organı gibi diğer tarafları bilgilendirmekle de yükümlü olabilir veya diğer tarafları bilgilendirmeye karar verebilir. Denetçinin diğer belgelere ilişkin sorumluluklarına dair ek rehberlik, ISSAI 1720 'de bulunmaktadır.<sup>21</sup>

### Özel Hususlar - Özel Amaçlı Çerçvelere Göre Hazırlanan Mali Tabloların Denetimi

171. Denetçinin mali tablolar hazırlanırken uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilirliğini tespit etmesi gerekir. Özel amaçlı mali tabloların denetiminde denetçi, aşağıdaki hususlarda bilgi sahibi olmalıdır:
- Mali tabloların hazırlanma amacı;
  - Hedef kullanıcılar ve
  - Uygulanan mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olduğunun tespiti için idare tarafından atılacak adımlar.

20 ISSAI 1710 – Karşılaştırmalı Bilgiler – Karşılık Gelen Değerler ve Karşılaştırmalı Mali Tablolar.

21 ISSAI 1720 –Denetlenen Mali Tabloları İçeren Belgelerde Yer Alan Diğer Bilgilere İlişkin Denetçinin Sorumlulukları.

172. Özel amaçlı mali tabloların denetimini planlayıp yürüten denetçi, denetim görevinin koşullarının ISSAI'lerin uygulanmasına özel önem verilmesini gerektirip gerektirmediğini belirlemelidir.
173. Denetçi, özel amaçlı mali tablolara ilişkin görüş oluşturur ve rapor hazırlarken genel amaçlı mali tablolara aynı gerekliliklere uygun hareket etmekle yükümlüdür. Denetçinin özel amaçlı mali tablolara yönelik raporu:
- Mali tabloların hazırlanma sebebini tanımlamalıdır;
  - İdarenin mali tabloların hazırlanmasında kullanılacak çerçeveleri seçebildiği durumlarda geçerli mali raporlama çerçevesinin kabul edilebilir olup olmadığını tespit etme sorumluluğuna atıfta bulunmalıdır.
174. Denetçi, mali tabloların özel amaçlı bir çerçeve doğrultusunda hazırlandığı ve bu nedenle başka bir amaç için uygun olamayabileceği hususunda kullanıcıları uarmak için bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf eklemelidir.
175. Özel amaçlı çerçevelere göre düzenlenen mali tabloların denetimine ilişkin özel hususlar hakkında ek rehberlik, ISSAI 1800'de bulunmaktadır.<sup>22</sup>

Özel Hususlar – Müstakil Mali Tablolar ve Bir Mali Tablonun Belirli Öğelerinin, Hesaplarının veya Kalemlerinin Denetimi

176. Müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir öğesinin denetimi söz konusu olduğunda denetçi, ilk olarak denetimin uygulanabilir olup olmadığını belirlemelidir. Denetçinin aynı zamanda kuruluşun mali tablolarının tümünü denetlemekle görevli olup olmamasına bakılmaksızın müstakil mali tablonun veya bir mali tablonun belirli bir öğesinin denetiminde temel prensipler uygulanır. Tüm mali tabloları denetlemekle yükümlü olmaması halinde denetçi, müstakil mali tablonun veya mali tabloların belirli bir öğesinin denetiminin ilgili denetim standartlarında belirtilen temel prensiplere uygun olup olmadığını belirlemelidir.
177. Denetçi, mali raporlama çerçevesinin uygulanmasının hedef kullanıcıların mali tablolardaki bilgileri veya mali tablonun öğesi ile birlikte önemli işlem ve olayların bu bilgiler üzerindeki etkisini anlamasını sağlayacak yeterli açıklamayı sunan bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağını da belirlemelidir.

22 ISSAI 1800 – Özel Hususlar – Özel Amaçlı Çerçevelere Göre Düzenlenen Mali Tabloların Denetimi.

178. Denetçi, beklenen görüş türünün denetim görevinin koşullarında uygun olup olmadığını değerlendirmeli ve raporlama gerekliliklerini gerektiği şekilde uyarlamalıdır.
179. Kuruluşun mali tablolarının tümünün denetlenmesi göreviyle birlikte müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine ilişkin rapor hazırlamakla görevlendirilmesi halinde denetçi, her görev için ayrı bir görüş oluşturmalıdır.
180. Denetçinin tüm mali tablolara ilişkin değişikliğe uğramış görüş bildirmesi veya raporun bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlar başlık bir paragraf içermesi halinde denetçi, bu durumların müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine yönelik raporu üzerinde yapabileceği etkileri tespit etmelidir. Uygun olduğu hallerde denetçi, müstakil mali tablo veya bir mali tablonun belirli bir ögesine yönelik değişikliğe uğramış görüş bildirmeli veya ilgili rapora bir Vurgulanan Hususlara İlişkin Paragraf veya Diğer Hususlar başlıklı bir paragraf eklemelidir.
181. Kuruluşun mali tablolarının tümüne ilişkin olumsuz görüş bildirilmesi veya görüş bildirilmekten kaçınılması gerektiği sonucuna ulaşması halinde denetçi, müstakil mali tablo veya bu tablonun belirli bir ögesine ilişkin değişikliğe uğramamış görüş bildirmeyebilir. Bunun nedeni değişikliğe uğramamış görüşün bütün olarak mali tablolar için verilen olumsuz görüş veya görüş bildirmekten kaçınma kararıyla çelişmesidir. Mali tabloların tümüne ilişkin görüşle birlikte bu raporların yayımlanmasına yönelik ek gereklilikler ve rehberlik, ISSAI 1805<sup>23</sup> 'de bulunmaktadır.

Grup Mali Tablo Denetimleriyle İlgili Hususlar (Tüm Kamu Mali Tabloları Dâhil)

182. **Grup mali tabloları denetlemekle görevlendirilen denetçiler, tüm kamu mali tablolarının tüm önemli yönleriyle geçerli mali raporlama çerçevesine göre hazırlanıp hazırlanmadığına ilişkin görüş bildirmek için tüm bileşenlerin mali bilgilerle konsolidasyon süreci hakkında yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**
183. ISSAI 200'ün prensipleri, ister merkezi yönetimin bileşenleri olsun ister merkezi yönetimin tümü olsun mali tablolara ilişkin tüm kamu denetimlerinde geçerlidir. Denetçinin merkezi yönetim hesaplarının tümü gibi grup mali tablo denetimiyle görevlendirilmesi halinde

23 ISSAI 1805 – Özel Hususlar – Tek Mali Tablolar ve Bir Mali Tablonun Belirli Öğeleri, Hesapları ve Kalemlerinin Denetimi.

spesifik gereklilikler ve hususlar uygulanabilir. Grup mali tablo denetimini yürüten denetçi, grup denetçisi olarak adlandırılır. Grup denetçisi, grup denetim stratejisini belirlemeli ve grup denetim planını geliştirmelidir. Denetlenen kuruluşun tanınmasına yönelik prensipler; grup çapında uygulanan kontroller dâhil olmak üzere grubun, grup bileşenlerinin, bileşenlerin içinde bulunduğu ortamın ve konsolidasyon sürecinin tanınmasını içerebilir. Bu nedenle elde edilen bilgiler, grup mali tabloları için önemli olabilecek bileşenlere yönelik ilk tespitin doğrulanması veya gözden geçirilmesi ve grup mali tabloların hata ya da hileden kaynaklanan önemli yanlış bildirim risklerinin değerlendirilmesi için yeterli olmalıdır.

184. Grup mali tablo bileşenleri; kurum, departman, büro, şirket, fon, bileşen birimi, ilçe, ortak girişim ve sivil toplum örgütlerini içerebilir. Bileşenler, aşağıda belirtilen durumlarda önemli olarak değerlendirilebilir:
- Tek başına mali önem arz etmesi durumunda;
  - Spesifik özellik veya koşulları nedeniyle grup mali tabloların önemli yanlış bildirim risklerini içermesi olasılığı olması halinde;
  - Ulusal güvenlik konuları, bağışçılar tarafından finanse edilen projeler ve vergi gelirine ilişkin raporlama gibi yüksek kamu hassasiyetine sahip konuları içermesi halinde.
185. Kamu sektöründe grup mali tablolarına dâhil edilecek bileşenlere karar verilmesi zor olabilir. Mali raporlama çerçevesinin uygulanması, belirli bir kurum, departman, büro, şirket, fon, alan, ortak girişim veya sivil toplum örgütünün kapsam dışında bırakılmasına yol açabilir. Bu durumlarda bu sonucun grup mali tabloların yanıltıcı şekilde sunulmasına yol açacağına inanması halinde grup denetçisi, denetçi raporuna etkisinin yanı sıra konunun yasama organı veya diğer ilgili düzenleyici organlara bildirilmesi ihtiyacını dikkate alabilir.
186. Bazı durumlarda mali raporlama çerçevesi, belirli bir kurum, departman, büro, şirket, fon, alan, ortak girişim veya sivil toplum örgütünün dâhil edilmesi veya kapsam dışı bırakılması hususunda spesifik rehberlik sağlamayabilir. Bu tür durumlarda grup denetçisi, bileşenin grup mali tablolarında ele alınmasının güvenilir bir sunumla sonuçlanıp sonuçlanmayacağına tespiti için grup idaresi ile bileşen idaresi arasındaki görüşmelere katılabilir. Bu zorluk, bileşen denetçilerinin çalışmalarının kullanılmasını gerektirebilir. Grup idaresinin bileşenin grup mali tablolarına dâhil edilmesini kabul

etmemesi de olasıdır. Bu durum, grup denetçisinin bileşen denetçisiyle iletişim kurma ve onun çalışmalarını kullanma ihtimalini sınırlandırır.

187. Grup içinde münferit mali önemi dolayısıyla önemli olan bir bileşen söz konusu olduğunda grup denetim ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisi, grup denetçisi tarafından belirlenen bileşen önemlilik değerini kullanarak bileşenin mali bilgilerini denetlemelidir. Spesifik özellik veya koşulları dolayısıyla ve grup mali tablolarının önemli yanlış bildirim risklerini içermesi olası olduğu için önemli olan bir bileşen söz konusu olduğunda ise grup denetim ekibi veya ekip adına bir bileşen denetçisinin mali bilgileri denetlemesi gerekmez ancak tespit edilen önemli risklere ilişkin belirtilmiş denetim prosedürlerini uygulayabilir. Önem arz etmeyen bileşenler söz konusu olduğunda grup denetim ekibi, grup seviyesinde analitik prosedürleri yerine getirebilir.
188. Mali Denetimin Temel İlkelerine dayanan veya bunlarla uyumlu denetim standartları geliştirilmesi veya benimsenmesi esnasında ISSAI 1600 'de sunulan grup denetimlerine<sup>24</sup> ilişkin detaylı rehberliğin ele alınması yararlı olabilir.

---

24 ISSAI 1600 – Özel Hususlar – Grup Mali Tablo Denetimleri (Bileşen Denetçilerinin Çalışması Dâhil)



Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## *Performans Denetiminin Temel Prensipleri*

*Fundamental Principles of  
Performance Auditing*



## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini kendi yetki çerçevelerine ve ulusal yasal ve idari düzenlemelerine uygun olarak kendi mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri konusunda destekler.
2. ISSAI 100 - Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, genel itibarıyla kamu sektörü denetiminin temel prensiplerini ortaya koyar ve ISSAI'lerin yetki alanını tanımlar. ISSAI 300 - Performans Denetiminin Temel Prensipleri ise ISSAI 100'ün temel prensiplerine dayanır ve performans denetiminin spesifik bağlamına uydurmak için bu prensipleri geliştirir. ISSAI 300, performans denetimini de ilgilendiren ISSAI 100 ile bağlantılı olarak okunmalı ve anlaşılmalıdır.
3. ISSAI 300 - Performans Denetiminin Temel Prensipleri, üç bölümden oluşmaktadır:
  - İlk bölüm, performans denetimi ve ilgili ISSAI'lere atıfta bulunulmasına yönelik çerçeveyi belirler.
  - İkinci bölüm, denetçinin hem denetim öncesinde hem denetim esnasında dikkate alması gereken performans denetimi görevlerine ilişkin genel prensipleri içerir.
  - Üçüncü bölüm ise denetim sürecinin temel aşamalarıyla ilgililik durumuna yönelik prensipler içerir. Her prensibe ilişkin kısa bir açıklama bulunur.

## PERFORMANS DENETİMİNİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMAÇ VE YETKİ ALANI

4. Bu belge, denetimde yüksek standardın yakalanması için uygulanacak prensipleri içererek performans denetiminin niteliğine ilişkin ortak bir anlayış geliştirilmesini amaçlar. INTOSAI üyeleri, ISSAI 100 ve 300 ile uyumlu geçerli standartlar geliştirme veya benimseme ve INTOSAI'nin performans denetimine ilişkin rehberlerini göz önünde bulundurmaya teşvik edilir. ISSAI 3000 serisi, YDK'ların kendi ulusal standartlarını geliştirmelerine yardımcı olmak üzere denetimlerin yürütülmesine ilişkin genel rehberlerle birlikte performans denetimine yönelik genel bir çerçeve sunar.

5. Performans denetimine ilişkin standartlar, denetçilerin çalışmalarında yeni düşüncelere açık ve yaratıcı olmalarını sağlamak ve denetim sürecinin tüm aşamalarındaki mesleki yargı için münferit görevlerin tasarımında esnekliğe duyulan ihtiyacı yansıtmalıdır.
6. INTOSAI, YDK'ların farklı yetkileri olduğunu ve farklı koşullarda çalıştığını kabul eder. YDK'ların değişiklik gösteren durumları ve yapısal düzenlemeleri nedeniyle tüm denetim standartları veya rehberleri, YDK'ların çalışmalarına tüm yönleriyle uygulanamaz. Bu nedenle YDK'lar, Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayanan veya bu prensiplerle uyumlu geçerli standartlar geliştirme seçeneğine sahiptir. YDK'nın standartlarını Temel Prensiplere dayandırmayı seçmesi halinde bu standartlar, prensiplerin uygulanabilir ve ilgili tüm hususlarıyla örtüşmelidir.
7. YDK'nın denetim standartlarının, Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayalı veya bunlarla uyumlu olduğu hallerde bu prensiplere şu şekilde atıf yapılabilir:

...Denetimlerimizi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Performans Denetiminin Temel Prensiplerine dayanan (veya bunlarla uyumlu) [standartlara] uygun olarak yürüttük.

Bu atıf, denetim raporunda yer alabilir veya belli görevleri kapsayan daha genel bir formatta YDK tarafından iletilebilir.

8. YDK'lar, çalışmaları için Performans Denetimi Rehberlerini (3000 – 3999 arası ISSAI'ler) geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. YDK'nın bu rehberleri benimsemeyi seçmesi halinde ilgili tüm konularda rehberlere uygun davranması gerekir. Bu durumda şu şekilde atıf yapılabilir:

...(Performans)Denetimlerimizi (performans denetimiyle ilgili) Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.

## **PERFORMANS DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ**

### ***Performans Denetiminin Tanımı***

9. YDK'lar tarafından yürütülen performans denetimi; kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri doğrultusunda yürütülüp yürütülmediği ve iyileştirmeye gerek olup olmadığının bağımsız, tarafsız ve güvenilir şekilde incelenmesidir.
10. Performans denetimi; yeni bilgi, analiz veya öngörüler ile birlikte uygun olduğu hallerde iyileştirme için tavsiyeler sunmaya çalışır. Performans

denetimleri; yeni bilgi, bilgi birikimi veya değerleri aşağıdaki şekillerde ortaya koyar:

- Yeni analitik öngörüler (daha geniş veya derin analiz veya yeni bakış açıları) sunulması;
- Mevcut bilgilerin çeşitli paydaşlar için daha ulaşılabilir hale getirilmesi;
- Denetim kanıtına dayanan bağımsız ve geçerli görüş veya sonuç sunulması;
- Denetim bulgularının analizine dayanan tavsiyeler sunulması

### ***Ekonomiklik, Verimlilik ve Etkinlik***

11. Ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleri aşağıdaki şekilde tanımlanabilir:

- Ekonomiklik ilkesi, kaynakların maliyetlerinin en aza indirilmesi anlamına gelir. Kullanılan kaynaklar; vaktinde, yeterli miktar ve kalitede ve en iyi fiyatta mevcut olmalıdır.
- Verimlilik ilkesi, mevcut kaynaklardan azami fayda sağlanması anlamına gelir. Miktar, kalite ve zamanlama açısından kullanılan kaynaklar ve ortaya konulan çıktılar arasındaki ilişkiyle ilgilidir.
- Etkinlik ilkesi, belirlenen amaçların yerine getirilmesi ve amaçlanan sonuçlara ulaşılmasıyla ilgilidir.

Performans denetimleri, genellikle ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin sürdürülmesinin sağlanması için gerekli koşullara ilişkin bir analiz içerir. Bu koşullar, hizmetlerin doğru ve zamanında sunulmasını sağlamak için iyi yönetim uygulama ve prosedürlerini içerebilir. Uygun olduğu hallerde düzenleyici veya kurumsal çerçevenin denetlenen kuruluşun performansına etkisi de göz önünde bulundurulmalıdır.

### ***Performans Denetiminin Amaçları***

12. Performans denetiminin temel amacı; ekonomik, verimli ve etkin yönetimi yapıcı şekilde teşvik etmektir. Performans denetimi, hesap verebilirlik ve şeffaflığa da katkıda bulunur. Performans denetimi, yönetim ve denetimden sorumlu kişilerin performanslarını iyileştirmelerine yardımcı olarak hesap verebilirliği destekler. Bunu, yasama veya yürütme organı tarafından alınan kararların verimli ve etkin şekilde hazırlanıp hazırlanmadığı ve uygulanıp uygulanmadığını ve vergi yükümlülere veya vatandaşların harcanan paranın karşılığını alıp almadığını inceleyerek yapar. Yasama organının niyet ve kararlarını sorgulamaz ancak idari ve yasal düzenlemeler ile bunların uygulanmasında karşılaşılan eksikliklerin spesifik amaçlara ulaşılmasını engelleyip engellemediğini inceler. Performans denetimi, vatandaşlara

değer katabileceği ve iyileştirme açısından en yüksek potansiyeli taşıyan alanlara odaklanır. Sorumlu tarafların uygun adımları atması için yapıcı teşvikler sunar. Performans denetimi; parlamento, vergi yükümlüleri ve diğer finansman kaynakları ile devlet politikalarının hedeflediği gruplar ve medyaya farklı devlet faaliyetlerinin yönetimi ve sonuçlarına ilişkin öngörü sunarak şeffaflığı destekler. Bu şekilde öğrenme ve iyileştirme için temel teşkil etmenin yanı sıra vatandaşlara yararlı bilgiler sunulmasına doğrudan katkıda bulunur. Performans denetiminde YDK'lar, yetkileri çerçevesinde neyi, ne zaman ve nasıl denetleyeceklerine karar vermekte özgürdür ve bulgularını yayımlamaları engellenmemelidir.

### **ISSAI 300'ün Uygulanabilirliği**

13. Performans Denetimine İlişkin Temel Prensipler, standartların benimsenmesi veya geliştirilmesinde YDK'lar için esas teşkil eder. Bu prensipler; bağımsızlık, anayasal yetki çerçevesi ve etik yükümlülükler ile birlikte YDK'ların İşleyişi İçin Önkoşulların (ISSAI'ler 10-99) gerekliliklerini de içerecek şekilde YDK'nın kurumsal altyapısı için oluşturulmuşlardır.
14. Denetim türleri (veya birleşik denetimler) arasındaki çakışmalar ele alınırken aşağıdaki unsurlar göz önünde bulundurulmalıdır:
  - Performans denetiminin unsurları, uygunluk denetimi ve mali denetim unsurları da taşıyan daha kapsamlı bir denetimin parçası olabilir.
  - Çakışma durumunda ilgili tüm standartlar gözden geçirilmelidir. Farklı standartların öncelikleri farklı olabileceği için bu husus tüm durumlarda mümkün olamayabilir.
  - Bu tür durumlarda denetimin asıl amacı, hangi standartların uygulanacağına dair denetçilere yön vermelidir. Performansa ilişkin hususların denetim görevinin asıl amacı olup olmadığına karar verilirken performans denetiminin rapor veya hesaplardan ziyade faaliyet ve sonuçlara odaklandığı ve temel amacının uygunluğa ilişkin rapor hazırlanmasından ziyade ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin teşvik edilmesi olduğu göz önünde tutulmalıdır.

## **PERFORMANS DENETİMİNİN UNSURLARI**

15. ISSAI 100'de tanımlanan kamu sektörü denetiminin unsurları (denetçi, sorumlu taraf, amaçlanan kullanıcılar, konu ve kriterler), performans denetiminde belirgin farklılıklar doğurabilir. Denetçiler, her denetimin unsurlarını açıkça belirtmeli ve denetimin doğru şekilde yürütülebilmesi için bu unsurların etkilerini anlamalıdır.

### ***Performans Denetimindeki Üç Taraf***

16. Denetçiler; ilgili sorumlu tarafları ve hedef kullanıcıları belirleyen unsurlar olan konunun seçimi ve kriterlerin tanımlanmasında hatırı sayılır ölçüde takdir yetkisi kullanır. Denetçiler, tavsiye verebilir ancak sorumlu tarafların sorumluluklarını üstlenmediklerini göz ardı etmemeleri gereklidir. Performans denetiminde denetçiler, genellikle farklı ve tamamlayıcı becerilere sahip bir ekip halinde çalışır.
17. Sorumlu tarafın rolü, her biri konunun farklı bir yönünden sorumlu bir grup kişi veya kurum tarafından paylaşılabilir. Bazı taraflar, sorunlara yol açmış eylemlerden sorumlu olabilir. Kimi taraflar, performans denetimi sonucunda ulaşılan tavsiyeleri ele almak için değişiklikleri başlatabilir. Bazılarının sorumluluğu ise denetçiye bilgi veya kanıt sunmak olabilir.
18. Hedef kullanıcılar, denetçinin performans denetimi raporunu hazırladığı kişilerdir. Yasama organı, kamu kurum ve kuruluşları ve kamuoyu hedef kullanıcılar arasında yer alabilir. Sorumlu taraf da hedef bir kullanıcı olabilir ancak hedef kullanıcı nadiren tek bir tanedir.

### ***Performans Denetiminde Konu ve Kriterler***

19. Performans denetimi konusunun spesifik program, kurum veya kaynaklarla sınırlandırılması gerekmemektedir. Faaliyetleri (çıktı, sonuç ve etkileriyle birlikte) veya (neden ve sonuçları da içerecek şekilde) mevcut durumları içerebilir. Örnek olarak sorumlu taraflarca hizmet sunulması veya hükümetin politika ve düzenlemelerinin yönetim, paydaşlar, işletmeler, vatandaşlar ve toplum üzerindeki etkileri verilebilir.

Konu, amaç doğrultusunda belirlenir ve denetim sorularıyla ifade edilir.

20. Performans denetiminde denetçi, denetimle ilgili kriterlerin geliştirilmesi veya seçilmesi sürecine bazen dâhil olabilir. Paragraf 27, denetçinin bu süreçte izleyeceği spesifik gereklilikleri tanımlar.

### ***Performans Denetiminde Güven ve Güvence***

21. Tüm denetim türlerinde olduğu gibi performans denetimi raporlarının kullanıcıları da kararlarına esas teşkil eden bilgilerin güvenilirliğinden emin olmak isteyecektir. Bu nedenle incelenen konuda YDK'nın kanıta dayalı konumunu ortaya koyan güvenilir raporlar beklerler. Sonuç olarak performans denetçileri, her durumda yeterli ve uygun kanıta dayanan bulgular sunmalı ve uygun olmayan rapor riskini aktif şekilde yönetmelidir. Bununla birlikte normalde performans denetçilerinden, denetlenen kuruluşun ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerini ne ölçüde yerine getirdiği hususunda mali tablolara verilen görüşe benzer genel bir görüş

bildirilmesi beklenmez. Dolayısıyla ISSAI çerçevesinde böyle bir gereklilik bulunmamaktadır.

22. Performans denetiminin sağladığı güvence düzeyi, şeffaf bir şekilde iletilmelidir. Ekonomiklik, etkinlik ve verimlilik ilkelerinin ne ölçüde yerine getirildiği ise performans denetimi raporunda farklı şekillerde belirtilebilir:

- Denetimin amacı ve konusu, elde edilen kanıtlar ve ulaşılan bulguların bir sonuca ulaşılmasına olanak tanıdığı durumlarda ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerinin tüm yönlerine ilişkin genel bir görüş sunulur.
- Veya denetimin amacı, sorulan sorular, elde edilen kanıtlar, kullanılan kriterler, ulaşılan bulgular ve spesifik sonuçlar gibi bir dizi hususa ilişkin spesifik bilgi sağlanır.

23. Denetim raporları, sadece yeterli kanıtla desteklenen bulguları içermelidir. Dengeli bir rapor hazırlanması, sonuca ulaşılması ve tavsiye oluşturulması esnasında alınan kararların yeterli kullanıcı bilgisi sunabilmesi için genellikle detaylandırılması gerekir. Performans denetçileri, özellikle bulgulardan yola çıkarak bir dizi sonuca ve uygulanabilir olduğu hallerde genel bir sonuca nasıl ulaştıklarını açıklamalıdır. Bu açıklama, hangi kriterlerin geliştirildiği ve kullanıldığının ve bunların sebebinin belirtilmesi ve dengeli bir rapor sunulabilmesi için ilgili tüm bakış açılarının göz önünde bulundurulduğunun ifade edilmesi anlamına gelmektedir. Raporlamaya ilişkin ilkeler, bu süreçle ilgili ek rehber bilgi içermektedir.

## PERFORMANS DENETİMİNİN PRENSİPLERİ

### *Genel Prensipler*

24. Aşağıda belirtilen genel prensipler, denetim süreci boyunca performans denetiminin ilgili hususlarına ilişkin rehber bilgi sunar.

- Bu prensiplerin uygulandığı bazı alanlar, ISSAI 100'de yer almamaktadır. Bu alanlar, denetim konularının seçilmesi, denetimin amaçlarının belirlenmesi ve denetim yaklaşımı ve kriterlerin tanımlanmasıdır.
- Denetim riski, iletişim, beceriler, mesleki yargı, kalite kontrol, önemlilik ve belgelendirme gibi diğer alanlarda genel prensipler, ISSAI 100'ün prensiplerine dayanır ve bu prensiplerin özel olarak performans denetiminde nasıl kullanılacaklarını açıklar.
- Son olarak etik ve bağımsızlık gibi bazı alanlar, hali hazırda ISSAI 100 ve 2.düzyen ISSAI'lerde ele alınmaktadır.



### Denetimin Amacı

#### **25. Denetçiler; ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkelerine ilişkin açıkça tanımlanmış bir denetim amacı belirlemelidir.**

Denetimin amacı, göreve ilişkin yaklaşımı ve tasarımı belirler. Daha basit bir ifadeyle durumu tanımlar. Bununla birlikte normatif denetim amaçları (olması gerekenler olması gerektiği gibi mi?) ve analitik denetim amaçlarının (olması gerekenler neden olması gerektiği gibi değil?) değer katma ihtimalleri daha yüksektir. Denetçilerin her durumda denetimin neyle ilgili olduğunu, hangi kurumlar ve organların sürece dâhil olduğunu ve nihai tavsiyelerin kimi ilgilendireceğini göz önünde bulundurması gerekir. İyi tanımlanmış denetim amaçları, tek bir kurum veya kamu kurum ve kuruluşlarına ait girişim, sistem, işlem, program, faaliyet veya organizasyonların tanımlanabilir bir grubuyla ilişkili olur.

Birçok denetim amacı, daha açık alt sorulara ayrılacak daha genel bir denetim sorusu olarak ifade edilebilir. Alt soruların genel denetim sorusunu ifade edecek şekilde konusal olarak bağlantılı, tamamlayıcı ve bir bütün olarak kapsayıcı olmaları ve birbirleriyle çelişmemeleri gerekir. Soruda kullanılan tüm ifadeler açıkça tanımlanmalıdır. Denetim sorularının oluşturulması, konuya ilişkin malum ilgili bilgiler ve uygulanabilirliğin göz önünde bulundurulması soruların tekrar tekrar belirtilip geliştirildiği yinelemeli bir süreçtir.

Tek bir amaç veya genel bir denetim sorusu tanımlamak yerine denetçiler, her zaman alt sorulara ayrılması gerekmeyen birtakım denetim amaçları geliştirmeyi seçebilir.

### Denetim Yaklaşımı

#### **26. Denetçiler, denetim tasarımının sağlam olmasını sağlamak için sonuç- problem veya sistem-odaklı bir yaklaşım veya bunların bir kombinasyonunu seçmelidir.**

Genel denetim yaklaşımı, her denetimin kilit öneme sahip bir unsurudur. Yapılacak incelemenin mahiyetini belirler. Gerekli bilgi birikimi, bilgi ve veriler ile birlikte bunların elde edilmesi ve analiz edilmesi için gerekli denetim prosedürlerini de tanımlar.

Performans denetimi, genellikle aşağıdaki üç yaklaşımdan birini izler:

- Yönetim sistemlerinin (örneğin mali yönetim sistemleri) düzgün işleyip işlemediğini inceleyen sistem odaklı yaklaşım;

- Sonuç veya çıktı hedeflerinin planlandığı gibi gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği veya program ve hizmetlerin planladığı gibi yürütülüp yürütülmediğini değerlendiren sonuç odaklı yaklaşım;
- Belirli sorunların nedenlerini veya kriterlerde görülen sapmaları inceleyen, doğrulayan ve analiz eden sorun odaklı yaklaşım.

Bu üç yaklaşımın hepsi, aşağıdan yukarı veya yukarıdan aşağı bir bakış açısından izlenebilir. Yukarıdan aşağı denetimler, temelde yasama organı ve merkezi yönetimin gereklilik, niyet, hedef ve beklentilerine odaklanır. Aşağıdan yukarı bakış açısı ise insanlar ve toplum için önem arz eden sorunlara odaklanır.

### Kriterler

#### **27. Denetçiler, denetim sorularına karşılık gelen ve ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik ilkeleriyle ilgili uygun kriterler tespit etmelidir.**

Kriterler, denetim konusunun değerlendirilmesinde kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Performans denetimi kriterleri, işlemlerin ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin değerlendirilmesinde kullanılan makul ve denetime özgü performans standartlarıdır.

Kriterler; kanıtların değerlendirilmesi, denetim bulgularının geliştirilmesi ve denetim hedeflerine ilişkin sonuçlara ulaşılmasına temel teşkil eder. Denetim ekibi içinde ve YDK idaresi ile yürütülen görüşmeler ve denetlenen kuruluşlarla kurulan iletişimde de önemli bir unsur oluştururlar.

Kriterler, nitel veya nicel olabilir ve denetlenen kuruluşun neye göre değerlendirileceğini tanımlamalıdır. Yasal ve idari düzenlemeler ya da hedeflere göre ne olması gerektiği; sağlam ilkeler, spesifik bilgi birikimi ve en iyi uygulamalar doğrultusunda ne beklendiği veya (daha iyi koşullar göz önünde bulundurulduğunda) ne olabileceğine odaklanan kriterler, genel veya spesifik olabilir.

Kriterlerin tanımlanmasında performans ölçüm çerçeveleri de dâhil olmak üzere farklı kaynaklar kullanılabilir. Hangi kaynakların kullanıldığı hususu şeffaf olmalıdır. Kriterler, kullanıcılar için ilgili ve anlaşılır olmanın yanı sıra denetim konusu ve denetimin hedefleri bağlamında eksiksiz, güvenilir ve tarafsız olmalıdır.

Kriterler, denetlenen kuruluşlarla görüşülmelidir ancak uygun kriterlerin seçilmesi en nihayetinde denetçinin sorumluluğundadır. Kriterlerin planlama aşamasında tanımlanması ve bildirilmesi, güvenilirlik ve genel kabul edilebilirliklerini artırabilirken karmaşık konuları kapsayan denetimlerde kriterlerin önceden belirlenmesi her zaman mümkün olmaz.

Bunun yerine denetim sürecinde tanımlanırlar. Bazı denetim türlerinde net yasal kriterler mevcut olsa da performans denetiminde genelde bu durum söz konusu değildir. Denetimin amaçları, sorusu ve yaklaşımı; uygun kriterlerin ilgililiği ve türünü belirler ve kullanıcının bir performans denetiminin bulgu ve sonuçlarına duyacağı güven çoğunlukla kriterlere dayanır. Bu nedenle, güvenilir ve tarafsız kriterlerin seçilmesi önemlidir.

Sorun odaklı performans denetiminde çıkış noktası, olması gereken veya olabilecek olana yönelik bilinen ya da şüphelenilen bir sapmadır. Bu nedenle temel amaç, sadece sorunu (kriterden sapma ve sapmanın sonuçları) doğrulamak değil, nedenleri de tespit etmektir. Bu amaç, tasarım aşamasında sebeplerin nasıl incelenip doğrulacağına karar verilmesini önemli bir hale getirir. Sonuç ve tavsiyeler, her zaman normatif kriterlere dayansa bile esasen nedenlerin analiz edildiği ve doğrulandığı sürece dayanır.

### Denetim Riski

## **28. Denetçiler, dengesiz bilgi sağlanması veya kullanıcılara değer katılmamasına yol açacak şekilde yanlış veya eksik sonuçlara ulaşılması anlamına gelen denetim riskini aktif olarak yönetmelidir.**

Performans denetiminde birçok konu karmaşık ve siyasi açıdan hassastır. Bu konulardan kaçınmak, yanlışlık veya eksiklik riskini azaltabilir ancak değer katma olasılığını da sınırlandırabilir.

Bir denetimin değer katamama riski, yeni bilgi veya bakış açıları sunulmaması olasılığı ile denetim raporunun kullanıcılarına performansın geliştirilmesi bağlamında ciddi bir katkıda bulunacak bilgi ya da tavsiyeler sunulmamasına yol açacak şekilde önemli unsurların göz ardı edilmesi riski arasında değişir.

Yeterince geniş veya derin analiz yürütülebilmesi için yeterliğe sahip olunmaması, kaliteli bilgiye erişim eksikliği, (örneğin hile veya usulsüz uygulamalar nedeniyle) yanlış bilgi edinilmesi, tüm bulguların bakış açısına yerleştirilememesi ve en uygun savların toplanamaması veya ele alınmaması önemli risk bileşenleri arasında sayılabilir.

Denetçiler, bu nedenle riski aktif olarak yönetmelidir. Denetim riskinin ele alınması, tüm performans denetimi süreci ve metodolojisinin bir parçasını oluşturur. Denetim planlama belgeleri, öngörülen çalışmanın olası veya bilinen risklerini belirtmeli ve bu risklerin nasıl ele alınacağını göstermelidir.

## İletişim

### 29. Denetçiler, denetim süreci boyunca denetlenen kuruluşlar ve ilgili paydaşlarla etkili ve uygun iletişimi sürdürmeli ve her denetim için iletişimin içeriği, süreci ve alıcılarını tanımlamalıdır.

Performans denetiminde denetlenen kuruluşlar ve paydaşlarla iletişimin planlanmasının özel öneme sahip olmasının birkaç sebebi vardır.

- Performans denetimleri genelde aynı denetlenen kurumlarda düzenli bir şekilde (örneğin, yıllık olarak) yapılmadığından iletişim kanalları hali hazırda mevcut olmayabilir. Yasama organı ve kamu kurum ve kuruluşlarıyla temas halinde olunabilir ancak (akademik çevre, iş toplulukları veya sivil toplum örgütleri gibi) diğer gruplarla daha önceden ilişki kurulmamış olabilir.
- Genellikle (mali raporlama çerçevesi gibi) önceden belirlenmiş kriterler bulunmaz ve bu nedenle denetlenen kuruluşla yoğun bir fikir paylaşımı gereklidir.
- Dengeli raporlar için çeşitli paydaşların bakış açıları hakkında öngörü kazanmaya yönelik yoğun çaba sarf edilmesi gerekir.

Denetçiler, sorumlu tarafları ve diğer kilit paydaşları tespit etmeli ve etkili çift yönlü iletişim kurmak için inisiyatifi ele almalıdır. İyi iletişim; denetçilerin bilgi kaynakları, veriler ve denetlenen kuruluşun görüşlerine erişimini artırabilir. Performans denetiminin amacının paydaşlara açıklanmasında iletişim kanallarının kullanılması, denetim tavsiyelerinin uygulanma olasılığını da artırır. Bu nedenle denetçiler, ilgili tüm paydaşlarla iyi mesleki ilişkiler sürdürmeye, gizlilik gerekliliklerinin izin verdiği ölçüde serbest ve dürüst bilgi akışını desteklemeye ve her paydaşın rol ve sorumlulukları hususunda karşılıklı saygı ve anlayış çerçevesinde görüşmeler yapmaya çalışmalıdır. Bununla birlikte paydaşlarla iletişimin YDK'nın bağımsızlık ve tarafsızlığını riske atmamasını sağlamaya özen gösterilmelidir.

Denetçiler, denetimin amacı, denetim soruları ve denetimin konusu da dâhil olmak üzere denetimin kilit unsurlarını denetlenen kuruluşlara bildirmelidir. Bildirim, genellikle yazılı bir görev yazısı formatında ve denetim esnasında düzenli iletişim şeklinde yapılır. Farklı bulgu, sav ve bakış açıları değerlendirildiği için denetçiler, denetlenen kuruluşlarla iletişimi yapıcı etkileşim yoluyla denetim süreci boyunca sürdürmelidir.

YDK denetim raporunu yayımlamadan önce denetlenen kuruluşlara denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri hakkında yorum yapma fırsatı tanınmalıdır. Her türlü anlaşmazlık analiz edilmeli ve olgusal hatalar

düzeltilmelidir. Taslak denetim raporunda yapılan değişiklikler veya değişiklik yapmama nedenlerinin belgelendirilebilmesi için geri bildirimler çalışma kâğıtlarına kaydedilmelidir.

Denetim sürecinin sonunda yayımlanan denetim raporlarının kalitesi üzerine paydaş geri bildirimleri de alınabilir. Denetlenen kuruluşların denetim kalitesine yönelik algısı da istenebilir.

### Beceriler

### **30. Bir bütün olarak denetim ekibi, denetimi yürütmek için gerekli mesleki yeterliliğe sahip olmalıdır. Gerekli mesleki yeterlilik; denetim, araştırma tasarımı, sosyal bilimler yöntemleri ve araştırma ve değerlendirme tekniklerine yönelik sağlam bilgi birikimi ile birlikte analitik beceriler, yazma ve iletişim becerileri gibi kişisel güçlü yönleri içerir.**

Performans denetiminde değerlendirme teknikleri ve sosyal bilimler yöntemlerine ilişkin bilgi birikimi gibi spesifik beceriler ve iletişim ve yazma becerileri, analitik kapasite, yaratıcılık ve çabuk kavrayabilme gibi kişisel beceriler gerekli olabilir. Denetçiler, kamu kurum ve kuruluşları, programlar ve işleyişleri hakkında sağlam bilgi birikimine sahip olmalıdır. Bu, denetim için doğru alanların seçilmesini ve denetçilerin kamu kurum ve kuruluşlarına ait program ve faaliyetleri etkin şekilde gözden geçirmelerini sağlayacaktır.

Gerekli becerileri kazanmanın spesifik yolları da olabilir. Her performans denetimi için denetçilerin kamu kurum ve kuruluşlarının aldığı ve denetime konu oluşturan tedbirlerle, ilgili arka plan nedenlere ve olası etkilere yönelik eksiksiz bir anlayışa sahip olması gereklidir. Bu bilgi birikimi, ya sıklıkla kazanılmalı ya da görev için özel olarak geliştirilmelidir. Performans denetimleri, denetimin bir parçası olarak genellikle bir öğrenme sürecini ve metodoloji geliştirilmesini içerir. Bu nedenle sürekli mesleki gelişim yoluyla mesleki becerilerini sürdürmesi gereken denetçiler için hizmet içi öğrenme ve eğitim olanakları sağlanmalıdır. Öğrenmeye açık bir tutum ve cesaretlendirici idari kültür, bireysel olarak denetçilerin mesleki becerilerinin iyileştirilmesi için önemli koşullardır.

Uzmanlık gerektiren özel alanlarda denetim ekibinin bilgi birikiminin tamamlanması için kurum dışı uzmanlardan yardım alınabilir. Denetçiler, kurum dışı uzmanlığın gerekip gerekmediği ve hangi alanlarda gerektiğini değerlendirmeli ve gerekli düzenlemeleri yapmalıdır.

### Mesleki Yargı ve Şüphencilik

#### **31. Denetçiler, mesleki şüphenciliği kullanmalı ancak görüş ve savlara açık ve yenilik yapmaya istekli olmalıdır.**

Denetçilerin sağlanan bilgiye tarafsız uzaklığını koruyarak mesleki şüphenciliği kullanması ve eleştirel bir yaklaşım benimsemesi büyük önem taşımaktadır. Denetçilerin makul değerlendirmeler yapması ve kendisinin ve başkalarının tercihlerini dikkate almaması beklenir.

Aynı zamanda denetçiler, tüm görüş ve savlara açık olmalıdır. Yargısal veya kavramsal yanlılık hatalarından kaçınmak için bu gereklidir. Saygı, esneklik, merak ve yenilik yapmaya yönelik isteklilik aynı derecede önemlidir. Yenilik, hem denetim sürecinin kendisi hem de denetlenen süreçler veya faaliyetler için geçerlidir.

Denetçilerin konuları farklı açılardan ele alması ve çeşitli görüş ve savlara açık ve tarafsız bir tutum benimsemesi beklenir. Bunlara açık olmamaları halinde önemli savları veya kilit öneme sahip kanıtları gözden kaçırabilirler. Denetçiler yeni bilgiler geliştirmeye çalıştıkları için veri toplama, yorumlama ve analiz etme çalışmalarında yaratıcı, yansıtıcı, esnek, uyanık ve pratik olmalıdır.

Konu seçimi ve denetimin planlanmasından uygun denetim aracılığıyla raporlamaya kadar denetim süreci boyunca yüksek mesleki davranış standardı korunmalıdır. Denetçilerin gerekli özen ve tarafsızlık ile uygun gözetim altında sistemli şekilde çalışması önemlidir.

### Kalite Kontrol

#### **32. Denetçiler, ilgili gerekliliklerin karşılanmasını sağlayarak ve değer katan ve denetim sorularına cevap veren uygun, dengeli ve adil raporları vurgulayarak kaliteyi korumak için gerekli prosedürleri uygulamalıdır.**

ISSAI 40 – YDK'lar için Kalite Kontrolü, tüm denetimleri kapsayacak şekilde teşkilat düzeyinde oluşturulan kalite kontrol sistemine yönelik genel rehberlik sunar. Performans denetimleri yürütülürken aşağıda belirtilen spesifik hususlar ele alınmalıdır:

- Performans denetimi, denetim ekibinin denetime özgü çok miktarda bilgi topladığı ve ilgili konulara dair oldukça fazla mesleki yargı ve takdir yetkisi kullandığı bir süreçtir. Performans denetiminin bu özelliği, kalite kontrolde göz önünde bulundurulmalıdır. Karşılıklı güven ve sorumluluğa dayalı bir çalışma ortamı oluşturulması ve denetim ekiplerine destek sağlanması ihtiyacı, kalite yönetiminin bir parçası olarak görülmelidir. Bu durum, ilgili ve yönetilmesi kolay kalite

kontrol prosedürlerinin uygulanması ve denetçilerin kalite kontrolden elde edilen geri bildirimlere açık olmasının sağlanmasını gerektirebilir. Denetim ekibi ve yöneticiler arasında görüş farklılığı olması halinde denetim ekibinin bakış açısının yeterince göz önünde bulundurulması ve YDK'nın politikasının tutarlı olmasını sağlamak için gerekli adımlar atılmalıdır.

- Performans denetiminde rapor; kanıta dayalı, yazılı olarak belgelendirilmiş ve doğru olsa bile dengeli ve tarafsız bir görüş sunmaması, çok az sayıda ilgili bakış açısına yer vermesi veya denetim sorularını tatmin edici şekilde ele almaması halinde uygun ve yeterli görülmeyebilir. Bu nedenle bu hususlar, kaliteyi koruyacak önlemlerin temel bir parçasını teşkil etmelidir.
- Farklı denetim görevlerinde denetim amaçları büyük ölçüde değişiklik gösterdiğinden bir denetim görevi bağlamında yüksek kaliteli bir raporun nasıl oluşacağını açıkça tanımlanması önemlidir. Bu sebeple genel kalite kontrol önlemleri, denetime özgü önlemlerle tamamlanmalıdır.

Tek başına denetim düzeyinde hiçbir kalite kontrol prosedürü, performans denetimi raporunun yüksek kalitede olmasını garanti edemez. Denetçilerin yetkin ve motive olması ve bu yetkinlik ve motivasyonu sürdürmesi eşit derecede önem arz eder. Bu sebeple kontrol mekanizmaları, denetim ekibi için hizmet içi eğitim ve rehberlik gibi destek unsurları ile tamamlanmalıdır.

### Önemlilik

**33. Denetçiler, denetim sürecinin tüm aşamalarında önemliliği göz önünde bulundurmalıdır. Mümkün olan en yüksek değeri katma amacıyla denetim konusunun hem mali hem de sosyal ve politik yönlerinin dikkate alınması gerekir.**

Önemlilik, bir konunun ele alındığı bağlam içindeki önemi olarak anlaşılabilir. Bir denetim konusunun önemi, etkilerinin büyüklüğü çerçevesinde değerlendirilmelidir. Önemlilik, faaliyetin nispeten önemsiz olup olmaması ve ilgili alandaki eksikliklerin denetlenen kuruluşun diğer faaliyetlerini etkileyip etkilememesine bağlı olacaktır. Bir husus, konunun ayrı bir öneme sahip olması ve iyileştirmelerin hatırı sayılır etki yapması halinde önemli olarak değerlendirilecektir. Faaliyetin sıradan bir faaliyet olması ve performans düşüklüğünün etkisinin küçük bir alanla sınırlı veya asgari olması halinde daha az önemli olacaktır.

Performans denetiminde temel konu parasal değer açısından önemlilik olabilir ancak olmak zorunda değildir. Önemliliği tanımlanırken denetçi, sosyal veya politik açıdan neyin önemli olduğunu da dikkate almalı ve

bu durumun zaman içinde değişiklik gösterdiğini ve ilgili kullanıcılar ve sorumlu tarafların bakış açılarına bağlı olduğunu unutmamalıdır. Performans denetiminin konusu büyük ölçüde değişiklik gösterebildiği ve kriterler genellikle mevzuat tarafından belirlenmediğinden bakış açıları da bir denetimden diğerine değişiklik gösterebilir. Bu değerlendirmeyi yapmak denetçi açısından dikkatli bir yargı gerektirir.

Önemlilik; konunun seçilmesi, kriterlerin tanımlanması, kanıtların değerlendirilmesi ve belgelendirme ile uygun olmayan veya düşük etkili denetim bulgu veya raporları ortaya konması risklerinin yönetilmesi gibi performans denetimlerinin tüm yönleriyle ilgilidir.

#### Belgelendirme

### **34. Denetçiler, denetimi bununla ilgili belirtilen özel koşullar doğrultusunda belgelendirmelidir. Bilgi, denetimle ilgili önceden bilgi sahibi olmayan deneyimli bir denetçinin denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyelerine ulaşırlarken neler yapıldığını sonradan tespit etmesine olanak tanıyacak şekilde yeterince eksiksiz ve detaylı olmalıdır.**

Tüm denetimlerde olduğu gibi performans denetçileri de her denetim için hazırlık, prosedür ve bulgulara yönelik belgelere dayalı yeterli kayıt tutmalıdır. Bununla birlikte performans denetiminde belgelendirmenin amaç ve içeriği bir ölçüde spesifiktir.

- Genellikle denetçi, YDK'da kolaylıkla tekrarlanmayan denetim konusu hakkında özellikli bilgilere ulaşmış olacaktır. Denetim metodolojisi ve kriterler özel olarak tek bir görev için geliştirilmiş olabileceğinden denetçi, muhakemesini şeffaf kılmaya yönelik özel bir sorumluluk taşır.
- Performans denetiminde rapor; bulgu ve tavsiyeleri içermenin yanı sıra benimsenmiş çerçeve, bakış açısı ve analitik yapıyı ve sonuçlara ulaşmada izlenen süreci tanımlar. Rapor, bir ölçüde diğer denetim türlerinde genel standartlar veya denetim belgelerinin sunduğu işlevleri yerine getirir.
- Belgelendirme hem olguların doğruluğunu tasdik etmeli hem de raporun denetim sorusu veya konusuna ilişkin dengeli, adil ve tam bir inceleme sunmasını sağlamalıdır. Bu nedenle belgelendirmenin örneğin raporda kabul edilmeyen savlara atıflar içermesi veya farklı bakış açılarının raporda nasıl ele alındığını tanımlaması gerekebilir.



- Performans denetiminde denetim raporunun amacı, genellikle resmi bir güvence ifadesinden ziyade yeni öngörüler sunularak makul kullanıcıların ikna edilmesidir. Denetimin amaçları, gerekli kanıtların özelliklerini belirlediği gibi belgelerin özelliklerini de belirler.
- Yeterli belgelendirme yapılması, hem (örneğin verilen işin memnuniyet verici şekilde yapılması ve denetim amaçlarına ulaşılmasının sağlanmasına yardımcı olarak) kalitenin korunmasının hem de daha sonra yürütülecek benzer denetimler için iyi uygulamaları şekillendirmek suretiyle YDK ve bireysel olarak denetçilerin mesleki gelişiminin bir parçasını teşkil eder.

### Denetim Süreciyle İlgili Prensipler

35. Performans denetimi, aşağıda verilen temel adımlardan oluşur:



- Denetimin planlanması yani konuların seçilmesi, ön çalışma ve denetim tasarımı;
- Denetimin yürütülmesi yani veri ve bilgilerin toplanması ve analiz edilmesi;
- Raporlama yani denetimin sonucunun sunulması: denetim sorularının cevapları, bulgular, sonuçlar ve kullanıcılara tavsiyeler;
- İzleme yani bulgu ve tavsiyeler doğrultusunda atılan adımların temelde yatan sorunları ve/veya zayıf noktaları çözümleyip çözemediğinin tespit edilmesi.

Bu adımlar yinelemeli olabilir. Örneğin süreç aşamasında edinilen yeni öngörüler, denetim planında değişikliklere yol açabilir ve raporlamanın önemli unsurları (örneğin sonuç çıkarılması), genel hatlarıyla ifade edilebilir veya süreç aşamasında bile tamamlanabilir.

## Denetimin Planlanması

### Konuların Seçilmesi

#### **36. Denetçiler, olası konuları analiz etmek ve risk ve sorunların tespit edilmesi için araştırma yürütmek suretiyle YDK'nın stratejik planlama süreci aracılığıyla denetim konularını seçmelidir.**

Hangi denetimlerin yürütüleceğinin belirlenmesi, genellikle YDK'nın stratejik planlama sürecinin bir parçasıdır. Uygun hallerde denetçiler, kendi uzmanlık alanlarında bu sürece katkıda bulunmalıdır. Önceki denetimlerden bilgileri paylaşabilirler ve stratejik planlama sürecinden edinilen bilgiler denetçinin sonraki çalışmasıyla ilgili olabilir.

Bu süreçte denetçiler, denetim konularının yeterince önemli, denetlenebilir ve YDK'nın yetki alanına uygun olması gerektiğini göz önünde bulundurmalıdır. Konu seçim süreci, denetim kapasitesini (örneğin insan kaynakları ve mesleki beceriler) dikkate alarak denetimden beklenen etkiyi en üst düzeye çıkarmayı hedeflemelidir.

Stratejik planlama süreci hazırlanırken risk analizi veya sorun değerlendirmesi gibi formal tekniklerin kullanımı, sürecin yapılandırılmasına yardımcı olabilir ancak tek taraflı değerlendirmelerden kaçınmak için bu tekniklerin mesleki yargıyla tamamlanması gerekir.

### Denetimin Tasarlanması

#### **37. Denetçiler; denetimi ekonomik, verimli, etkin şekilde, zamanında ve iyi proje yönetiminin ilkeleri doğrultusunda yürütülecek yüksek kaliteli denetime katkıda bulunacak şekilde planlamalıdır.**

Denetim planlanırken aşağıdaki hususların ele alınması önemlidir:

- Sorun ve risk, olası kanıt kaynakları, denetlenebilirlik ve denetim için düşünülen alanın önemine ilişkin değerlendirme yapılmasına olanak tanımak üzere denetlenen kuruluşun tanınması için gerekli arka plan bilgisi ve bilgi birikimi;
- Denetimin amaçları, soruları, kriterleri, konusu ve metodolojisi (kanıt toplanması ve denetim analizinin yürütülmesinde kullanılacak teknikler de dâhil olmak üzere);
- Gerekli faaliyetler, ekip üyelerinin seçilmesi ve beceri gereklilikleri (denetim ekibinin bağımsızlığı, insan kaynakları ve olası kurum dışı uzmanlık dâhil olmak üzere), denetimin öngörülen maliyeti, projenin kilit zaman çerçeveleri ve kilometre taşları ve temel kontrol noktaları.

Bu nedenle denetimin uygun şekilde planlanmasını sağlamak için denetçiler, konuya ilişkin yeterli bilgi edinmelidir. Performans denetimi, genellikle denetim başlatılmadan önce denetime özgü, sağlam ve metodolojik bilgilerin edinilmesini gerektirir (ön çalışma).

Denetim planlanırken denetçi, yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmasında kullanılacak denetim prosedürlerini tasarlamalıdır. Bu, birkaç aşamada yapılabilir: genel denetim tasarımına karar verilmesi (açıklayıcı/tanımlayıcı/değerlendirici gibi hangi tür soruların sorulacağı); gözlem seviyesinin belirlenmesi (bir sürece mi münferit dosyalara mı bakılacağı); metodoloji (tam analiz veya örneklem) ve spesifik veri toplama teknikleri (görüşme veya odak grup). Veri toplama yöntemleri ve örnekleme teknikleri dikkatlice seçilmelidir. Planlama aşaması, bilgi birikimi oluşturulması, çeşitli denetim tasarımlarının test edilmesi ve gerekli verilerin mevcut olup olmadığının kontrol edilmesini amaçlayan araştırmayı da içermelidir. Bu da en uygun denetim yönteminin seçilmesini kolaylaştırır.

Üst yönetim, operasyonel yönetim ve denetim ekibi, genel denetim tasarımının ve bunun ne gerektirdiğinin tam olarak bilincinde olmalıdır. Genel denetim tasarımı ve kaynaklar açısından bu tasarımın sonuçlarına yönelik kararlar, çoğunlukla denetimin amaçları ve denetim sorularının ele alınması için yeterli beceri, kaynak ve kapasitenin mevcut olmasını sağlayacak olan YDK'nın üst yönetimini sürece dâhil eder.

Planlama, denetçilerin denetim süresince edindikleri öngörülerden faydalanabilmeleri için esnekliğe olanak tanımalıdır. Seçilen denetim yöntemleri, denetim verilerinin verimli ve etkin bir şekilde toplanmasına en çok olanak tanıyacak yöntemler olmalıdır. Denetçilerin en iyi uygulamaların benimsenmesini amaçlaması gerekirken veri mevcudiyeti gibi uygulamaya yönelik hususlar yöntem seçimini kısıtlayabilir. Bu nedenle yöntem seçilirken esnek ve faydacı olunması tavsiye edilir. Bu sebeple performans denetimi prosedürlerinin standartlaştırılmasında aşırıya kaçılmamalıdır. Aşırı kuralcılık, bir performans denetiminde olması gereken esneklik, mesleki yargı ve üst düzey analitik becerileri engelleyebilir. Denetimin verilerin birçok farklı bölgede veya alanda toplanmasını gerektirmesi veya denetimin çok sayıda denetçi tarafından yürütülmesinin gerekli olması gibi bazı durumlarda denetim soru ve prosedürlerinin açıkça tanımlanacağı daha detaylı bir denetim planına ihtiyaç duyulabilir.

Denetimi planlarken denetçiler, hile riskini değerlendirmelidir. Denetimin amaçları doğrultusunda hile riskinin önemli bulunması halinde denetçiler, ilgili iç kontrol sistemlerini tanımalı ve performansı engelleyen

düzensizliklere ilişkin göstergeler olup olmadığını incelemelidir. Ayrıca ilgili kuruluşların denetimin amaçlarıyla ilişkili önceki denetimler veya diğer incelemelerde sunulan tavsiyelere yönelik gerekli adımları atıp atmadığını tespit etmelidir. Son olarak denetçiler, iyi veya en iyi uygulamalar gibi konularda sağlam bilgi birikimi oluşturmak için alanın bilim insanları veya diğer uzmanları da dâhil olmak üzere paydaşlarla temas kurmaya çalışmalıdır. Planlama aşamasında genel amaç, bilgi birikimi oluşturma ve çeşitli stratejileri ele alma suretiyle denetimin en iyi nasıl yürütüleceğine karar vermektir.

## Denetimin Yürütülmesi

### Kanıt, Bulgu ve Sonuçlar

#### **38. Denetçiler; bulguları tespit etmek, denetimin amaç ve sorularına cevaben sonuçlara ulaşmak ve tavsiyeler sunmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmelidir.**

Tüm denetim bulgu ve sonuçları, yeterli ve uygun kanıtla desteklenmelidir. Bu, bağlam çerçevesinde yapılmalı ve sonuçlar çıkarılmadan önce ilgili tüm savlar, avantaj ve dezavantajlar ve farklı bakış açıları dikkate alınmalıdır. Performans denetiminde sonuca varmak için gerekli olan denetim kanıtının özelliği; denetimin konusu, amaçları ve sorularına göre belirlenir.

Denetçi, kanıtları denetim bulgularına ulaşma amacıyla değerlendirmelidir. Bulgulara dayanarak sonuca ulaşmak için mesleki yargısını kullanmalıdır. Bulgu ve sonuçlar, denetimin amaçlarına karşılık yürütülen analizin sonuçlarıdır. Bu nedenle bulgu ve sonuçların denetim sorularına cevap vermesi gereklidir.

Sonuçlar, bilimsel yöntemler veya örnekleme teknikleri kullanılarak edinilen nicel kanıtlara dayandırılabilir. Denetim kanıtları nihai (“doğru/yanlış”) olmaktan ziyade ikna edici (“... olduğuna işaret etmektedir”) olabileceği için sonuçlara ulaşılması, denetim sorularını cevaplamak için hatırı sayılır ölçüde muhakeme ve yorumlama yapılmasını gerektirebilir. Kesinlik ihtiyacı; neyin makul, ekonomik ve amaçla ilgili olduğuna göre değerlendirilmelidir.

Üst yönetimin sürece dâhil edilmesi tavsiye edilmektedir. Performans denetimi, karşılıklı etkileşimle yavaş yavaş gelişen, kullanılan soru ve yöntemlerin derinlik ve kapsamılık açısından gelişmesine olanak tanıyan bir seri analitik süreç içerir. Bu süreçler, farklı kaynaklardan verilerin birleştirilmesi ve karşılaştırılması, geçici sonuçlar çıkarılması ve gerektiği takdirde ilave verilerle test edilebilecek hipotezler oluşturulması için bulguların derlenmesini içerebilir. Tüm süreç, denetim sorularına cevap

bulunmasıyla sonuçlanan analitik sürecin temel bir parçası olarak değerlendirilebilen taslak denetim raporunun oluşturulması süreciyle yakından ilişkilidir. Denetçilerin amaç odaklı olmaları ve sistematik, özenli ve tarafsız çalışmaları önemlidir.

## Raporlama

### Raporun İçeriği

#### **39. Denetçiler; kapsamlı, ikna edici, zamanlı, kolay okunur ve dengeli denetim raporları ortaya koymaya çalışmalıdır.**

Bir raporun kapsamlı olabilmesi için denetimin amaç ve sorularının ele alınması için ihtiyaç duyulan tüm bilgileri içermenin yanı sıra denetim konusu, bulguları ve sonuçlarının anlaşılabilirliği için yeterince detaylandırılmış olması gerekir. Raporun ikna edici olması için mantık çerçevesinde yapılandırılmış olması ve denetimin amaç, kriter, bulgu, sonuç ve tavsiyeleri arasında net bir ilişki sunması gerekir. İlgili tüm savların ele alınması da gereklidir.

Performans denetiminde denetçiler, kaynakların edinilmesi ve kullanılmasındaki ekonomiklik ve verimlilik hakkındaki ve amaçlara ulaşılmasındaki etkinliğe ilişkin bulgularını raporlar.

Raporlar, kaynakların yerinde kullanılıp kullanılmadığının değerlendirilmesi, politika ve programların etkisinin yorumlanması ve iyileştirme amacıyla tasarlanan değişikliklerin önerilmesi gibi kapsam ve özellikler açısından büyük ölçüde değişiklik gösterebilir.

Rapor; denetimin amacı, denetim soruları ve bu soruların cevapları, konu, kriterler, metodoloji, veri kaynakları, kullanılan verilere ilişkin kısıtlamalar ve denetim bulguları hakkındaki bilgileri içerir. Denetim sorularını açıkça cevaplamalı veya bunun neden mümkün olmadığını açıklamalıdır. Alternatif olarak denetçiler, denetim sorularını elde edilen kanıtlara uyacak şekilde yeniden ifade etmeyi ve böylelikle soruların cevaplanmasını sağlamayı düşünmelidir. Denetim bulguları değerlendirmeye alınmalı ve denetimin amaçları, denetim soruları, bulgular ve sonuçlar arasında uyum sağlanmalıdır. Rapor, denetlenen kuruluşu veya raporun kullanıcılarını düzeltici eylemde bulunmaya teşvik etmek için bulgularda yer verilen sorunların performansı neden ve nasıl engellediğini açıklamalıdır. Uygun yerlerde performansı iyileştirmeye yönelik tavsiyeler içermelidir.

Rapor, denetim konusunun elverdiği ölçüde açık ve öz olmalı ve belirsizliğe yer vermeyecek bir dille yazılmalıdır. Bütün olarak yapıcı olmalı, daha iyi bilgi birikimine katkıda bulunmalı ve gerekli iyileştirmelere dikkat çekmelidir.

### Tavsiyeler

#### **40. Uygun olması ve YDK'nın yetki çerçevesinin izin vermesi halinde denetçiler, denetimle tespit edilen zayıflıklar veya sorunların ele alınmasına ciddi ölçüde katkıda bulunabilecek yapıcı tavsiyeler sunmaya çalışmalıdır.**

Tavsiyeler, sağlam temellere dayandırılmalı ve değer katmalıdır. Sorun ve/veya zayıflıkların nedenlerini ele almalıdır. Bununla birlikte herkesçe bilinen gerçeklerin ifade edilmesinden veya denetim sonuçlarının tersine çevrilmesinden kaçınılarak ifade edilmeli ve idarenin sorumluluk alanlarına girmemelidir. Her tavsiyenin neye ve kime yönelik olduğu, girişimde bulunmak üzere kimin sorumlu olduğu ve tavsiyenin ne anlama geldiği yani yüksek performansla nasıl katkıda bulunacağı açık olmalıdır. Tavsiyeler uygulanabilir olmalı ve bunları uygulayacak sorumluluk ve yetkinliğe sahip kuruluşlara yönelik olmalıdır.

Tavsiyeler, açık olmalı ve akla ve mantığa uygun şekilde sunulmalıdır. Denetimin amaç, bulgu ve sonuçlarıyla ilişkili olmalıdır. Raporun tam metniyle birlikte tavsiyeler; maliyetlerin düşürülmesi ve idarenin basitleştirilmesi, hizmetlerin nitelik ve niceliğinin iyileştirilmesi veya toplum açısından etkinlik, etki veya faydaların artırılması gibi yollarla kamu kurum ve kuruluşlarının faaliyet ve programlarını önemli derecede iyileştirebilecekleri hususunda okuyucuyu ikna etmelidir.

### Raporun Dağıtımı

#### **41. Denetçiler, YDK'nın yetkisi çerçevesi doğrultusunda raporlarını geniş bir kitleye ulaştırmaya çalışmalıdır.**

Denetçiler, denetim raporlarının geniş bir kitleye ulaştırılmasının denetim fonksiyonunun inandırıcılığını artırabileceğini aklında tutmalıdır. Bu nedenle raporlar; denetlenen kuruluşlara ve yürütme ve/veya yasama organlarına dağıtılmalı ve ilgili olduğu yerlerde doğrudan kamuoyu, medya ve ilgili diğer paydaşlara erişilebilir hale getirilmelidir.

### **İzleme**

#### **42. Uygun olduğu hallerde denetçiler, önceki denetim bulgu ve tavsiyelerinin izlemesini yapmalıdır. İzleme, yasama organına geri bildirim sunmak için mümkün olduğu takdirde ilgili bütün düzeltici eylemlerin sonuç ve etkileriyle birlikte uygun şekilde raporlanmalıdır.**

İzleme, denetçinin performans denetiminin sonuçlarına dayanarak denetlenen kuruluş veya bir diğer sorumlu tarafın yaptığı düzeltici eyleme yönelik incelemesi anlamına gelir. Denetimin etkisini güçlendirme ve

gelecek denetim çalışmaları için iyileştirmelere temel teşkil etme suretiyle denetim sürecinin değerini artıran bağımsız bir faaliyettir. Denetlenen kuruluşlar ve raporların diğer kullanıcılarının sonraki denetimleri ciddiye almasını sağlar ve denetçilere yararlı dersler ve performans göstergeleri sunar. İzleme, tavsiyelerin uygulanmasıyla sınırlı değildir; sorunların denetlenen kuruluş tarafından gerektiği gibi ele alınıp alınmadığı ve makul bir süre geçtikten sonra temelde yatan durumun düzeltilip düzeltilmediğine odaklanır.

Bir denetim raporunun izlemesini yaparken denetçi, izleme esnasında hala ilgili görülen bulgu ve tavsiyelere odaklanmalı ve tarafsız ve bağımsız bir yaklaşım benimsemelidir.

İzleme sonuçları, ayrı ayrı raporlanabilir veya farklı denetimlere yönelik analizi de içeren konsolide bir rapor halinde sunulabilir ve bu konsolide rapor, birkaç raporlama alanının ortak eğilim ve temalarını vurgulayabilir. İzleme, performans denetiminin belirli bir döneme veya konu alanına kattığı değer daha iyi anlaşılmasına katkıda bulunabilir.





Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI),  
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından yayımlanmıştır.  
Daha fazla bilgi için: [www.issai.org](http://www.issai.org)

# INTOSAI



## *Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri*

*Fundamental Principles of  
Compliance Auditing*



## GİRİŞ

1. Mesleki standartlar ve rehberler; kamu sektörü denetiminin güvenilirlik, kalite ve profesyonelliği açısından son derece önemlidir. Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Teşkilatı (INTOSAI) tarafından geliştirilen Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartları (ISSAI'ler), bağımsız ve etkili denetimi teşvik etmeyi amaçlar ve INTOSAI üyelerini kendi yetki çerçevelerine ve ulusal kanun ve yönetmeliklere uygun olarak kendi mesleki yaklaşımlarını geliştirmeleri konusunda destekler.
2. ISSA 1100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel Prensipleri, genel olarak kamu sektörü denetimine yönelik temel prensipleri sağlar ve ISSAI'lerin tasarruf yetkisini tanımlar.

ISSAI 400 - Uygunluk Denetiminin Temel Prensipleri, uygunluk denetiminin spesifik bağlamına uymak için ISSAI 100'ün temel prensiplerini temel alır ve geliştirir. ISSAI 400, uygunluk denetimi için de geçerli olan ISSAI 100 ile bağlantılı okunmalı ve anlaşılmalıdır.

3. Bu yüzden ISSAI 400, ISSAI'lere uygun olarak uygunluk denetimi standartlarına yönelik temeli oluşturur. Bu doküman, aşağıdakiler hakkında detaylı bilgi sağlar:
  - Uygunluk denetimiyle ilgili ISSAI'lerin amacı ve tasarruf yetkisi,
  - Uygunluk denetimi çerçevesi ve denetimlerin yürütüldüğü farklı yollar,
  - Uygunluk denetiminin unsurları,
  - Uygunluk denetiminin prensipleri.

## UYGUNLUK DENETİMİNİN TEMEL PRENSİPLERİNİN AMACI VE TASARRUF YETKİSİ

4. Uygunluk denetimiyle ilgili ISSAI'lerin amacı<sup>1</sup>; kapsam açısından büyük farklılık gösteren ve çeşitli denetim yaklaşımları ve raporlama formatları vasıtasıyla ele alınabilen, hem nitel hem nicel konulara ilişkin uygunluk denetimine yönelik ilke, standart ve rehberlerin kapsamlı bir setini sağlamaktır.

1 ISSAI 400 ve 4000-4999 arası ISSAI'ler.

5. ISSAI 400, uygunluk denetiminde standart ve rehberlerin kabul edilmesi veya geliştirilmesi amacıyla YDK'lara bir temel sağlar. ISSAI 400'deki prensipler, üç biçimde kullanılabilir:

- Standartların geliştirilmesi için bir temel olarak,
- Tutarlı ulusal standartların kabul edilmesi için bir temel olarak,
- Uygunluk Denetimi Rehberlerinin geçerli standartlar olarak kabul edilmesi için bir temel olarak.

6. YDK'lar, sadece geliştirdikleri veya kabul ettikleri standartlar ISSAI 400'ün ilgili tüm prensiplerine tamamen uyduğu takdirde denetim raporlarında (Denetçi Raporu veya diğer raporlama formatlarında) Uygunluk Denetiminin Temel Prensiplerine atıfta bulunmalıdır. Prensipler hiçbir surette ulusal kanun, yönetmelik veya yetki çerçevelerini geçersiz kılmaz.

7. Uygunluk Denetimi Rehberleri (4000-4999 arası ISSAI'ler) en iyi uygulamaları yansıtmak üzere geliştirildiği için YDK'lar, bunların tümünü geçerli standartları olarak kabul etmeye çalışmaları yönünde teşvik edilir. INTOSAI, bazı çevrelerde temel idari yapıların eksikliği yüzünden ya da kanun veya yönetmelikler denetimlerin Uygun Denetimi Rehberlerine uygun yürütülmesine yönelik öncülleri oluşturmadığı için bunun mümkün olmayabileceğinin farkındadır. Hal böyle olduğunda YDK, Uygunluk Denetiminin Temel İlkelerine dayalı olarak standartlar geliştirme veya bunlarla uyumlu ulusal standartlar benimseme opsiyonuna sahiptir.

8. YDK'nın denetim standartlarının INTOSAI Temel Denetim Prensiplerine dayalı veya bunlarla uyumlu olduğu hallerde denetim raporlarında bu prensiplere şöyle atıf yapılabilir:

... Denetimimizi, Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarının Temel Denetim Prensiplerini (100-999 arası ISSAI'lere) temel alan [veya bunlarla tutarlı] [standartlara] uygun olarak yürüttük.

9. Bazı yetki alanlarındaki YDK'lar, çalışmalarında Uygunluk Denetimi Rehberlerini geçerli standartlar olarak benimsemeyi tercih edebilir. Bu durumda şöyle atıf yapılabilir:

... [Uygunluk] denetimlerimizi [uygunluk denetimi konulu] Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Standartlarına uygun olarak yürüttük.

Bu atıf, denetim raporunda yer alabilir veya belli görevleri kapsayan daha genel bir formatta YDK'ya iletilebilir.

YDK'lar yetki çerçevelerine dayalı olarak mali, uygunluk ve/veya performans özelliklerini birleştiren bileşik denetimler yürütebilir. Bu gibi durumlarda

her denetim türüyle ilgili standartlara uyulmalıdır. Yukarıdaki metin, daha sonra sırasıyla mali denetim ve performans denetimi rehberleriyle ilgili olan ISSAI 200 ve 300'deki benzer atıflarla birleştirilebilir.

10. ISSA 1100 – Kamu Sektörü Denetiminin Temel İlkeleri, INTOSAI Temel İlkeleriyle ilgili tasarruf yetkisi hakkında ek bilgi verir.
11. Genel Denetim Rehberleri (1000-4999 arası ISSAI'ler) mali tablo denetimiyle birlikte yürütülen bir uygunluk denetimi için geçerli standartlar olarak kullanıldığı zaman kamu sektörü denetçileri, hem Uygunluk Denetimi Rehberleri (4000-4999 arası ISSAI'ler) hem de Mali Denetim Rehberlerinin (1000-2999 arası ISSAI'ler)<sup>2</sup> tasarruf yetkisine uymalıdır.

## UYGUNLUK DENETİMİNİN ÇERÇEVESİ

### *Uygunluk Denetiminin Amacı*

12. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak tanımlanan geçerli yasal ve idari düzenlemelere<sup>3</sup> uygun olup olmadığına dair bağımsız bir değerlendirmedir. Uygunluk denetimleri; faaliyetler, mali işlemler ve bilgilerin tüm önemli açılardan denetlenen kuruluşu düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığı değerlendirilerek yürütülür.
13. Bu nedenle kamu sektörü uygunluk denetiminin amacı; YDK'nın, kamu kurumlarının faaliyetlerinin bu kurumları düzenleyen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığını değerlendirmesini sağlamaktır. Denetlenen kuruluşun, belirlenmiş kriterlere ne derece uyduğu hakkında raporlama yapılması da buna dâhildir. Raporlama, kısa standardize görüşler ile kısa veya uzun formatta sunulan çeşitli şekildeki sonuçlar arasında değişiklik gösterebilir. Uygunluk denetimi, düzenlilik (ilgili kanun, yönetmelik ve anlaşmalar gibi resmi kriterlere uyulması) veya yerindelik (güçlü mali yönetimi ve kamu personel idaresini düzenleyen genel ilkelere uyulması) ile ilgili olabilir.

Düzenlilik, uygunluk denetiminin asıl odak noktası olmasına karşın yerindelik de mali yönetim ve kamu personel idaresiyle ilgili belli beklentilerin yer aldığı kamu sektörü bağlamı yüzünden ilgili olabilir. Bu itibarla, YDK'nın yetki çerçevesine dayalı olarak denetim kapsamı, yerindelik özellikleri içerebilir<sup>4</sup>.

2 Şu anda ISSAI'ler 1000-1810.

3 Yasal ve idari düzenleme kavramı için bakınız paragraf 28-29.

4 Bakınız paragraf 32.

14. Uygunluk denetimi, yargı yetkilerine sahip YDK'ların kamu fonlarının yönetiminden sorumlu olanlar hakkında hüküm ve yaptırım bildirmelerine yol açabilir. Bazı YDK'lar, cezai kovuşturma gerektiren olayları yargı mercilerine sevk etmekle görevlidir. Bu bağlamda uygunluk denetiminin amacı genişletilebilir. Denetçi, denetim stratejisi veya planlamasını tasarlarken ve denetim süreci boyunca ilgili spesifik gerekliliklere gereken dikkati göstermelidir.

### ***Uygunluk Denetiminin Özellikleri***

15. Uygunluk denetimi, birçok konuyu kapsayabilir ve çeşitli türlerdeki kriterleri, kanıt toplama prosedürlerini ve raporlama formatlarını kullanarak makul veya sınırlı güvence sağlamak için yapılabilir. Uygunluk denetimleri, tasdik veya doğrudan raporlama görevleri veya aynı anda her ikisi birden olabilir. Denetim raporu, uzun veya kısa formatta olabilir ve sonuçlar çeşitli şekillerde ifade edilebilir: uygunluk hakkındaki görüşe dair tek ve net bir yazılı bildirim veya spesifik denetim sorularına verilen daha detaylı yanıtlar.

16. Uygunluk denetimi, genellikle YDK'nın kamu kurumlarının denetimine yönelik görev ve yetkisinin ayrılmaz bir parçasıdır. Çünkü mevzuat ve diğer yasal ve idari düzenlemeler, yasama organının gelir ve gidere ilişkin kontrol icra etmesinde ve vatandaşların kamu sektörüyle ilişkilerinde yasal haklarını kullanmasında birinci araçlardır. Kamu kurumları, kamu fonlarının güçlü yönetilmesiyle görevlidir. Kamu kurumlarının ve atanmış görevlilerinin sorumluluğu, eylemleri hakkında şeffaf ve kendilerine verilen kaynaklar için vatandaşlara karşı hesap verebilir olmak ve bu kaynaklar üzerinden iyi yönetim uygulamaktır.

17. Uygunluk denetimi; geçerli yasal ve idari düzenlemelerin gerektirdiği şekilde kaynakların kullanılıp kullanılmadığı, yönetimin icra edilip edilmediği ve vatandaşların yasal haklarına saygı gösterilip gösterilmediği hakkında güvenilir raporlar sağlayarak şeffaflığa katkıda bulunur. Uygunluk denetimi, yasal ve idari düzenlemelerden sapmaları ve bunlara yönelik ihlalleri raporlayarak hesap verebilirliği teşvik eder, böylelikle düzeltici adımlar atılabilir ve sorumlu olanlar eylemlerinden sorumlu tutulabilir. Uygunluk denetimi, hem zayıflıkları ve kanun ve yönetmeliklerden sapmaları belirleyerek hem de kanun ve yönetmeliklerin yetersiz ve uygunsuz olduğu durumlarda yerindeliği değerlendirerek iyi yönetimi teşvik eder. Hile ve yolsuzluk, doğaları gereği şeffaflık, hesap verebilirlik ve iyi yönetimin etkisini yok eden unsurlardır. Bu nedenle uygunluk denetimi, uygunlukla ilgili hile riskini değerlendirerek kamu sektöründe iyi yönetimi teşvik eder.

18. Kamu sektörünün teşkilat yapısına ve YDK'nın görev ve yetkisine dayalı olarak uygunluk denetimi, merkezi yönetimin tüm düzeylerini kapsayabilir: merkezi, bölgesel ve yerel. Özel kuruluşlara ilişkin uygunluk denetimleri de mümkündür ve gelir için vergi mükelleflerine ve gider için kamu mal veya hizmetlerinin yönetimiyle ilgilenenlere (örneğin ortaklık düzenlemeleri vasıtasıyla veya kamu hibe veya sübvansiyonlarının alıcıları olanlara) odaklanır.
19. Belli ülkelerde YDK, yargıçlardan oluşan bir mahkemedir ve kendisine hesap veren muhasebe yetkilileri ve diğer kamu görevlileri üzerinde yetki sahibidir. Bu yargı işlevi, YDK'nın kamu kaynaklarının yönetiminden sorumlu olanların bu fonlardan sorumlu tutulmasını ve bu bakımdan YDK'nın yargısına tabi olmasını sağlamasını gerektirir. Bu yargı yetkisi ve uygunluk denetiminin özellikleri arasında önemli bir birbirini tamamlama ilişkisi vardır. Bu durum, hesap mahkemesi gibi yargı görevi olan bir ortamda faaliyet gösteren denetçiler için ek gereklilikler doğurabilir.

### ***Uygunluk Denetiminin Farklı Bakış Açıları***

20. Uygunluk denetimi, diğer özellikleri de içerebilecek bileşik bir denetimin parçası olabilir. Başka olasılıklar olmasına karşın uygunluk denetimi genellikle;
- Ya mali tablo denetimiyle ilişkili olarak (bu konuda ek bilgi için bakınız ISSAI 4200),
  - Ya mali tablo denetiminden ayrı olarak (bakınız ISSAI 4100),
  - Ya da performans denetimiyle bileşik olarak yürütülür.

### ***Mali Tablo Denetimiyle İlişkili Olan Uygunluk Denetimi***

21. Yasama organı, kamusal demokratik sürecin bir unsuru olarak kamu sektörü gelir ve giderleri için ve gelir ve giderlerin hesaplanması ve niteliklendirilmesi için öncelikleri oluşturur. Yasama organlarının temelindeki öncüller ve aldıkları kararlar, kamu sektöründe nakit akışını düzenleyen yasal ve idari düzenlemelerin kaynağıdır. Bu yasal ve idari düzenlemelere uygunluk, bütçenin uygulanmasında mali tablo denetiminin yanında daha geniş bir bakış açısı oluşturur.
22. İlgili yasal ve idari düzenlemelere uygunluk denetimi, genellikle YDK'nın görev ve yetkisinin önemli bir parçasıdır ve kamu bütçelerinin uygulanmasına ilişkin raporlanmanın parçası olarak mali tablo denetimiyle birleşiktir.

23. Kanun ve yönetmelikler, hem uygunluk denetiminde hem de mali tablo denetiminde önemlidir. Her alanda hangi kanun ve yönetmeliklerin geçerli olacağı, denetimin amacına bağlı olacaktır. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak belirlenen geçerli yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığına dair bağımsız bir değerlendirmedir; bu kriterlere uygunlukla ilgili yeterli ve uygun kanıt elde edilmesine odaklanır. Mali tablo denetimi ise ilgili kuruluşun mali tablolarının kabul edilebilir bir mali raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını belirlemeye ve bu mali tablolar üzerinde doğrudan ve önemli bir etkisi olan kanun ve yönetmeliklerle ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeye çalışır<sup>5</sup>. Mali tablo denetiminde sadece mali tablolar üzerinde doğrudan ve önemli etkisi olan kanun ve yönetmelikler ilgili olmasına karşın uygunluk denetiminde konuyla ilgili her kanun ve yönetmelik denetim için ilgili olabilir.
24. ISSAI 4200, mali tablo denetimiyle birleşik olan uygunluk denetimi hakkında rehberlik sağlar. Bu rehber, Mali Denetim Rehberleriyle birlikte okunmalıdır (ISSAI 1000-2999).

#### Ayrı Yürütülen Uygunluk Denetimi

25. Uygunluk denetimleri; mali tablo denetiminden ve performans denetimlerinden ayrı olarak planlanabilir, yürütülebilir ve raporlanabilir. ISSAI 4100, bu konuda rehberlik sağlar. Uygunluk denetimleri, her biri spesifik bir konuyla ilgili, ayrı ve net tanımlanmış denetimler şeklinde, düzenli veya geçici olarak ayrı biçimde yürütülebilir.

#### Performans Denetimiyle Birleşik Olan Uygunluk Denetimi

26. Uygunluk denetimi performans denetiminin parçası olduğunda uygunluk; ekonomiklik, verimlilik ve etkinliğin özelliklerinden biri olarak görülür. Uygunsuzluk; performans denetimine tabi olan faaliyetlerin durumunun sebebi, açıklaması veya sonucu olabilir. Bu tür birleşik denetimlerde denetçiler; performans veya uygunluğun, denetimin esas odak noktası olup olmadığına ve performans denetimi, uygunluk denetimi veya her ikisinde ISSAI'leri uygulayıp uygulamamaya karar vermek amacıyla mesleki yargılarını kullanmalıdır.

5 Cf. ISSAI 1250.



## UYGUNLUK DENETİMİNİN UNSURLARI

27. Kamu sektörü denetiminin unsurları, ISSAI 100'de tanımlanmaktadır. Bu bölümde denetime başlamadan önce denetçi tarafından belirlenmesi gereken, uygunluk denetimiyle ilgili unsurların ek özellikleri ele alınmaktadır.

### *Yasal ve İdari Düzenlemeler ile Kriterler*

28. Yasal ve idari düzenlemeler, uygunluk denetiminin en temel unsurudur. Çünkü yasal ve idari düzenlemelerin yapısı ve içeriği, denetim kriterlerini temin eder ve böylelikle spesifik bir anayasal düzenleme kapsamında denetimin nasıl işlenmesi gerektiğine dair temel oluşturur.
29. Yasal ve idari düzenlemeler; güçlü kamu mali yönetimini ve kamu personel idaresini düzenleyen kuralları, kanun ve yönetmelikleri, bütçe kararlarını, politikaları, belirlenmiş kaideleri, kararlaştırılmış şartları veya genel ilkeleri içerebilir. Yasal ve idari düzenlemelerin çoğu, ulusal yasamanın temel öncül ve kararlarından kaynaklanır ancak kamu sektörünün teşkilat yapısında daha alt düzeyde yayımlanabilir.
30. Yasal ve idari düzenlemeler çok çeşitli olabileceği için birbiriyle çelişen hükümleri olabilir ve farklı yorumlara tabi olabilir. Buna ilaveten ikincil yasal ve idari düzenlemeler, etkinleştirici mevzuatın gereklilikleri veya sınırlarıyla tutarlı olmayabilir ve mevzuat boşlukları olabilir. Sonuç olarak kamu sektöründe yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu değerlendirmek için bu yasal ve idari düzenlemelerin yapı ve içeriği hakkında yeterli bilgi sahibi olmak gerekir. Bu husus, denetim kriterlerinin belirlenmesi söz konusu olduğunda özellikle önemlidir. Çünkü kriterlerin kaynakları, denetimde hem denetim kapsamı belirlenirken hem de denetim bulguları oluşturulurken başlı başına ön plana çıkabilir.
31. Kriterler, konuyu tutarlı ve makul şekilde değerlendirmek veya ölçmek için kullanılan kıyaslama ölçütleridir. Denetçi, kriterleri ilgili yasal ve idari düzenlemeler temelinde belirler. Uygunluk denetimi kriterlerinin uygun olabilmesi için konuyla ilgili, güvenilir, tam, tarafsız, anlaşılır, kıyaslanabilir, kabul edilebilir ve elde edilebilir olmaları gerekir. Uygun kriterlerin sağladığı atıf çerçevesi olmaksızın varılan her sonuç, bireysel yoruma ve yanlış anlaşılmalara açıktır.
32. Uygunluk denetimi; genel olarak yetki verici mevzuat, çerçeve mevzuat kapsamında yayımlanan düzenlemeler ve bütçe kanunları dahil ilgili diğer kanun, yönetmelik ve anlaşmalar gibi resmi kriterlere uygunluğun değerlendirilmesinden oluşur (düzenlilik). Resmi kriterler olmadığında veya mevzuatta bunların uygulanmasıyla ilgili belirgin eksiklikler

olduğunda denetimler, güçlü mali yönetim ve kamu personel idaresini düzenleyen genel ilkelere uygunluğu da inceleyebilir (yerindelik). Hem düzenliliğe hem de yerindeliğe odaklanan denetimlerde uygun kriterlere ihtiyaç vardır. Yerindeliğe ilişkin uygunluk denetimi için uygun kriterler, ya genel kabul gören ilkeler ya da ulusal veya uluslararası iyi uygulamalar olacaktır. Bazı hallerde bu kriterler; yazılı olmayabilir, üstü kapalı olabilir veya kanunun ağır basan ilkelerine dayalı olabilir.

### **Konu**

33. Uygunluk denetiminin konusu, denetimin kapsamında tanımlanır. Bu konu; faaliyetler, mali işlemler veya bilgi şeklinde olabilir. Uygunluk konusundaki tasdik görevleri söz konusu olduğunda belirlenmiş ve standardize bir raporlama çerçevesine uygun olarak hazırlanan bir uygunluk bildirimi olabilecek konu bilgisinin belirlenmesi daha ilgilidir.
34. Konu; YDK'nın görev ve yetkisi, ilgili yasal ve idari düzenlemeler ve denetimin kapsamına dayalıdır. Bu nedenle uygunluk denetimi konusunun içeriği ve kapsamı büyük değişiklik gösterebilir. Denetimin konusu, genel veya spesifik olabilir. Bazı konu türleri niceldir ve genellikle kolay ölçülür (örneğin belli koşulları karşılamayan ödemeler), bazı konu türleri ise niteldir ve niteliği açısından daha öznel (örneğin davranış veya prosedürel gerekliliklere uyum).

### **Uygunluk Denetimindeki Üç Taraf**

35. Uygunluk denetimi, üç taraflı bir ilişkiye dayalıdır. Bu ilişkide denetçi, bir konunun kriterlere göre değerlendirilmesi veya ölçülmesi hakkında sorumlu taraf dışında hedef kullanıcıların güven derecesini artırmak için tasarlanan bir sonuç ifade etmek amacıyla yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmeyi amaçlar.
36. Uygunluk denetiminde denetçinin sorumluluğu; denetim unsurlarını belirlemek, belli bir konunun belirlenen kriterlere uyumlu olup olmadığını değerlendirmek ve uygunluk denetimi raporu yayımlamaktır.
37. Sorumlu taraf, merkezi yönetimin yürütme bölümü ve/veya yasama organının kontrolü altında yetki kullanımı ve kamu kaynaklarının yönetiminden sorumlu olan kamu görevlileri ve kuruluşlarına ilişkin temel hiyerarşidir. Uygunluk denetiminde sorumlu taraf, denetimin konusundan sorumludur.
38. Hedef kullanıcılar, denetçinin denetim raporunu hazırladığı bireyler, kuruluşlar veya bunların benzeridir. Uygunluk denetiminde kullanıcılar, genellikle uygunluk denetimi raporlarının nihai kullanıcıları olan

insanların temsilcileri olarak yasama organını içerir. Yasama organı, kamu sektörü gelir ve giderlerinin hesaplanması ve amacıyla ilgili kararları alır ve öncelikleri belirler. Uygunluk denetiminde ana kullanıcı, genellikle denetim kriteri olarak belirlenen yasal ve idari düzenlemeleri yayımlayan kuruluştur.

39. Bu üç taraf arasındaki ilişki, her denetimin kendi bağlamında görülmelidir ve tasdik görevlerinin aksine doğrudan raporlamada farklı olabilir. Bu üç tarafın tanımı, sürece dâhil olan kamu kurumlarına göre de değişebilir.

### ***Uygunluk Denetiminde Güvence***

40. Denetçi, tüm denetimlerdeki yapısal sınırlamalar yüzünden hiçbir denetimin konunun durumuna ilişkin hiçbir surette mutlak güvence sağlayamayacağına farkında olarak yanlış sonuç sağlama riskini azaltmak veya yönetmek için prosedürler yürütür. Bu durum, şeffaf şekilde iletilmelidir. Çoğu durumda uygunluk denetimi, konunun tüm unsurlarını kapsamayacak ancak nitel veya nicel örnekleme dayalı olacaktır.
41. Güvence elde edilerek yürütülen bir uygunluk denetimi, hedef kullanıcıların denetçi veya başka bir taraf tarafından sağlanan bilgiye duyduğu güveni artırır.

Uygunluk denetiminde iki güvence düzeyi vardır: Makul güvence, denetçinin görüşüne göre konunun tüm önemli açılardan belirlenen kriterlere uygun olup olmadığını ifade eder. Sınırlı güvence, denetçinin konunun kriterlere uygun olmadığına inanmasına yol açacak herhangi bir şey fark etmediğini ifade eder. Hem makul hem de sınırlı güvence, uygunluk denetiminde hem doğrudan raporlama hem de tasdik görevlerinde mümkündür.

### **UYGUNLUK DENETİMİNİN PRENSİPLERİ**

42. Uygunluk denetimi, belli bir konunun kriter olarak belirlenen yasal ve idari düzenlemelere uygun olup olmadığına dair kanıtların tarafsızca elde edilmesi ve değerlendirilmesine yönelik sistematik bir süreçtir. Aşağıdaki prensipler, uygunluk denetiminin idaresi için esastır. Denetim, doğası gereği, tekrarlı ve kümülatiftir ancak bu bölüm, sunum amacıyla denetçinin denetim sürecine başlamadan önce ve denetim süreci boyunca düşünmesi gereken prensiplere (genel prensipler) ve denetim süreci içindeki adımlarla ilgili prensiplere ayrılmıştır.

## Genel Prensipler

### Mesleki Yargı ve Şüphencilik

#### **43. Denetçiler, denetimi mesleki şüphencilikle planlamalı, yürütmeli ve denetim süreci boyunca mesleki yargı kullanmalıdır.**

“Mesleki şüphencilik” ve “mesleki yargı” terimleri, denetçinin uygun hareket tarzı hakkındaki kararlarıyla ilgili gereklilikleri oluşturmasıyla ilgilidir. Bunlar, sorgulayıcı bir zihni içermesi gereken denetçi tavrını ifade eder.

Denetçi, denetim sürecinin her aşamasında mesleki yargı uygulamalıdır. Bu kavram; denetim koşulları açısından uygun olan hareket tarzı hakkında bilgiye dayalı kararlar alınabilmesi için denetim standartlarının sağladığı bağlam içerisinde ilgili eğitim, bilgi birikimi ve tecrübenin uygulanmasını ifade eder.

Mesleki şüphencilik kavramı, tüm denetimler için esastır. Denetçi, belli koşulların konunun kriterlerden uzaklaşmasına yol açabileceğinin farkında olarak denetimi mesleki şüphencilik tavrıyla planlamalı ve yürütmelidir. Mesleki şüphencilik tavrı, denetçinin denetim boyunca elde edilen kanıtların yeterlilik ve uygunluğuna ilişkin olarak sorgulayıcı bir zihinle eleştirel bir değerlendirme yapması anlamına gelir.

Mesleki yargı ve şüphencilik; uygunluk denetimi süreci boyunca denetim unsurları, konu, uygun kriterler, denetim kapsamı, risk, önemlilik ve tanımlanmış risklere yanıt olarak kullanılacak denetim prosedürlerini değerlendirmek için kullanılır. Bu iki kavram; aynı zamanda kanıtların ve uygunsuzluk durumlarının değerlendirilmesinde, raporlamada ve denetim boyunca iletişimin şekil, içerik ve sıklığına karar verilmesinde kullanılır. Uygunluk denetiminde mesleki yargı ve şüphencilik korunmasına yönelik spesifik gereklilikler; uygun kriterleri veya kanun ve yönetmeliklerin kısmen ya da tümüyle eksik olması durumunda mevzuattaki boşlukları belirlemek için bir temel olarak kamusal yasal ve idari düzenlemelerin yapı ve içeriğini analiz etme becerisi ve bilinen ve bilinmeyen konulara yaklaşımda mesleki denetim kavramlarını uygulama becerisidir. Denetçi; çok çeşitli denetim kanıtını, kaynağına ve denetimin kapsamı ve konusuyla ilgisine göre değerlendirebilmeli ve denetim sırasında elde edilen tüm kanıtların yeterlilik ve uygunluğunu değerlendirebilmelidir.

### Kalite Kontrol

#### **44. Denetçiler, denetimin genel kalitesinden sorumlu olmalıdır.**

Denetçi, denetimin yürütülmesinden sorumludur ve denetim süreci boyunca kalite kontrol prosedürleri uygulamalıdır. Bu gibi prosedürlerin

amacı; denetimin geçerli standartlara riayet etmesini ve denetim raporu, sonucu ve görüşünün ilgili koşullar altında uygun olmasını sağlamak olmalıdır.

#### Denetim Ekibinin Yönetimi ve Becerileri

#### **45. Denetçiler, gerekli becerilere erişim sahibi olmalıdır.**

Denetim ekibindeki bireyler; denetimi başarıyla tamamlamak için gerekli bilgi birikimi, beceri ve uzmanlığa toplu olarak sahip olmalıdır. Bunun içinde yürütülen denetimin türüne ilişkin bilgi ve uygulama tecrübesi, geçerli standartlarla yasal ve idari düzenlemelere aşinalık, denetlenen kuruluşun faaliyetlerinin tanınması ve mesleki yargıyı kullanma becerisi ve tecrübesi yer alır. Tüm denetimlerin ortak noktası; uygun niteliklere sahip personelin istihdamı, personelin gelişim ve eğitiminin sağlanması, denetimlerin yürütülmesine ilişkin rehber ve diğer yazılı rehber bilgi ve talimatların hazırlanması ve yeterli denetim kaynağının tahsisi gerekliliğidir. Denetçiler, sürekli mesleki gelişim yoluyla mesleki yetkinlerini muhafaza etmelidir.

Denetimlerde YDK bünyesinde mevcut olmayan bilim dallarından uzmanlık teknikleri, yöntemler veya beceriler gerekebilir. Kurum dışı uzmanlar, farklı şekillerde örneğin bilgi birikimi sağlamak veya spesifik bir çalışmayı yürütmek için kullanılabilir. Denetçiler, uzmanların gerekli yetkinliğe, becerilere ve tarafsızlığa sahip olup olmadığını değerlendirmeli ve uzmanların çalışmasının denetimin amacına uygun olup olmadığına karar vermelidir.

#### Denetim Riski

#### **46. Denetçiler, denetim süreci boyunca denetim riskini değerlendirmelidir.**

Denetimler, denetim riskini yönetecek veya makul düzeye indirecek şekilde yürütülmelidir. Denetim riski, denetim raporunun veya daha spesifik olarak denetçinin vardığı sonuç veya görüşün denetim koşulları altında uygunsuz olması riskidir. Denetim riskinin değerlendirilmesi, hem tasdik görevlerinde hem de doğrudan görevlerde konuyla ilgilidir. Denetçi, konu ve raporlama formatıyla yani konunun nitel mi nicel mi olduğu ve denetim raporunun görüş mü yoksa sonuç mu içereceğiyle ilgili olarak üç farklı denetim riski boyutunu (yapısal risk, kontrol riski, tespit riski) değerlendirmelidir. Bu denetim riski boyutlarının nispi önemi; konunun niteliğine, denetimin makul güvence mi yoksa sınırlı güvence mi sağlayacağına ve denetimin doğrudan raporlama görevi mi yoksa tasdik görevi mi olduğuna bağlıdır.

Önemlilik**47. Denetçiler, denetim süreci boyunca önemliliği değerlendirmelidir.**

Önemliliğe karar verilmesi, mesleki yargı konusudur ve denetçinin kullanıcıların ihtiyaçlarını yorumlamasına dayalıdır. Bir konu hakkındaki bilginin hedef kullanıcıların kararını etkileme olasılığı olması halinde o konu önemli olarak değerlendirilebilir. Bu yargı, tek bir kalemle veya bir arada ele alınan bir grup kalemle ilgili olabilir. Önemlilik, genellikle değer açısından değerlendirilir ancak başka nitel ve nicel özellikleri de vardır.

Bir kalemin veya bir grup kalemin yapısal özellikleri, bir konuyu doğası gereği önemli kılabilir. Bir konu, meydana geldiği bağlam yüzünden de önemli olabilir.

Yukarıda belirtildiği üzere uygunluk denetiminde önemliliğin hem nitel hem de nicel özellikleri vardır.

Ancak nitel özellikler genellikle kamu sektöründe daha büyük rol oynar. Önemlilik; planlama, elde edilen kanıtın değerlendirilmesi ve raporlama amaçları bakımından düşünülmelidir. Önemliliğe karar vermenin ana parçalarından biri, raporlanan uygunluk veya uygunsuzluk durumlarının (olası veya teyitli) hedef kullanıcıların kararlarını etkilemesinin beklenmesinin makul olup olmadığını dikkate almaktır. Bu yargı değerlendirmesinde düşünülmesi gereken faktörler; zorunlu gereklilikler, kamu çıkarı veya beklentileri, mevzuat odağının spesifik alanları, talepler ve önemli finansmanlardır. Genel önemlilik belirlemesinden daha düşük değerdeki veya etki düzeyindeki konular (örneğin hile), önemli olarak düşünülebilir. Önemliliğin değerlendirilmesi, denetçinin kapsamlı mesleki yargısını gerektirir ve denetimin kapsamıyla ilgilidir.

Belgelendirme**48. Denetçiler, yeterli denetim belgelerini hazırlamalıdır.**

Belgelendirme; uygun zamanda hazırlanmalı ve kullanılan kriterler, denetimin kapsamı, varılan yargılar, elde edilen kanıtlar ve varılan sonuçların açıkça anlaşılmasını sağlamalıdır. Belgelendirme, söz konusu denetim konusunda önceden bilgisi olmayan tecrübeli bir denetçinin şunları anlamasını sağlamaya yetecek kadar detaylı olmalıdır: konu, kriterler, denetimin kapsamı, risk değerlendirmesi, denetim stratejisi ve denetim planı, yürütülen prosedürlerin niteliği, zamanlaması, kapsamı ve sonuçları arasındaki ilişki; denetçinin sonuç veya görüşünü desteklemek için elde edilen kanıtlar; mesleki yargı kullanılmasını gerektiren tüm önemli konuların arkasındaki mantık; ilgili sonuçlar. Denetçi, denetim

raporu yayımlanmadan önce ilgili denetim belgelerini hazırlamalı ve belgeler uygun süre boyunca saklanmalıdır.

### İletişim

#### **49. Denetçiler, denetim süreci boyunca etkin iletişimi muhafaza etmelidir.**

İletişim, tüm denetim aşamalarında yer alır: denetim başlamadan önce, başlangıçtaki planlama sırasında ve raporlama aşamasında. Denetim sırasında karşılaşılan önemli zorluklar ve önemli uygunsuzluk durumları, uygun idare düzeyine veya yönetimden sorumlu olanlara iletilmelidir. Denetçi, aynı zamanda sorumlu tarafı denetim kriterleri hakkında bilgilendirmelidir.

### **Denetim Süreciyle İlgili Prensipler**

#### Uygunluk Denetiminin Planlanması ve Tasarlanması

##### *Denetimin kapsamı*

#### **50. Denetçiler, denetimin kapsamına karar vermelidir.**

YDK'nın görev ve yetkisinin veya geçerli mevzuatın denetimin kapsamını belirlemediği hallerde buna denetçi karar vermelidir. Denetimin kapsamı; konunun kriterlere uygunluğu açısından denetimin odak noktası, kapsamı ve sınırlarına ilişkin net bir bildirimdir. Denetimin kapsamının belirlenmesi, önemlilik ve riskten etkilenir ve hangi yasal ve idari düzenlemelerin ve bunların hangi parçalarının kapsama alınacağını belirler. Bir bütün olarak denetim süreci, tüm denetim kapsamını içine alacak şekilde tasarlanmalıdır.

##### *Konu ve Kriterler*

#### **51. Denetçiler, konuyu ve uygun kriterleri belirlemelidir.**

Konu ve kriterlerin belirlenmesi, uygunluk denetimindeki ilk adımlardan biridir. Konu ve kriterler, kanun veya YDK'nın görev ve yetkisi tarafından belirlenmiş olabilir ya da denetçi tarafından belirlenebilir. Tasdik görevleri söz konusu olduğunda belli bir konunun belli kriterlere uygunluğu hakkında sorumlu taraf tarafından sunulan konu bilgisini belirlemek de konuyla ilgili olabilir.

Konu, birçok şekil alabilir ve çeşitli özelliklere sahip olabilir. Denetçi, konuyu belirlerken denetlenen kuruluşu analiz etmek ve önemlilik ve riski değerlendirmek için mesleki yargı ve şüphecilik kullanmalıdır.

Konu, belirlenebilir olmalı ve konuyu uygun kriterlere göre değerlendirmek mümkün olmalıdır. Konu; denetim raporu, sonucu ve görüşünü desteklemek

için yeterli ve uygun denetim kanıtının toplanmasını sağlayacak nitelikte olmalıdır.

Denetçi, denetim kanıtını değerlendirmek ve denetim bulgu ve sonuçlarını geliştirmek için temel sağlayacak uygun kriterleri belirlemelidir. Kriterler, hedef kitle ve diğer kullanıcılar için uygun şekilde erişilir kılınmalıdır. Kriterler, sorumlu tarafa da iletilmelidir.

#### *Kuruluşun Tanınması*

### **52. Denetçiler, ilgili yasal ve idari düzenlemeler ışığında denetlenen kuruluşu tanımalıdır.**

Uygunluk denetimi, yürütmenin tüm düzeylerini kapsayabilir ve çeşitli idari düzeyleri, kuruluş türlerini ve kuruluş birleşimlerini içerebilir. Bu nedenle denetçi, denetlenen kuruluşun yapı ve çalışmalarına ve uygunluğu başarmaya yönelik prosedürlerine aşina olmalıdır.

Denetçi, bu bilgiyi önemliliğe karar vermek ve uygunsuzluk riskini değerlendirmek için kullanacaktır.

#### *İç Kontrollerin ve Kontrol Ortamının Tanınması*

### **53. Denetçiler, kontrol ortamını ve ilgili iç kontrolleri tanımalı ve bunların uygunluk sağlama olasılığı olup olmadığını değerlendirmelidir.**

Denetlenen kuruluşun ve/veya denetimin kapsamıyla ilgili konunun tanınması, denetçinin kontrol ortamına ilişkin bilgi birikimine dayanır. Kontrol ortamı, yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla iç kontrol sistemi için temel sağlayan dürüstlük ve etik davranış kültürüdür. Uygunluk denetiminde uygunluğu başarmaya odaklanan bir kontrol ortamı, özellikle önemlidir.

Denetçi, denetlenen kuruluşu veya konuyu anlamak için iç kontrol sistemini de tanımalıdır. Denetçinin odaklanacağı kontrollerin türü, konuya ve denetimin spesifik nitelik ve kapsamına dayalı olacaktır. Konu nitel veya nicel olabileceği için denetçi, denetim kapsamına göre nitel veya nicel iç kontrollere veya bunların birleşimine odaklanacaktır. Denetçi, iç kontrolleri değerlendirirken bunların önemli uygunsuzluk durumlarını önleyememe veya tespit edememe riskini değerlendirir. Denetçi, tüm önemli açılardan yasal ve idari düzenlemelere uygunluğu sağlamak amacıyla iç kontrollerin kontrol ortamıyla uyum içerisinde olup olmadığını değerlendirmelidir.



*Risk Değerlendirmesi***54. Denetçiler, uygunsuzluk risklerini belirlemek için risk değerlendirmesi yapmalıdır.**

Denetim kriterleri, denetimin kapsamı ve denetlenen kuruluşun özelliklerinin ışığında denetçi; yürütülecek olan denetim prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ve kapsamına karar vermek için bir risk değerlendirmesi yapmalıdır. Bu noktada denetçi, konunun kriterlere uymaması riskini değerlendirmelidir. Hile, hata, konunun yapısal niteliği ve/veya denetim koşulları yüzünden uygunsuzluk ortaya çıkabilir. Uygunsuzluk risklerinin ve bunların denetim prosedürleri üzerindeki olası etkisinin belirlenmesi, denetim süreci boyunca değerlendirilmelidir. Denetçi, risk değerlendirmesinin parçası olarak uygunsuzluk durumlarının önemli olup olmadığına karar vermek amacıyla bilinen uygunsuzluk durumlarını değerlendirmelidir.

*Hile Riski***55. Denetçiler, hile riskini değerlendirmelidir.**

Denetçi, hileye işaret edebilecek uygunsuzluk durumlarıyla karşılaşabilir. Bu durumda denetçi, gelecekte olabilecek yasal kovuşturma veya soruşturmalara müdahale etmemek için gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelidir.

Uygunluk denetiminde hile, genellikle resmi yetkinin istismar edilmesiyle ilgilidir ancak uygunluk durumlarının hileli raporlanmasıyla da ilgili olabilir. Yasal ve idari düzenlemelere uygunsuzluk durumları, haksız kazanç için resmi yetkinin kasten amacı dışında kullanılmasını içerebilir. Resmi yetkinin icrası şunları içerir: alınan kararlar, karar alınmayan durumlar, hazırlık çalışması, tavsiye, bilgi işleme ve kamu hizmetindeki diğer eylemler. Haksız kazançlar; idare, yönetimden sorumlu olanlar veya üçüncü taraflardaki bir veya daha fazla kişi tarafından kasti eylem yoluyla elde edilen ekonomik olan veya olmayan avantajlardır.

Hilenin tespit edilmesi uygunsuzluk denetiminin asıl amacı olmamasına karşın denetçiler, risk değerlendirmelerinde hile riski faktörlerine yer vermeli ve çalışmalarını yürütürken hile göstergelerine karşı tetikte olmalıdır.

*Denetim Stratejisi ve Denetim Planı***56. Denetçiler, bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmelidir.**

Denetim planlaması, genel bir denetim stratejisi ve denetim planı geliştirmek için denetim ekibi üyeleri arasında görüşme yapılmasını içermelidir. Denetim stratejisinin amacı, uygunsuzluk riskine karşı etkili bir yanıt oluşturmaktır. Bu, denetim planının geliştirilmesi yoluyla spesifik risklerine planlanmış denetim yanıtları verilmesinin düşünülmesini içermelidir. Hem denetim stratejisi hem de denetim planı, yazılı olarak belgelendirilmelidir. Planlama; denetimin ayrı bir aşaması değil, sürekli ve tekrar eden bir süreçtir.

*Denetim Kanıtı***57. Denetçiler, denetim kapsamını karşılamak için yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır.**

Denetçi, sonuç veya görüş için temel sağlamak üzere yeterli ve uygun denetim kanıtı toplamalıdır. Yeterlilik, kanıtın miktarının ölçütüdür, uygunluk ise kanıtın kalitesiyle (ilgililik, geçerlilik ve güvenilirlik) ilgilidir. Gereken kanıtın miktarı, denetim riskine (risk ne kadar yüksek olursa gereken kanıt da o kadar fazla olur) ve bu kanıtın kalitesine (kalite ne kadar yüksek olursa gereken kanıt daha az olabilir) bağlıdır. Buna göre kanıtın yeterliliği ve uygunluğu birbiriyle ilgilidir. Ancak sadece daha fazla kanıt elde edilmesi, kanıtın kalitesiz olmasını telafi etmez. Kanıtın güvenilirliği, kaynağından ve niteliğinden etkilenir ve elde edildiği spesifik koşullara bağlıdır. Denetçi, denetim kanıtı olarak kullanılacak bilginin ilgililik ve güvenilirliğini değerlendirmelidir. Denetçi, tüm denetim kanıtlarının ve alınan bilgilerin gizliliğine saygı duymalıdır.

Denetim prosedürleri, denetim koşulları içinde uygun olmalı ve yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etme amacına uygun olmalıdır. Gerekli denetim kanıtının niteliği ve kaynakları; denetim kriterleri, konusu ve kapsamı tarafından belirlenir. Konu nitel veya nicel olabileceği için denetçi, nitel veya nicel denetim kanıtına ya da denetimin kapsamına göre bunların bir bileşimine odaklanacaktır. Bu nedenle uygunluk denetimi, hem nitel hem de nicel nitelikteki kanıtların toplanması için çeşitli prosedürler içerir.

Uygunluk denetçisi, genellikle uygunluk ve yeterlilik gerekliliklerini karşılamak amacıyla farklı kaynaklardan kanıtları birleştirmek ve kıyaslamak zorunda olacaktır.

Denetim Kanıtının Değerlendirilmesi ve Sonuçlara Varılması**58. Denetçiler, yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilip edilmediğini değerlendirmeli ve bununla ilgili sonuçlara varmalıdır.**

Denetçi, denetimi uygun şekilde tamamladıktan sonra sonuca ulaşmak veya görüş bildirmek için denetim kanıtını gözden geçirecektir. Denetçi, elde edilen kanıtın denetim riskini kabul edilebilir düzeye indirmek için yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirmelidir. Değerlendirme süreci; uygunluk veya uygunsuzluk hakkındaki denetim raporu, sonucu veya görüşünü destekleyen veya çelişir görünen kanıtın değerlendirilmesini öngörür. Bu aynı zamanda önemlilik değerlendirmelerini de içerir. Denetçi, denetimin güvence düzeyi göz önünde tutularak kanıtların yeterli ve uygun olup olmadığını değerlendirdikten sonra bu kanıtlar ışığında denetimi en iyi nasıl sonuçlandıracağına karar vermelidir.

Tek kaynaktan elde edilen denetim kanıtının başka kaynaktan elde edilen kanıtla tutarsız olması veya kanıt olarak kullanılacak bilginin güvenilirliği hakkında herhangi bir şüphe olması halinde denetçi, denetim prosedürlerinde yapılacak hangi değişiklik veya eklemelerin konuyu çözeceğine karar vermeli ve varsa denetimin diğer yönlerine yönelik sonuçları düşünmelidir.

Denetçi, denetimi tamamladıktan sonra konunun yeterince ve uygun şekilde incelenip incelenmediğine karar vermek için denetim belgelerini gözden geçirecektir. Denetçi, risk değerlendirmesi ve ilk önemlilik belirlemesinin toplanan kanıtlar ışığında uygun olup olmadığına veya bunların revize edilmesine ihtiyaç olup olmadığına karar vermelidir.

Raporlama**59. Denetçiler; tamlık, tarafsızlık, zamanlılık ve çelişkili süreç ilkelerine dayalı olarak bir rapor hazırlamalıdır.**

Tamlık ilkesi, denetçinin rapor yayımlamadan önce ilgili tüm denetim kanıtını değerlendirmesini gerektirir. Tarafsızlık ilkesi; denetçinin, tüm raporların olgusal olarak doğru olmasını ve bulgu veya sonuçların ilgili ve dengeli şekilde sunulmasını sağlamak amacıyla mesleki yargı ve şüpheciliği uygulamasını gerektirir. Zamanlılık ilkesi, raporun zamanında hazırlanması anlamına gelir. Çelişkili süreç ilkesi, denetlenen kuruluşla olguların doğruluğunun kontrol edilmesi ve sorumlu görevlilerden alınan yanıtların uygun şekilde birleştirilmesi anlamına gelir.

Hem şekil hem de içerik açısından uygunluk denetimi raporu, tüm bu ilkelere uymalıdır. Raporlama formatları, kanunda veya YDK'nın görev

ve yetkisiyle belirlenmiş olabilir. Yine de denetim raporu, normalde yapılan denetim çalışmasına dayalı bir sonuç içerir. Rapor, uygun hallerde iyileştirmeye yönelik yapıcı ve pratik tavsiyeler de verebilir. Tasdik görevinde rapora genellikle denetçi raporu denir.

Raporlama, kısa standardize görüşler ile kısa veya uzun şekilde sunulan çeşitli sonuç şekilleri arasında değişiklik gösterebilir. Nasıl görünürse görünsün rapor; tam, doğru, tarafsız, ikna edici ve konunun izin verdiği ölçüde açık, az ve öz olmalıdır. Denetim kapsamında olabilecek sınırlamalar tanımlanmalıdır. Rapor, kullanılan kriterlerin ilgililiğini ve sağlanan güvence düzeyini açıkça belirtmelidir.

Sonuç, genellikle mali tablolar hakkındaki görüşe ek olarak uygunluğa ilişkin açık yazılı bir görüş ifadesi şeklini alabilir. Sonuç, spesifik denetim sorularına verilen daha detaylı bir yanıt şeklinde de ifade edilebilir. Görüş verilmesi tasdik görevlerinde yaygındır, buna karşın spesifik denetim sorularına yanıt verilmesi, doğrudan raporlama görevlerinde daha yaygındır.

Görüş verildiğinde denetçi, bunun değişikliğe uğramamış görüş olup olmadığını veya önemlilik ve yaygınlık değerlendirmesi temelinde değişikliğe uğrayıp uğramadığını belirtmelidir. Görüş verilmesi, normalde daha detaylı bir denetim stratejisi ve yaklaşımı gerektirecektir.

Uygunluk denetimi raporları, şu unsurları içermelidir (bu sırada olması gerekmez):

- 1) Başlık
- 2) Alıcı
- 3) Denetimin kapsamı ve kapsanan dönem
- 4) Konunun tespiti veya tanımı
- 5) Belirlenen kriterler
- 6) Çalışmanın yürütülmesinde uygulanan denetim standartlarının tespiti
- 7) Yapılan çalışmanın özeti
- 8) Bulgular
- 9) Sonuç / Görüş
- 10) Denetlenen kuruluşun yanıtları (uygun olduğu şekilde)
- 11) Tavsiyeler (uygun olduğu şekilde)
- 12) Rapor tarihi
- 13) İmza

İzleme**60. Denetçiler, uygun olduğu hallerde uygunsuzluk durumlarını izlemelidir.**

İzleme süreci, düzeltici eylemin etkin şekilde uygulanmasını kolaylaştırır. İzleme süreci; denetlenen kuruluş, denetim raporunun kullanıcıları ve denetçi için (gelecek denetim planlaması) faydalı geri bildirim sağlar. Daha önceden raporlanmış uygunsuzluk durumlarını izleme ihtiyacı; konunun niteliği, belirlenen uygunsuzluk ve denetime özel koşullara göre değişiklik gösterecektir. Hesap mahkemeleri dâhil bazı YDK'larda izleme, yasal olarak bağlayıcı raporların veya yargı kararlarının yayımlanmasını içerebilir. Düzenli olarak yapılan denetimlerde izleme prosedürleri, sonraki yılın risk değerlendirmesinin parçasını oluşturabilir.