



*Araştırma/İnceleme/Çeviri
Dizisi*

İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim Elkitabı

Çeviri

*Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
5. Grup*

Mart 2004

İngiltere Sayıştayı
Finansal Denetim Elkitabı

Çeviri

Sacit Yörüker
Uzman Denetçi
5. Grup

Mart 2004

Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi: 32
İngiltere Sayıştayı Finansal Denetim Elkitabı

Çeviri
Sacit Yörüker

Eserin Özgün Adı
Financial Audit Manual

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Son Okuma
Baran Özeren

Dizgi ve Mizanpaj
Gürkan Alpsoy

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Mart 2004

TC SAYIşTAY BAşKANLIğI
06100 BALGAT ANKARA
Tıf: 295 30 00
Fx: 295 40 94
www.sayıştay.gov.tr
e-mail: sayıştay@sayıştay.gov.tr
e-mail (yazarın) : syoruker@sayıştay.gov.tr

SUNUŞ

Sayıőtayımız, kamu mali yönetim ve kontrol yapımızda reform arayıőlarımızın derinleőmeye baőladığı bir dönemde yayınlarıyla öncü ve yönlendirici rolünü sürdürmektedir. Türkçemize kazandırdığımız Finansal Denetim Elkitabı başlıklı bu doküman; İngiltere Sayıőtayını tarafından yürütölmekte olan denetim uygulamalarının ulaőmış olduğu zengin deneyimleri yansıtmakta, denetim standartlar ile Kurum politikalarının ve uygulamanın nasıl ahenkli bir biçimde harmanlanması gerektiği konusunda paha biçilmez bir değer taşımaktadır.

Bu dokümanın kendi standartlarımızı oluşturma ve rehberlerimizi hazırlama çalışmalarımıza ivme kazandıracığından kuşku duymuyorum. Elkitabını, keza, İngiltere Sayıőtayının ülkenin yürütme ve yasama organlarındaki gelişmelere ve beklentilere bir denetim kurumu olarak cevap verme esnekliği ve birikimi bakımından da incelenmeye değer bir dokümandır.

İngiltere Sayıőtayının pratiğinden süzölüp gelen zengin deneyimlerle dokunmuş bu dokümanın Sayıőtayımızın ve diğer denetim organlarının arayıőlarına katkı sağlayacağına ve yol gösterici olacağına inanıyorum.

Bu düşüncelerle, bu hacimli dokümanı güzel ve akıcı bir Türkçeyle dilimize kazandıran Uzman Denetçi Sacit Yörüker'i kutluyor; kitabın dizgisinden baskısına, cildinden dağıtımına uzanan faaliyet zincirinde görev alan mensuplarımıza teőekkür ediyorum.

Mehmet Damar

Başkan

İÇİNDEKİLER

		Sayfa
Birinci Bölüm	Giriş	1
İkinci Bölüm	Finansal Denetimin Amaçları.....	3
Üçüncü Bölüm	Risk Denetimi	11
Dördüncü Bölüm	Görevlendirme (Appointment) ...	18
Beşinci Bölüm	Sorumluluk	27
Altıncı Bölüm	Planlama	34
Yedinci Bölüm	Alan Çalışması	62
Sekizinci Bölüm	Tamamlanma	75
Dokuzuncu Bölüm	Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar	87
Onuncu Bölüm	Değerlendirme (Review)	108
Onbirinci Bölüm	Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanma	116
Onikinci Bölüm	Yolsuzluk	131
Onüçüncü Bölüm	Açılış Bakiyeleri ve Mukayeseli Rakamlar	144
Ondördüncü Bölüm	Finansal Tablolarla Birlikte Yayımlanan Diğer Bilgiler	147
Onbeşinci Bölüm	Müşteri ile İletişimler	152

Birinci Bölüm

Giriş

1. Denetimimize temel oluşturan ana ilkeler -Parlamento'ya karşı sorumluluk, bağımsızlık, tarafsızlık ve profesyonellik- değişmeden varlığını sürdürmesine rağmen, denetim uygulamaları, ortamdaki değişikliklere, meslekî standartlara ve mevcut araçlara cevap vermek üzere sürekli olarak evrim geçirmektedir. Son elkitabımızı hazırladığımızdan bu yana;

- hükümetin (government) fonksiyonlarını yerine getirme tarzında ve Parlamento'ya hesap verme biçiminde önemli değişikliklere,
- Parlamento'nun ve müşteri konumundaki kurumların (departments) denetimlerimizden beklentilerinde bir artışa,
- Denetim Standartlarının Denetim Uygulamaları Kurulu (DUK) tarafından hazırlanıp sistemleştirilmesine,
- bilgisayar destekli denetim araçlarında hızlı gelişmelere

tanık olduk.

Bu değişiklikler işimizi birçok yönden etkilemiş olup, şimdi bu Elkitabına ve bunda somutlaşan yaklaşımındaki değişikliklere yansıtılmaktadır.

2. Bu Elkitabı hem Sayıştay'daki ve hem de genelde meslekteki en iyi uygulamaları yansıtmak üzere hazırlanmıştır. Genel politikamız, Denetim Uygulamaları Kurulu tarafından yayımlanan Denetim Standartları Açıklamalarına (DSA) her yönden uymaktır. Bu Elkitabı, Denetim Standartları Açıklamalarını tamamlamakta, ama onları değiştirmemektedir. Elkitabı, Açıklamaların denetimlerimize uygulanması doğrultusunda yol göstericilik yapmakta ve ayrıca Komptrolör ve Genel Denetçi'nin (Sayıştay Başkanı'nın) devletin yasayla görevli kılınan denetçisi olarak özel sorumluluklarından kaynaklanan konuları kapsamaktadır.

3. Finansal Denetim Politikaları (FDP) koyu harflerle metin içinde yer almakta olup, bunlara uymak zorunludur. Diğer bütün materyal sadece yönlendiricidir. Politika ve yönlendirme arasındaki dengeye karar verirken temel amacımız, Sayıştay içinde tutarlı standartların bulunmasını sağlamak olmakla birlikte, denetçilere sağduyularından yararlanma özgürlüğünü

tanımak amacıyla zorunlu (mandatory) öğeleri en aza indirmek olmuştur. Gereklikçe verilen işlenmiş örnekler dahil olmak üzere, daha detaylı yönlendirmeler Alan Elkitabı Modülleri serisi içinde yer almaktadır. Bu modüller ortaya çıkan en iyi uygulama örneklerini yansıtmak üzere sürekli olarak güncelleştirilmektedir.

4. Bu Elkitabı gelişmeyi durduran bir şey olarak görülmemelidir. Elemanlarımızın sağduyularına ve profesyonelliklerine değer veriyoruz. Sayıştay'ın selefi (Hazine ve Denetim Departmanı) tarafından üretilmiş eğitim materyalinden alınmış aşağıdaki ifade 1948'de ne kadar uygunsu bugün de o kadar uygundur.

“... Hazine ve Denetim Departmanı denetçisi için çok değerli iki niteliği – girişkenlik ve sağduyu- sergilemiş olursunuz. Yeni denetim yaklaşımlarını bulmada girişkenlik, neyin kabul edileceğini kararlaştırmada sağduyu ...”

İkinci Bölüm

Finansal denetimin amaçları

Giriş

1. Bu bölüm, Sayıştayın finansal denetim çalışmasının amaçlarını, bu amaçları Kurum'un genel hedefleri bağlamı içine yerleştirerek vermektedir. Bölüm, tasdik (certification) denetimini, risk denetimini ve müşteriye hizmeti kapsamaktadır. Bu bölümdeki politikalara ve yönlendirmelere uygunluk; amaç ve finansal tabloların denetimini düzenleyen ve genel ilkeleri içeren 100 no'lu Denetim Standartları Açıklamasına ve 400 no'lu Denetim Standartları Açıklamasının Denetimin Kanıtını ele alan ilgili bölümlerine uygunluğu sağlamaktadır.

Genel amaçlar

2. Bütün denetim çalışmalarımız -hem finansal hem de paranın değerinin karşılığı- vasıtasıyla:
 - Parlamento'ya, doğru olarak hesap verilmesi ve kamu kaynaklarının kullanımını hakkında bağımsız güvence, bilgi ve tavsiye sağlamayı;
 - finansal yönetime ve merkezi hükümet organlarınınca elde edilen paranın değerinin karşılığına katkıda bulunmayı amaçlıyoruz.
3. Finansal denetimimizin amacı:
 - i.denetlediğimiz finansal tabloların gerçek ve dürüst bir fikir verdiği, doğru olarak ya da dürüst şekilde sunduğu, bu tabloların muhasebe gereklerine ve diğer gerekliliklere uygun olarak hazırlandığı ve tablolarda raporlanan işlemlerin bu işlemleri düzenleyen izinlere uygun olduğu hakkında Parlamento'ya makul güvence sağlamak;
 - ii.merkezi hükümet organlarındaki düzenliliğe, sosyal ve ahlaki davranış kurallarına ve finansal kontrole ilişkin riskleri belirlemek, değerlendirmek, incelemek ve anlamlı (significant) yetersizlikler hakkında Parlamento'ya raporlar sunmak;
 - iii.müşteri konumundaki organlara, onların finansal yönetimlerini, kontrollerini ve raporlamalarını geliştirmeye yardımcı olacak yapıcı tavsiyelerde bulunmak

şeklindeki üç yolla bu hedeflerin gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.

4. Bu amaçlardan ilkinin tasdik denetimi, ikincisini ise risk denetimi olarak isimlendirmektediriz. Müşterilere yönelik yapıcı tavsiyelerin kaynağı finansal denetimin bu iki alanı olmalıdır.

Tasdik (certification) denetimi

FDP 2.1. Tasdik denetimine giriştiğimizde:

- i. Denetim Standartları Açıklamalarında yer alan Denetim Standartları ile uyumlu, kâfi miktarda, uygun denetim kanıtları elde etmek üzere tasarlanmış prosedürleri uygulamalı, finansal tabloların önemli yanlış beyanlardan ve düzensizliklerden arınmış olup olmadığını makul bir güvenle belirlemeli;**
- ii. ilgili mevzuata, muhasebe standartlarına ve hesap direktiflerine uygun olarak hazırlanmış olup olmadığını anlamak üzere finansal tabloların genel sunumunu değerlendirmeli;**
- iii. finansal tablolar hakkında açık ve seçik bir görüş (opinion) ifade etmeliyiz.**

5. Finansal tablolar tasdik çalışmamızın odak noktasıdır.

Bu tablolar genellikle:

- yıllık olarak hazırlanır,
- Parlamento'ya sunulur ve
- bütün halkın kullanımına açıktır.

6. Bu ortak faktörlere rağmen, yıllar zarfında, Parlamento'nun değişen ihtiyaçlarına, rapor hazırlayan yeni kuruluşların oluşturulmasına ve hükümet faaliyetlerinin değişen karmaşıklığına cevap vermek üzere farklı birkaç türde finansal tablo ortaya çıkmıştır.

7. İdare (management) finansal tabloların hazırlanmasından ve sunumundan sorumludur. Sayıştay Başkanı (Comptroller and Auditor General) ise kafi miktarda ve uygun kanıtlara dayanarak bu tablolar hakkında görüş oluşturulmasından ve bu görüşün ifade edilmesinden sorumludur. Gereken kanıtları belirlemek, bunları toplamak ve değerlendirmek ve sonuçları raporlamak için izlediğimiz prosedürler bu Elkitabı'nın diğer bölümlerinde yer almaktadır. Bu prosedürler Denetim Standartlarının gereklerini yansıtmaktadır.

Tasdik denetimimizin kapsamı

8. Finansal tabloların sunumuyla idare bu tablolardaki bilgiler hakkında iddialarda bulunmaktadır ve denetimimizin amacı bu iddiaları test etmektedir. Bu nedenle bu iddialara denetim amaçlarımız olarak başvuruyoruz. Tahakkuk bazlı olarak hazırlanan finansal tablolar bakımından bu iddialar genellikle şu şekilde tanımlanabilir:
- **Var Olma:** bir aktifin ya da borcun belli bir tarihte var olması;
 - **Haklar ve Yükümlülükler:** bir aktifin ya da borcun tam olarak belli bir kuruluşa ait olması;
 - **Meydana Gelme:** bir işlemin ya da olayın ait olduğu kuruluşa ilgili olduğu dönemde meydana gelmiş olması;
 - **Eksiksiz Olma:** kaydedilmemiş aktiflerin, borçların işlemlerin ya da olayların veyahut açıklanmamış kalemlerin bulunmaması;
 - **Kıymet Takdiri:** bir aktifin ya da borcun taşıdığı uygun değerde kaydedilmesi;
 - **Ölçme:** bir işlemin ya da olayın doğru miktarda kaydedilmesi ve gelir ya da giderin uygun döneme tahsis edilmesi;
 - **Sunum ve Açıklama:** bir kalemin yürürlükteki raporlama çerçevesine uygun olarak açıklanması, tasnif ve tasvir edilmesi.
9. Bu iddiaların yanı sıra, merkezi hükümet sektöründe, bütün finansal tablolar için ortak, sekizinci bir iddiayı benimsemekteyiz.
- **Düzenlilik (Regularity):** bir işlemin, bu işleme izin veren mevzuata, düzenleyici mevzuata, Parlamenter izne ve Hazine iznine göre yönetmelik çıkarma yetkisi bulunan bir organ tarafından çıkarılan yönetmeliklere uygun olması.
10. Bu iddia, Bir Üst Düzey Muhasebe Yetkilisinin Sorumlulukları Memorandumunda ifade edildiği gibi, bu Yetkiliye "... sorumlusu olduğu fonların ancak Parlamento tarafından izin verilen ölçüde ve amaçlar çerçevesinde kullanılması ..."nı sağlamak için yüklenen özel sorumluluğa işaret etmektedir.

11. Bütün hükümet faaliyetlerinin kaynağı Parlamento tarafından verilen izindir. Üst Düzey Muhasebe Yetkilileri (Accounting Officers) başkanı oldukları organlar tarafından kaydedilen işlemlerin düzenli (regular) olmasını sağlamaktan sorumludurlar. Bu izin ya birincil veya ikincil mevzuatta doğrudan doğruya veyahut da Devlet Sekreterlerine ve Hazine'ye devredilen yönetmelik yapma yetkisi yoluyla belirtilebilir. Sayıştay Başkanı'nın düzenliliği denetlemek sorumluluğunun kaynağı 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanı Kanunu'nun 1'inci maddesidir:

“... Sayıştay Başkanı, paranın Parlamento tarafından verilen ödeneklerin hedeflediği amaca ya da amaçlara harcanmış olduğu ve harcamanın onu düzenleyen izine uygun bulunduğu hususlarında ikna olmalıdır.”

Düzenliliğin denetimine ilişkin ayrıntılı yönlendirme 17 numaralı “Düzenlilik” başlıklı Alan Elkitabı Modülü'nde yer almaktadır.

Güvencenin niteliği

12. Denetim görüşü, finansal tabloların önemli yanlış beyanlardan ve düzensizliklerden arınmış olduğu konusunda makul güvence sağlar. “Makul güvence” ve “önemli” terimlerinin anlaşılması denetimin ve denetim görüşünün kavranması bakımından son derece önemlidir.
13. Finansal tablolar hakkında görüş oluştururken denetçiler mutlak güvence elde edemezler ve zaten kendilerinden bu beklenmemektedir. Her işlemin kontrol edilmesi, uygulanması imkânsız ve aşırı derecede masraflı olduğundan denetimler ancak seçici incelemeler olabilir. %100 inceleme mümkün olsa bile, kontrollerimiz hileli muameleyi, örneğin, sahte dokümanları ve üçüncü kişilerle yapılan gizli anlaşmaları her zaman ortaya çıkaramayacağı için kalemlerin doğru olduğunu garanti edemeyiz. Bu nedenlerle bizden makul güvence elde etmemiz istemektedir. Ancak, denetimlerimizin finansal tablolara prestij kazandırması için makul güvencenin göreceli olarak yüksek bir düzeyde belirlenmesi gerekir. Bu yüzden bütün tasdik denetimlerimizde %95 güvenceye ulaşmayı amaçlıyoruz.
14. Finansal tabloların mutlak anlamda doğru olması şart olarak görülmemektedir. Hiçbir iç kontrol sistemi muhasebe kayıtlarının eksiksizliğinin, doğruluğunun güvencesi olamayacağı gibi, iç kontrol sistemi beşeri hataya ve sahteciliğe karşı direnç gösteremez. Çok basitleri dışında bütün finansal tablolarda idare açısından değerlendirmeler (judgements) ve

tahminler yapmaya ihtiyaç vardır. Bu kaçınılmaz belirsizlik derecesi finansal tabloların sadece gerçek ve dürüst bir fikir vermesi, doğru olarak ya da dürüst şekilde sunması zorunluluğunda kendini göstermektedir. Finansal tabloların kullanıcısı bilgiye dayalı kararlar almak için mutlak doğruya ihtiyaç duymamaktadır ve biz de kullanıcının ihtiyaç duyduğuyla ilgilenmekteyiz. Bir mesele, eğer “... onun yokluğu ya da yanlış beyanı denetçilerin raporunun muhatabının kararını makul ölçüde etkiliyorsa ...” denetçi açısından önemli sayılır.

15. Genel bir matematiksel tanımlamaya müsait olmayan önemliliğin hem nicel hem de nitel yönleri bulunmaktadır. Bu nedenle önemliliği değer, nitelik ve bağlam itibariyle değerlendiriyoruz. Değer itibariyle önemliliği belirlemek için finansal tabloların kullanıcılarının müsamaha göstermelerini beklediğimiz en yüksek hata seviyesini değerlendirmeyi hedefleyen meslekî değer yargımızdan yararlanıyoruz. Bütün olaylara uygulanacak sabit bir önemlilik seviyesi belirmememize rağmen, diğer denetim organizasyonlarına paralel olarak, değer hükümleri verilmesine yardımcı olacak ve Sayıştay’da bir ölçüde istikrarı sağlayacak limit seti önermekteyiz. Bu setin ayrıntıları “Önemlilik” başlıklı 12 numaralı Alan Elkitabı Modülü’nde verilmektedir. Ancak, bu, sadece yönlendirme amaçlı olup Görev Direktörü bu sete bağlı kalmama yönünde tercihte bulunabilir.
16. Önemliliği hem finansal tablolar seviyesinde hem de tek tek hesap bakiyeleri, işlem sınıfları ya da açıklamalarla bağlantılı olarak düşünmekteyiz. Bazı kalemler bakımından, ya açıklama isterleri ya da özel duyarlılıklar nedeniyle kullanıcılar, bizim finansal tabloları bir bütün olarak değerlendirmemizden elde edilenlerden daha yüksek bir kesinlik derecesi beklentisi içinde olabilirler (Örneğin, üst yönetimin ücretleri ya da kayıplar ve yolsuzluk ile ilgili açıklamalar hakkında). Bu tür olaylarda genel önemliliğimizi küçültmemekle birlikte, normal olarak daha yüksek kesinlik derecesinin beklenebildiği o alanlarda denetim prosedürlerimizi çoğaltırız.

Risk denetimi

FDP 2.2. Tasdik denetimimizi düzenliliğe, sosyal ve ahlakî davranış kurallarına uygunluğa ve finansal kontrole olan riskleri inceleyecek bir çalışma programıyla tamamlamalıyız.

17. Risk denetimi finansal tablolar hakkındaki görüş açısından gerekli olanın dışında yaptığımız çalışma olup, Komptrolör ve Genel Denetçinin mevzuatla görevlendirilen denetçi sıfatıyla Parlamento'ya karşı daha kapsamlı sorumluluklarının bir neticesidir. Doğrulama denetimimiz finansal tablolar hakkında yıllık pozitif bir güvence sağladığı halde, risk denetimi çalışmamız, belli bir yıla ait tekil finansal tablolar seti hakkındaki spesifik güvenceyle bağlantılı değildir.

Risk denetimi:

- formel denetim görüşü ile değil, aksine ya idareye ya da Parlamento'ya verilen raporlarla sonuçlanır;
- esas itibariyle finansal tablolarından ziyade müşteri ve onun faaliyetleriyle ilgilidir;
- müşterinin bütün faaliyet yelpazesini değil, zaman zarfındaki önemli risk alanlarını kapsar.

Düzenlilik (regularity), uygun davranış (propriety) ve finansal kontrol risk denetiminin üç temel ögesidir.

Düzenlilik (Regularity)

18. Düzenlilik 9 numaralı paragrafta tanımlanmaktadır. Düzenlilik tasdik denetimimizin odak noktasıdır. Önemli düzensizliklerin bulunup bulunmadığı hakkında makul güvence elde etmek için kâfi miktarda uygun denetim kanıtlarını toplar ve değerlendiririz. Risk denetimimiz anlamlı riskleri ama, finansal raporlama anlamında önemsiz düzensizlikleri kavrayarak bunun ötesine geçmektedir. Yukarıda açıklandığı gibi, merkezi hükümet organlarının bütün faaliyetleri şu ya da bu biçimde Parlamento'nun iznine ihtiyaç göstermektedir. Toplam harcamayla kıyaslandığında küçük sayılabilecek paraların söz konusu olduğu izin ihlali durumlarında Parlamento'nun meşru bir çıkarı söz konusudur. Bu derece yaygınlıktaki düzensizlikler için her yıl bir görüş bildirmek Komptrolör ve Genel Denetçi açısından gerçekten mümkün değildir; kapsamın bu kadar geniş olması anlamsızdır. Buna alternatif olarak, finansal tablolarla ilgili görüş için gereken çalışmaya ek katkı sağlamak üzere risk denetiminden yararlanıyoruz.

Uygun davranış (Propriety)

19. Uygun davranış, harcamaların ve gelirlerin, Parlamento ve özellikle Kamu Hesapları Komitesi ile varılan mutabakatlar dahil olmak üzere, Parlamento'nun kamu faaliyetinin (public business) yürütülme tarzı konusundaki beklentilerine uygun olarak işleme tabi tutulması gerekliliğidir.
20. Düzenlilik verilen izine (authority) uygunluk ile ilgili olduğu halde, uygun davranış yasalarda ya da yönetmeliklerde yazılı olmayan ama yaşamsal kabul edilen tutum ve davranış standartlarına uygunlukla ilgilidir.
21. Uygun davranışı değerlendirirken, genellikle, başkalarının uyacakları kurallar koymaktan kaçınılıyoruz. Müşterilerin bünyelerindeki düzenlemeleri, gerektiğinde, Kamu Hesapları Komitesi'nin mütalaasından sonra oluşturulmuş emsal kararlardan ve merkezî kurumlar tarafından yayımlanmış yönlendirici ilkelerden yararlanarak, mümkün olduğu ölçüde, kamu sektöründeki yerleşik ve genel kabul görmüş uygulamalara kıyasen incelemeliyiz.

Finansal kontrol

22. Finansal kontrol, kamu parasının doğru şekilde muhasebeleştirilip sevk ve idaresini geliştiren ve uygun davranış ya da düzenlilik ihlallerini önleyen veya ortaya çıkaran yönetsel ve prosedürel kontroller grubu anlamına gelmektedir. Bu kontrollerin incelenmesi tasdik denetimimizin bir özelliği ise de, meslekî gelenekler bizi bunların etkililikleri hakkında bir görüş bildirmeye zorlamamaktadır. Risk denetim çalışmalarımızla bu minimum gerekliliklerin ötesine geçmekte, müşteri sayılan kuruluşların bünyelerindeki finansal kontrol düzenlemelerini yılları kapsayacak bir süre zarfında incelemekte ve bunlar hakkında idareye ve ciddi yetersizlik durumlarında Parlamento'ya rapor vermekteyiz.

Tasdik denetimi ile bağlantı

23. Tasdik denetimimiz ile risk denetim çalışmamız arasında açık ve seçik bağlantılar bulunmaktadır. Her ikisi de farklı önemlilik seviyelerinde olsa da düzenlilikle ve farklı gerekçelerle olsa da finansal kontrollerle ilgilidir. Uygun davranışa yönelik riskleri, çoğu kez, tasdik denetimimiz aracılığıyla belirlemekle birlikte, bunları risk denetimimiz aracılığıyla izleriz. Bu nedenlerden dolayı, bu Elkitabının önemli bir kısmı Denetim Standartları Açıklamaları ile bağlantılı olmasına ve dolayısıyla esas itibarıyla tasdik denetimi ile ilgili bulunmasına rağmen, prensiplerin çoğu risk denetimine de uygulanır. Spesifik risk denetim politikaları "Risk Denetimi" başlıklı Üçüncü Bölümde yer almaktadır.

Müşteriye hizmet

FDP 2.3. Denetim çalışmamızdan, müşterilere, onların finansal yönetimlerini, kontrollerini ve kamu fonlarıyla ilgili hesapverme sorumluluklarını geliştirmeye yardımcı olacak yapıcı tavsiyeler sağlamak amacıyla yararlanmalıyız.

FPD 2.4 Finansal yönetimde ve kontrolde ve kamu fonlarıyla ilgili hesapverme sorumluluğunda iyileştirmelere yol açacak ek hizmetler ve tavsiyeler sağlanması yolundaki müşteri taleplerine olumlu cevap vermeyi amaçlamalıyız.

24. Komptrolör ve Genel Denetçi (Sayıştay Başkanı) Parlamento tarafından atanmıştır ve biz Parlamento adına görev yapıyoruz. Tasdik denetimleri finansal tablolar hakkında Parlamento'ya yıllık güvenceler sağlamaktadır ve Sayıştay Başkanı'nın raporları istisnailik temelinde özel anlamlılık taşıyan konulara parlamentelerin dikkatlerini çekmektedir. Bu konular aracılığıyla finansal yönetimi, kontrolü ve hesapverme sorumluluğunu geliştirmeyi amaçlıyoruz. Bu amaca kamuoyuna raporlamadan başka yollarla da katkıda bulunmaktayız.
25. Tasdik denetim yaklaşımımız sadece görüşü destekleyecek kâfi miktarda uygun kanıtlar sağlayacak şekilde değil, aynı zamanda müşterilere hakkında yapıcı tavsiyelerde bulunabileceğimiz konuları belirleyecek şekilde tasarlanmaktadır. Öte yandan, risk denetimimiz müşterilere onların ilgi gösterebilecekleri alanlarda spesifik güvenceler ya da iyileştirmelere yönelik tavsiyeler sağlamalıdır. Bu yönlendirici rol, denetimimizin bütünlük bir parçası olarak görülür ve sırf bir yan üründen daha fazlasıdır.
26. Deneyimimiz ve uzmanlığımız dolayısıyla birşey sunabileceğimiz normal denetim çalışmamızın dışındaki alanlarda müşterilerin yardım taleplerine olumlu şekilde karşılık vermeliyiz. Bunlar arasında şunlar yer alabilir:
- mevcut ya da geliştirilen muhasebe sistemleri hakkında tavsiyeler;
 - müşterilerin yönlendirme ya da danışma gruplarında üyelik;
 - müşterilerin finansal alandaki personeline eğitim verilmesi ya da müşterilerin seminerlerinde ve konferanslarında konuşma yapılması.
27. Ancak bütün bu olaylarda bağımsızlığımıza zarar vermemeye ve potansiyel çıkar çatışmasına yol açacak birşey yapmamaya özen göstermeliyiz.

Üçüncü Bölüm

Risk denetimi

Giriş

1. Bu bölüm Sayıştay'ın risk denetimi ile ilgili politikalarına ve yönlendirmelerine yer vermektedir. Bölüm, bu tür çalışmaya neden giriştiğimizi, ele alınacak alanları nasıl belirlediğimizi, tek tek denetimleri nasıl planladığımızı, ihtiyaç duyduğumuz kanıt standartlarını ve sonuçları nasıl raporladığımızı açıklamaktadır. Bölüm, Alan Elkitabı Modülleri “R” serisindeki risk denetim rehberleri serisi ile desteklenmektedir.

Risk denetiminin amacı

FDP 3.1. Risk denetim çalışmamız Komptrolör ve Genel Denetçi'nin daha kapsamlı sorumluluklarına cevap vermeli ve en iyi meslekî standartlara göre yürütülen tasdik denetim çalışmasının tamamlayıcısı olmalı, ama onun yerine geçmemelidir.

2. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin finansal denetim sorumlulukları değişik yasalardan ve özel sektör denetçilerinininkine benzer anlaşmalardan kaynaklanmaktadır ve yıllar zarfında Parlamento'nun ihtiyaçlarına ve ilgilerine cevap vermek amacıyla evrim geçirmiştir. İkinci Bölümde finansal denetimin amaçları başlığı altında yer alan 2.2 numaralı Finansal Denetim Politikası, bunları karşılamak amacıyla düzenliliğe, uygun davranışa ve finansal kontrole olan riskleri inceleyen bir çalışma programıyla tasdik denetimimizi tamamladığımızı açıklamaktadır.
3. Tasdik denetimimiz, özel sektör denetçilerinin finansal tablolar hakkındaki görüşlerini oluştururken yaptıkları işe benzer; biz de aynı standartlara göre çalışırız. Ancak Sayıştay Başkanı'nın daha kapsamlı sorumluluklarını yerine getirmek için bunun ötesine geçmekteyiz. Bu ek çalışmanın bir kısmı spesifik yasal düzenleme yoluyla (örneğin, stok ve gelir denetimi) ele alınmakta ise de, diğer kısmı Komptrolör ve Genel Denetçi'nin inceleme, tasdik ve raporlama ve bu tür incelemelere düzenliliği ve uygun davranışı dahil etme ile ilgili genel sorumluluğu çerçevesinde kapsama girmektedir. Bu konulara dikkat gösterilmesi Üst Düzey Muhasebe Görevlisi

Memorandumu'nda ve Hazine tarafından yayımlanan talimatlarda ve rehberlerde önemli bir yer işgal etmektedir. Öte yandan, Kamu Hesapları Komitesi aracılığıyla Parlamento, Komptrolör ve Genel Denetçi'den anlamlı sayılan düzensizlikleri, uygun davranışa aykırılıkları ve finansal kontrol yetersizliklerini belirlemesini ve bunlar hakkında raporlar vermesini beklemektedir.

Risk denetim kapsamının planlanması

FDP 3.2. Düzensizlik, uygun davranışa aykırılık ya da finansal kontroldaki yetersizlik bakımlarından potansiyel olarak anlamlı risk taşıyan alanları belirlemek amacıyla müşterinin faaliyetlerini periyodik olarak gözden geçirmeli ve makul bir zaman diliminde bunları kavrayacak bir risk denetim çalışma programı hazırlamalıdır.

4. Birimler bir müşteri grubunun risk denetimine yönelik bir stratejik yaklaşım oluşturabilirlerse de, risk denetim çalışma programını oluşturmanın asıl sorumluluğu her bir müşteriden sorumlu Görev Direktörü'ne aittir. Programın amacı makul bir zaman dilimi içinde potansiyel olarak anlamlı bütün risklerin belirlenmesi, incelenmesi ve gerekiyorsa raporlanmasıdır. "Anlamlılık" testi, "önemlilik" testinden farklıdır ve bu da tasdik ile risk denetim çalışması arasındaki temel farklılıklardan birisidir. Deneyimlerimizin bize gösterdiği gibi, anlamlı olan bir konu Parlamento'nun ilgi göstereceği ve Komptrolör ve Genel Denetçi'nin finansal tablolarla ilgili kanaat bildiriminde şartsız görüş belirtsek bile hakkında rapor vereceğimiz bir konu olacaktır. Hem nicel hem de nitel öğelere sahip olan önemlilikten farklı olarak anlamlılık (minimum bir düzeyin üstünde) hemen hemen bütünüyle nitel bir kavramdır. Görev Direktörleri neyin önemli olduğu konusunda değer yargılarından yararlanacaklarsa da, deneyimlerimizin bize gösterdiği gibi, Parlamento;

- kamu fonlarında kayıp yaratan ya da yaratma eğilimi taşıyan kontrol eksikliklerine veya uygun davranış standartlarına aykırılıklara,
- özellikle üst yönetimce güvenin kötüye kullanılmasına,
- hatadan ziyade kasıttan kaynaklanan kayıplara ya da düzensizliklere,
- kamu faaliyetinden kişisel çıkar sağlanmasına,

- incelenen kuruluştan edinilen bazı bilgiler söz konusu olmakla birlikte, bir tür ya da bir kuruluş grubunun karakteristiği olabilecek yetersizliklere

her zaman ilgi gösterebilir.

Bu liste geniş kapsamlı ve ayrıntılı olmayıp sadece Parlamento'nun ilgi alanlarını göstermektedir.

5. Tasdik denetiminden farklı olarak, risk denetimimizin sonucunda yıllık bir pozitif güvence vermeyi amaçlamıyoruz. Müşteri alt yapısının büyüklüğü ve karmaşıklığı ile kapsama alınan konuların özelliği bunu olanaksız kılmaktadır. Bunun yerine amacımız, makul bir zaman dilimi içindeki anlamlı riskleri kapsam içine almaktır. Makul olan şey, her bir Görev Direktörünün değer yargısına bağlı bir mesele olmakla birlikte, belirlenen risklerin anlamlılığını, tasdik denetimimizin kapsamını (düşük önemlilik eşiklerine sahip küçük müşterilerde muhtemelen, büyük müşterilerdekenden daha az risk denetim çalışması yapma ihtiyacı duyarız) ve iç denetim çalışmasının kapsamını ve kalitesini göz önüne alacaktır.
6. Verimli ve etkin bir risk denetim çalışma programı hazırlamak için müşteriyi ve onun faaliyetlerini tam olarak kavramamıza ihtiyaç vardır. Bu nedenle, genellikle, aynı denetçiler hem tasdik denetiminden hem de risk denetim çalışmasından sorumludurlar. Yıllık tasdik denetiminin hem planlanmasından hem de icrasından edinilen bilgiler risk denetim programının oluşturulmasına temel teşkil eder. Finansal kontrol ortamının gözden geçirilmesi, işlemlerin ve kontrollerin testten geçirilmesi ve müşterinin personeli ile yapılan görüşmeler müşteri bünyesindeki risklerin niteliği ve büyüklüğü hakkında bilgi sağlar. Bu risklerin finansal tablolar üzerinde önemli bir etkiye bulunması muhtemel ise, bunlar tasdik denetiminin bir parçası olarak takip edilir. Risklerin potansiyel olarak anlamlı ama önemli olmadığı ahvalde, bu riskler risk denetim programına alınır.
7. Risk denetim programı dondurulmamalıdır. Yeni risk planlarına işaret edecek şekilde kendini hissettiren bilgiler karşısında bütün denetim personeli dikkatli olmalıdır. İç denetim raporlarında ve parlamenterlerin yorumlarında, milletvekillerince ve vatandaşlarca Komptrolör ve Genel Denetçi'ye yazılan mektuplarda ve diğer kaynaklarda bu tür bilgiler yer alabilir. Spesifik risk denetim projesine girilip girilmeyeceğine karar verecek ilgili Görev Direktörü'nün dikkatini bu tür konulara çekmek bütün denetim personeline düşen bir sorumluluktur.

Risk denetim planları

FPD 3.3. Her bir risk denetimi için; ele alınacak riskleri, benimsenecek yaklaşımı, personel düzenlemelerini ve bütçeyi ve önerilen çıktı biçimini belirten bir plan hazırlamalıyız. Plan detaylı denetim programlarıyla desteklenmelidir.

8. Ferdi risk denetim planları, her bir müşteriye yönelik risk denetim programı çerçevesinde hazırlanır. Ferdi planlar müşteriden sorumlu Görev Direktörü (Assingment Director) tarafından onaylanır. Risk denetiminin özelliklerinin farklı olduğu dikkate alındığında, risk denetim planları için bütün olaylara uygun detaylı bir yapı formüle etmek hem olanaksızdır hem de arzulan bir şey değildir. Ancak, her plan Görev Direktörü'ne çalışmayı onaylayıp onaylamamasına yetecek bilgileri sağlamalıdır. Bu nedenle plan aşağıdaki öğeleri içermelidir:

i.ele alınacak risklerin ve bunların anlamlılıklarının açık seçik biçimde anlatımı. Bu, çalışmaya girişmenin gerekçesini oluşturur. Aslında bu anlatım, normal olarak, çalışmanın genel risk denetim programına ne kadar uygun düştüğünü, riski nasıl belirlediğimizi, riskin iç denetim ya da diğer dış denetçiler tarafından ne ölçüde ele alındığını ve konunun niçin tasdik denetimimizle gerektiği şekilde ele alınamayan bir konu olduğunu açıklamalıdır.

ii.benimsenecek yaklaşım. Bu, detaylı denetim programları ile desteklenmeli ve Görev Direktörü'ne, belirlenmiş özel riskleri ele almanın bir aracı olarak önerilen yaklaşım hakkında bir kanaate ulaşmaya yetecek bilgileri sağlamalıdır.

iii.personel düzenlemeleri ve bütçeler.

iv.önerilen çıktının biçimi. Bu; çalışmanın sonucunda Parlamento'ya sunulacak bir rapor mu (bu, normalde ancak, sadece riski belirlemekle kalmayıp bu riskin anlamlı bir düzensizliğe, uygun davranış standartlarına aykırılığa ya da kayba yol açtığında söz konusu olur) yoksa müşteriye bildirilecek bir rapor mu beklediğimizi belirtmelidir. Müşteriye bildirilecek bir rapor söz konusu ise, plan düşünülen çıktı biçimini ve gönderileceği kademeyi göstermelidir.

9. Nezaketin bir gereği olarak, normalde, risk denetim planlarımızı müşteri ile görüşür ve çalışmayı niçin ve nasıl yaptığımızı açıklarız. İstisnâ durumlarda bu uygun olmayabilir ve danışmama yolundaki herhangi bir kararı Görev Direktörü almalıdır.

Risk denetim kanıtları

FDP 3.4. Belirlenen risklerin varlığı ve anlamlılığı hakkında sonuca varmak ve Parlamento'ya ya da müşteriye raporlanan bu sonucu desteklemek amacıyla kâfi miktarda uygun kanıtlar elde etmeliyiz.

10. “Kâfi miktarda uygun kanıtlar” deyimini normal finansal tablolar denetimi (tasdik denetimimiz) ile ilişkili olup bir denetim görüşünü desteklemek için ihtiyaç duyulan kanıtların miktarına, kalitesine, geçerliliğine ve güvenilirliğine atıfta bulunmaktadır. Denetim kanıtlarının temel niteliği daha detaylı olarak “Alan Çalışması” başlıklı 7’nci Bölümde açıklanmakta olup ana prensipler hem tasdik denetimine hem de risk denetimine uygulanır.
11. Gerek kâfi miktarda olma ve gerekse uygunluk, denetimin amacıyla bağlantılı olarak değerlendirilmelidir. Tasdik denetimi bakımından amacımız belli bir yıla ait finansal tablolar seti hakkında bir görüşe ulaşmaktır. Bir ölçüde risk değerlendirmemize, önemlilikle ilgili düşüncemize ve denetim güvence modelimize dayanarak ihtiyaç duyduğumuz kanıtların miktarı, kalitesi, gerekliliği ve güvenilirliği hakkında bir meslekî kanaate ulaşırız. Risk denetimi bakımından amacımız özel risklerin bulunup bulunmadığı ve bu risklerin anlamlılığı hakkında bir sonuca ulaşmaktır. Genel kural olarak bu amaç için gereken kanıtların standartları tasdik denetiminde olduğundan daha düşük değildir ve benzer teknikler kullanılır.
12. Ne kadar kanıtın gerekli olduğuna karar verirken müşteriye ya da Parlamento’ya genellikle epeyce detaylı raporlamada bulunacağımız her zaman için akılda tutulmalıdır. Sonuç olarak, metodlarımız, kanıtlarımızın kâfi miktarda olması ve uygunluğu ve bulgular tartışmaya açıktır.

Risk denetim raporlaması

FDP 3.5. Görev Direktörü tarafından uygun olmadığı yolunda bir değerlendirme yapılmadıkça, risk denetim sonuçlarını müşterilere rapor etmeliyiz.

FDP 3.6. Bakanlık-dışı bir kamu organında (Non-departmental public body) bir risk denetimi yürüttüğümüz ahvalde hem organın kendisine hem de mutabakatlarına bağlı olarak sponsor bakanlığa (sponsor department) raporlamada bulunmalıyız. Organ bu konuda mutabık değilse, sponsora raporlamada bulunmadan önce Birim Başkan Yardımcısının onayı alınmalıdır.

FDP 3.7. Anlamli sayılacak düzensizliklerin, uygun davranış standartlarına aykırılıkların ya da finansal kontroldaki yetersizliklerin belirlendiği durumlarda, Parlamento için bir rapor hazırlamalı ve Sayıştay Başkanı'nın görüşü üzerinde herhangi bir etkinin söz konusu olup olmadığına dikkate alınmalıdır.

13. Risk denetim sonuçları, normal olarak, ya yazı ya da yönetim raporu tarzında müşterilerin üst düzey görevlilerine bildirilir. Bu tür bildirimler, çalışmamızın kapsamını ve bulgularımızı açık seçik göstermeli ve riskin nasıl azaltılabileceği ve finansal kontrolün nasıl geliştirilebileceği hakkında yapıcı tavsiyeler sunmalıdır. Raporların yanlış anlamaları önleyen çok sayıda açıklamalar içermemesi gerekmekte ise de, çalışmamızın kapsamını oldukça net bir şekilde belirtmemiz ve desteklenemeyen anlamsız güvenceler vermememiz gerekir.
14. İstisnaî durumlarda risk denetimimizin sonuçlarının müşterilere açıklanmaması gerekebilir. Bu, çoğu kez, müşterinin kilit konumdaki personelinin karakteri ve yeteneği hakkında bir ön değerlendirme yaptığımız durumlarda söz konusu olur. Eğer değerlendirme bizi endişeye sevkederse, normal olarak, bu personelin sorumlu olduğu alanlarda daha detaylı çalışmaya gireriz. Kilit konumdaki personelle ilgili endişeleri tespit ettikten sonra Görev Direktörü bu endişeleri müşterinin Tepe Yöneticisine ya da Üst Düzey Muhasebe Yetkilisine, müşterinin Denetim Komitesine veya sponsor bakanlığa rapor etmeyi tercih edebilir. Bu şekilde hareket etmeden önce Birim Başkan Yardımcısının onayı alınmalıdır.

15. Bakanlık-dışı bir kamu organında ya da daha alt kademedeki bir kuruluşta risk denetimini tamamladıktan sonra sponsor bakanlığa raporlamada bulunmayı her zaman için dikkate alırız. Sponsor bakanlıkların üst düzey muhasebe yetkililerinin, kendi bakanlık-dışı kamu organlarının bağış koşullarına uymasını ve uygun finansal ve yönetsel kontrollerinin bulunmasını sağlamada özel sorumlulukları vardır. Raporlarımız bu sorumluluklarını yerine getirmede onlara yardımcı olur. Herhangi bir bilgiyi sponsora açıklamadan önce, nezaketin bir gereği olarak her zaman için hakkında raporlamada bulunduğumuz organın iznini talep ederiz. Ancak, bize izin vermedikleri takdirde, dikkatlerini çekmemiz gerektiğine inandığımız konular hakkında sponsora doğrudan raporlamada bulunmayı tercih edebiliriz. Bu karar Birim Başkan Yardımcısının yetkisindedir.
16. Bütün risk denetimlerinin Parlamento'ya sunulacak raporlarla sonuçlanması gerektiği yolunda bir beklenti bulunmamasına rağmen, Görev Direktörü anlamlı sonuçların Parlamento'ya bildirilme gereğinin bulunup bulunmadığını daima dikkate almalıdır. Bu bildirim, ilgili müşterinin finansal tabloları ile birlikte yayımlanan bir raporla olabileceği gibi ayrı müstakil bir raporla da olabilir. Finansal tablolara eklenen raporları yönlendiren ilkeler "Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar" başlıklı Dokuzuncu Bölümde yer almaktadır.

Dördüncü Bölüm

Görevlendirme (Appointment)

Giriş

1. Bu bölümde Komptrolör ve Genel Denetçi'nin denetçi olarak görevlendirilmesi ile ilgili Sayıştay politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölüm içinde denetim amaçlı görevlendirmenin muhtelif türleri yeni görevlendirmelere ilişkin politikalar ve yönlendirici ilkeler, kamu fonlarının Komptrolör ve Genel Denetçi'nin denetçi olarak görevlendirilmediği organlar tarafından kullanımına erişim ve yüklenme ile ilgili şartlar üzerinde anlaşmaya varılması hususları açıklanmaktadır. "Finansal Denetimin Amaçları" başlıklı İkinci Bölüm'de açıklandığı gibi, finansal denetim çalışmamızın temel amacı merkezi hükümetin harcama, gelir ve varlıklarının gerektiği şekilde muhasebeleştirilmesi hakkında Parlamento'ya bağımsız güvence, bilgi ve tavsiye sağlamaktır. Buna, ilgili izinlere ve Parlamento'nun kamu faaliyetinin yürütülme tarzı konusundaki beklentilerine uygunluk hakkında güvence sağlanması dahildir. Bu amaca:

- Komptrolör ve Genel Denetçi'nin görevlendirilmiş denetçisi olduğu organları hem tasdik denetimini hem de risk denetimini içerecek şekilde denetleyerek;
- Kamu fonlarının Komptrolör ve Genel Denetçi'nin görevlendirilmiş denetçisi olmadığı organlar tarafından kullanımını inceleyerek

ulaşırız.

Mevzuatın gerektirdiği görevlendirmeler

2. Komptrolör ve Genel Denetçi Kamu Hesaplarının Genel Denetçisi olarak sorumlulukları dolayısıyla Yürütmenin Parlamento tarafından tahsis edilen fonları kullanma ve bu fonların hesabını verme tarzı hakkında Parlamento'ya bağımsız güvence sağlayarak önemli bir anayasal fonksiyonu yerine getirmektedir. Parlamento'nun Komptrolör ve Genel Denetçi'nin bağımsızlığına atfettiği önem, kendisinin denetimlerin büyük bir çoğunluğunda mevzuat gereğince görevlendirilmiş olmasında ve idare veya denetlenen organın politik yöneticisi tarafından denetçi olarak değiştirilememesinde ifadesini bulmaktadır.

3. Mevzuat hükümleri Komptrolör ve Genel Denetçi'nin;
 - incelemesini, tasdik etmesini ve raporlamasını; veya
 - incelemesini ve raporlamasını; veya
 - incelemesini ve tasdik etmesini

öngörebilir.

Gelir ve Stok ve Ambar Malzeme hesaplarının denetimleri hariç, (aşağıdaki 11 ve 12 no'lu paragraflara bkz.) tam ifade edilmiş biçimi, gereken denetimin temel karakterinde herhangi bir farklılığa işaret etmemektedir.

4. Mevzuat tarafından yapılan görevlendirmenin başlıca türleri aşağıda ana hatlarıyla verilmektedir:

Ödenek (harcama-tahsilat) hesapları

5. 1866 tarihli Hazine ve Denetim Departmanları Kanununun 22'nci maddesine göre departmanların ödenek hesaplarını hazırlamaları ve bu hesapları Komptrolör ve Genel Denetçi'nin incelemesine, tasdikine ve raporlamasına sunmaları gerekmektedir. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin Avam Kamarası adına yaptığı incelemenin özellikleri 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanları Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında belirlenmiştir.

Yürütme sorumlulukları bulunan kuruluşların hesapları

6. Yürütme Sorumlulukları bulunan kuruluşların hesapları 1921 tarihli Kanunun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrasına göre Hazine'nin direktifleri doğrultusunda hazırlanmaktadır. Kanunun 5'inci maddesinin 3'üncü fıkrası bu tür hesapların Avam Kamarası adına Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından incelenmesini, tasdik edilmesini ve bunlar hakkında Avam Kamarasına rapor verilmesini öngörmektedir.

Ticaret fonları

7. Ticaret fonlarının hesapları 1973 tarihli Devlet Ticaret Fon Kanununun 4'üncü maddesinin 6'ncı fıkrasına göre hazırlanır ve aynı hükme göre Komptrolör ve Genel Denetçi'nin bunları incelemesi ve haklarında Avam Kamarasına rapor vermesi gerekmektedir.

Konsolide fon ve ulusal ödünç alma (verme) fonu

- 1968 tarihli Ulusal Ödünç Verme Kanununun 21'inci maddesinin 2'nci fıkrası Komptrolör ve Genel Denetçi'nin Konsolide Fon ve Ulusal Ödünç Alma (Verme) Fonu hesaplarını incelemesini ve tasdik etmesini ve bunlar hakkında Parlamento, Avam ve Lordlar Kamaralarına rapor vermesini öngörmektedir.

Ulusal ödünç alma (verme) fonu hesapları

- Bu hesaplar Devlet Sekreterlerinin (Bakanların) millileştirilmiş sanayi kuruluşlarını, kamu ortaklıklarını ve Bakanlık Sorumluluğunun bulunduğu benzer organları finanse etmek amacıyla Ulusal Ödünç Alma (Verme) Fonundan çektikleri ve bu fona geri ödedikleri paralarla ilgili olarak hazırladıkları hesaplardır. Komptrolör ve Genel Denetçi bu hesapları ilgili organların yetki veren temel mevzuatına göre denetler.

Diğer mevzuatın öngördüğü hesaplar

- Hazine ve Denetim Departmanları Kanunu, Ticaret Fonu Kanunu ve Ulusal Ödünç Alma Kanunu dışındaki mevzuata göre, Komptrolör ve Genel Denetçi'nin:
 - belli kamu ve yarı kamu organlarının hesaplarını; ve
 - departmanlar tarafından spesifik faaliyetlerle ilgili olarak hazırlanan hesaplarıincelemesi, tasdik etmesi ve bunlar hakkında rapor vermesi gerekmektedir.

Gelir hesapları

- 1921 tarihli Kanunun 2'nci maddesi, Gümrük ve Gelir İdareleri tarafından tahsil edilen gelirlerin hesaplarının ve yasa gereğince Hazine'ye ödenmesi gereken paraları alan bütün tahsildarların hesaplarının Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından incelenmesini öngörmektedir. Yukarıdaki paragraflardakilerin aksine, bu inceleme, hesapları tasdik etmekten çok, gelirlerin tahakkuku, tahsili ve tahsisi üzerinde etkili bir kontrol bulunmasını güven altına alacak yeterli düzenlemelerin bulunup bulunmadığını araştırmaktadır. Gelir denetimi ile ilgili detaylı yönlendirme "Gelir Denetimi" isimli ve 52 numaralı Alan Elkitabı Modülü'nde yer almaktadır.

Stok ve ambar malzemesi hesapları

12. 1921 Tarihli Kanununun 4'ünü maddesinin 1'inci fıkrası Komptrolör ve Genel Denetçi'nin stok ve ambar malzemesi hesaplarını kontrol ve envanter amaçlı yeterli düzenlemelerin bulunup bulunmadığını ve bunların uygulamaya konulup konulmadığını ve Hazine'nin direktiflerine uyulup uyulmadığını kontrol etmek amacıyla incelenmesini öngörmektedir.

Bu inceleme yıllık bir tasdik ile sonuçlanmaz ve bu incelemeden çıkan konular, genellikle, ilgili ödenek hesabı ile birlikte raporlanır. "Stok ve Ambar Malzemesi Denetimi" ile ilgili detaylı yönlendirme 53 numaralı Alan Elkitabı Modülü'nde yer almaktadır.

Anlaşma gereğince denetimler

13. Anlaşma gereğince ve genellikle Devlet Sekreterinin veya denetlenen organın talebi üzerine Komptrolör ve Genel Denetçi, yasa gereğince yapılanlara ilaveten geniş bir alanda denetimler üstlenmektedir. Bu denetimlerin özellikleri ve koşulları büyük ölçüde çeşitlilik göstermektedir. Örneğin, yardım kuruluşlarının ve çeşitli askeri müzelerin denetimleri bu kapsamdadır. Anlaşma gereğince denetimler yasa gereği yapılan denetimlerle aynı standartlarda ve aynı tarzda yürütülmektedir.
14. Komptrolör ve Genel Denetçi, çeşitli uluslararası organizasyonların ve Birleşmiş Milletlerin kuruluşlarının da görevlendirilmiş (atanmış) denetçisidir. Bu denetimler, genellikle, İngiltere'de benimsenen yaklaşımı örnek almakla birlikte, denetim raporu ilgili mali düzenlemelere veya yönetim organının spesifik ihtiyaçlarına göre değişmektedir. 51 numaralı ve "Uluslararası Denetim" başlıklı Alan Elkitabı Modülü özellikle uluslararası denetimleri ele almaktadır.

Görevlendirme üzerindeki kısıtlamalar

15. Komptrolör ve Genel Denetçi şirket mevzuatına göre kurulan organların finansal tablolarını bu organlar büyük ölçüde kamu fonları ile desteklediği ve kamu kurumları (departments) veya kuruluşları adına fonksiyonlar icra ettikleri durumlarda bile, denetleyemez. Bu gibi durumlarda Komptrolör ve Genel Denetçi, genellikle, defterlerin ve hesapların incelenmesine (inspect) yönelik olarak erişim hakkı talep eder.

16. Komptrolör ve Genel Denetçi, yerel makamların ve bağlı kuruluşların harcamalarını denetlemez. Bu organ ve kuruluşlar İngiltere ve Galler Denetim Komisyonu ve İskoçya Hesaplar Komisyonu tarafından görevlendirilen (atanan) denetçiler tarafından denetlenir.

İnceleme hakkı (inspection rights)

17. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin hükümet adına fonksiyon icra eden veya ödeneklerden finansal yardım alan bir organın görevlendirilmiş (atanmış) denetçisi olmadığı ahvalde normal olarak, kendisine bu organların defterlerine ve hesaplarına erişim hakkı verilir. Yardımın bir koşulu ya da sponsor bakanlık ile ilgili organizasyon arasındaki idari düzenlemelerin bir parçası olabilirse de, bu tür erişimin mevzuatta ifadesini bulmasını tercih etmekteyiz.

Yeni görevlendirmeler (New appointments)

FDP 4.1. Yeni kamu organları kurulduğunda ya da mevcut organlar tarafından yeni finansal tablolar üretildiğinde;

- i. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin denetçi olarak görevlendirilmesine imkân veren yasal hükümler talep etmeli; veya bunun mümkün olmadığı durumlarda
- ii. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin sözleşme gereğince denetçi olarak atanması talebinde bulunmalıyız.

FDP 4.2 Yeni kamu kurumları kurulduğunda ve Komptrolör ve Genel Denetçi'nin atanmış denetçi olmadığı ahvalde

- i. Mevzuat gereğince, bunun mümkün olmadığı durumlarda
- ii. Sözleşme gereğince inceleme (inspection) amacıyla erişim yetkisi talep etmeliyiz.

18. Devletin yapısı ve kamu organları tarafından finansal raporlama için kabul edilen metotlar sürekli olarak evrim geçirmektedir. Birkaç yıl zarfında departmanlar (bakanlıklar) bünyesindeki kamu programlarını ifa eden kendi muhasebe rejimine sahip organların (self-accounting bodies) ve bakanlık dışı organların (non departmental bodies) sayısı önemli ölçüde artmıştır. Bu değişiklikler Komptrolör ve Genel Denetçi'nin Parlamento'ya olan sorumluluğunu hiç bir şekilde azaltmaz.

19. Bütün personelin kendi sorumluluk alanlarında kamu fonlarından sorumlu yeni organların kurulmasıyla veya mevcut organların finansal raporlama ya da denetim düzenlemelerinde değişikliklerle sonuçlanabilecek gelişmeler karşısında dikkatli olması gerekir. Normal olarak amacımız Komptrolör ve Genel Denetçi'nin yasa gereğince denetçi olarak görevlendirilmesini (atanmasını) sağlamaktır. Bunu gerçekleştirmek için mevzuatı etkileyecek değişiklik önerilerinden yeteri kadar erken bir aşamada haberdar olmamız gerekir. Bu tür değişiklikler genellikle, müşteriler tarafından dikkatimize sunulmakta ise de, doğal olarak, biz de;

- i. Müşterilerden, finansal raporlamaya ya da denetime ilişkin değişiklik önerileri konusunda bizi erken aşamada bilgilendirmelerini istemeli;
- ii. Parlamentonun ve basının müşteriler hakkındaki yorumlarını düzenli şekilde gözden geçirmeli;
- iii. Hazinesinin ilgili harcama birimleri ile ilişki kurmalıyız.

20. Değişikliklerden haberdar olduğumuz ahvalde, Görev Direktörü, normal olarak, Komptrolör ve Genel Denetçi'nin atanması veya erişim yetkisi için 4.1. ve 4.2. no'lu Finansal Denetim Politikalarında belirlendiği şekilde, meseleyi görüşmeler yoluyla halletmekten sorumludur. Herhangi bir değişiklik konusunda Kurumsal Politika Direktörü'ne danışılmalı ve kendisi, mevzuattaki ifade tarzı ve gerekiyorsa mevzuat gereği olmayan anlaşmaların (non-statutory agreements) şekli konusunda tavsiyelerde bulunmalıdır.

Yüklenim koşulları

FDP 4.3. Mevzuat gereği olmayan bütün denetimler açısından, müşterinin üst düzey bir temsilcisi ile bir yüklenim mektubu üzerinde anlaşmalıyız.

21. 140 numaralı Denetim Standartları Açıklaması, denetçiler için yüklenim mektubunun koşulları üzerinde mutabakata varma ve bu koşulları kayıt altına alma konusunda standartlar ve yönlendirici ilkeler koymaktadır. Ancak, Denetim Standartları Açıklaması, Şirketler Kanunundaki bir standart dikkate alınarak yazılmış olup aşağıdaki yönlendirici ilke Komptrolör ve Genel Denetçi'nin yaptığı denetimin özel karakteristiklerini ve kendisinin daha kapsamlı sorumluluklarını dile getirmektedir.

Yüklenim mektubunun muhatabı

22. Denetim Standartları Açıklaması, yüklenim koşulları üzerinde mutabık kalınan müşteriye denetim raporunun muhatabı olarak tanımlamaktadır. Biz, çoğu durumda, Parlamento adına görev yapmaktayız ve Komptrolör ve Genel Denetçi'nin tasdik belgesinde ya da raporunda Avam Kamarasını veyahut Parlamento Meclislerini muhatap alırız. Kuşkusuz, her bir denetimin koşulları üzerinde Parlamento ile anlaşmak pratikte mümkün değildir, dolayısıyla koşullar üzerinde, genellikle, müşterinin üst düzey temsilcisi ile mutabakata varırız. Bu temsilci de, normalde, Üst Düzey Muhasebe Görevlisi (Accounting Officer) veya dengi kişi olur.
23. Finansal tabloların Parlamento'ya sunulmadığı durumlarda tasdik bildirimimizin ya da raporun muhatabı ile yüklenim koşulları üzerinde mutabakat sağlarız.

Yüklenim mektubunun içeriği

24. Yüklenim mektuplarımız her bir denetimin spesifik koşullarına uyarlanabilmekle birlikte, asgari olarak aşağıdaki hususları içermelidir:
 - i. Finansal tabloların hazırlanması ve denetimi açısından idarenin ve Komptrolör ve Genel Denetçi'nin ayrıntılı olarak sorumlulukları;
 - ii. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin finansal tablolarla ilgili denetiminin kapsamı hakkında özet bilgi;
 - iii. Komptrolör ve Genel Denetçi'nin 1983 tarihli Sayıştay Kanununa göre, finansal tabloların denetiminin ötesine geçen meselelerle ilgili olarak paranın değerinin karşılığı incelemeleri yapma ve parlamento'ya rapor verme yetkilerinin açıklanması;
 - iv. İdareye sağlama konusunda mutabık kaldığımız diğer hizmetlerin detayları;
 - v. Ücretlendirmenin esasları.

Daha fazla detay ve yüklenim mektubunun bir örneği T15 numaralı ve "Müşteri ile İletişimler" başlıklı Alan Elkitabı Modülü'nde yer almaktadır.

Yüklenim mektubunun imzalanması

25. Yüklenim mektubu, normal olarak, denetimden sorumlu Görev Direktörü tarafından imzalanır. Fazlaca ilgi çekmesi muhtemel denetimler veyahut özel müşteri hassasiyetlerinin varlığı söz konusu olduğunda yüklenim mektubu Birimden Sorumlu Başkan Yardımcısına (Genel Denetçi Yardımcısına) havale edilmelidir.

Yüklenim mektubunun onaylanması (Clearance of the engagement letter)

26. Yüklenim mektubu üzerinde mutabık kalınması müşteri ile bir anlaşma ilişkisi tesis eder ve dolayısıyla bütün tarafların karşılıklı hakları, sorumlulukları ve görevleri konusunda belirsizlikten uzak olunması gerekir. Problemleri durumlarda yüklenim mektuplarının taslakları gönderilmeden önce, Kurumsal Politika Direktörünün onayından geçirilmelidir. Politika Birimi, gerektiğinde, metnin kaleme alınması konusunda hukuki yardım sağlar.

Yüklenim mektubunun yenilenmesi

27. Yüklenim mektubunun bir yıldan diğerine yürürlükte kalması gerekli olmakla birlikte, Görev Direktörleri her yıl yeni bir yüklenim mektubunun uygun olup olmayacağını değerlendirmekle görevlidirler.

Bu;

- müşterinin denetimin amacını ve kapsamını yanlış anlaması durumu ortaya çıktığında,
- müşteri açısından finansal raporlama düzenlemelerinde önemli bir değişiklik meydana geldiğinde,
- ilgili yasal gerekliliklerde Komptrolör ve Genel Denetçi'yi ya da müşteriyi etkileyen değişiklikler vuku bulduğunda,
- denetim mesleğinin erekliliklerinde değişiklikler ortaya çıktığında

söz konusu olabilir.

Mevzuat gereği denetimler

28. Mevzuat gereği denetimler bakımından yüklenimimizin şartları mevzuatta belirtilmekte olup Komptrolör ve Genel Denetçi'nin tasdik denetiminin muhatabı Parlamento tarafından kabul edilmiştir. Ne var ki, denetimimizin özellikleri konusunda net bir anlayış birliği oluşturulması yararlıdır. Bu nedenle, bu gibi durumlarda bir mektup göndeririz. Bu mektup, genellikle, yukarıdaki paragraflarda belirlenen yönlendirici ilkelere uygun olur. Mektubun bir örneği T15 numaralı ve "Müşteri ile İletişimler" başlıklı Alan Elkitabı Modülü'nde yer almaktadır.

Beşinci Bölüm

Sorumluluk

Giriş

1. Bu bölümde, finansal denetimde görev alan bütün personelin sorumluluklarına ilişkin Sayıştay politikaları yer almaktadır. Bu bölümde yer verilen politikaların amacı, finansal denetimdeki hesap verme sorumluluklarının ve raporlama kanallarının net bir resmini vermektedir. Bölüm, roller üzerine yoğunlaşmakta olup, uzmanlıklarına bakılmaksızın personelle ilgili olabilecek daha geniş sorumlulukları kapsamamaktadır.

Genel Denetçi Yardımcısı (Başkan Yardımcısı)

FDP 5.1. Birim Başkan Yardımcısı Birim'in bütün faaliyetlerini yönetmekle sorumlu olup;

- i. Sayıştayın finansal denetim ile ilgili politika kararlarının uygulanmasını ve;
- ii. Zor mesleki kararların (judgements) alınmasının gerektiği finansal denetim meseleleri hakkında Komptrolör ve Genel Denetçi'ye ve Komptrolör ve Genel Denetçi Vekiline tavsiyelerde bulunulmasını sağlar.

FDP 5.2. Birim Başkanı Yardımcısı, her görev (assignment) için Direktör ya da Ortak Direktör, yani Görev Direktörü tayin eder.

Görev Direktörü

FDP 5.3. Görev Direktörü, her bir görevle ilgili olarak:

- i. çalışmanın Sayıştayın politikalarına ve Denetim Standartlarına uygun olmasını,
- ii. finansal tablolar hakkındaki görüşü veyahut diğer finansal denetim projeleriyle ilgili raporu desteklemek üzere kafi miktarda uygun denetim kanıtlarının ekonomik bir şekilde elde edilmesini,

- iii. Uygun personelin ve diğer kaynakların tahsis edilmesini,
- iv. İyi müşteri ilişkilerinin kurulmasını ve sürdürülmesini sağlamakla yükümlüdür.

FDP 5.4. Görev Direktörü her bir finansal tablolar seti hakkında verilmesi uygun olabilecek tasdik belgesi (appropriate certificate) konusunda Komptrolör ve Genel Denetçi'ye tavsiyede bulunur.

FDP 5.5. Yetkinin devredilmiş olduğu ahvalde, Görev Direktörü denetim tasdik belgesini (audit certificate) Komptrolör ve Genel Denetçi adına imzalar.

FDP 5.6. Görev Direktörü, bir Denetim Yöneticisini, Uzman Denetçiyi (Principal Auditor) veya Başdenetçiyi her bir görevin yöneticisi, yani Görev Yöneticisi olarak tayin eder.

2. Birim Başkan Yardımcıları, her bir denetim için, direktörlüğün bir elemanını Görev Direktörü olarak tayin ederler. Her bir finansal denetim ile ilgili olarak Görev Direktörü denetimin icrası ve yönetimi bakımından Başkan Yardımcısına karşı sorumlu ise de, görüş (opinion) açısından doğrudan doğruya Komptrolör ve Genel Denetçi'ye karşı sorumludur. Risk denetim projelerinde Görev Direktörü, genellikle, sadece Başkan Yardımcısına rapor verir.
3. 5.3 numaralı Finansal Denetim Politikası, Görev Direktörünün bütün görevler açısından kilit konumundaki sorumluluklarını belirlemektedir. Ancak, bu sorumlulukları yerine getirmek için gereken çalışmanın kapsamı görevin boyutuna ve karmaşıklığına bağlı olarak değişiklik gösterir. Aşağıdaki paragraflarda yer alan yönlendirici ilkeler emredici olmayı hedeflemekte, sadece uygun olabilecek çalışmanın türünü göstermektedir.

Liderlik

4. Görev Direktörleri başkaları tarafından üretilen bilgilerin pasif gözden geçiricileri değildir. Gözden geçirme fonksiyonu gerekli olmasına rağmen, (aşağıdaki 9 numaralı paragrafa bkz.) 5.3 numaralı Finansal Denetim Politikalarındaki sorumluluklar, denetimin planlanmasında ve yönlendirilmesinde aktif olarak en iyi şekilde gerçekleştirilir.

5. Görev Direktörü detaylı planlama başlamadan önce, bütün denetimlerle ilgili olarak öncelikleri belirler. Bu öncelikler, genellikle, aşağıdaki hususların bazılarını ya da tamamını kapsayabilir:
 - ele alınması gereken spesifik risk faktörleri,
 - kamuoyu ya da Parlamento ilgisi bakımından özelliği olan konular,
 - müşterinin idarecilerini ilgilendiren meseleler,
 - verimlilik hedefleri,
 - Birim'in ya da Sayıştay'ın genel öncelikleri.
6. Denetim planının onaylanmasının ardından Görev Direktörü neredeyse en basit işlerde aktif bir rol oynar. Görev Direktörü denetim ekibi ile yakın ilişki kurar, planın uygulanmasını, taahhütlerin yerine getirilmesini, problemlerin önceden tahmin edilmesini ve anında çözümlenmesini sağlar. Denetim ekibi, karmaşık teknik meselelerde ve değer yargısı gerektiren zor alanlarda Görev Direktörünün tavsiyelerine ve yardımlarına güvenir.
7. Görev Direktörünün iyi müşteri ilişkisi kurulmasında ve sürdürülmesinde özel sorumluluğu bulunmaktadır ve kendisi normal olarak denetim boyunca, önemli aşamalarda müşterinin üst düzey yöneticileri ile toplantılar yapar. Bu tür toplantılar, sunumlar ve müşteri ile yapılan yazışmalar ile birlikte, çalışmamızın bir sonucu olarak müşterinin organizasyonunda yararlı değişiklikler meydana getirmek ve denetim verimliliğimizi geliştirmek bakımından gereklidir. Müşteri ilişkileri o kadar önemlidir ki, müşterinin üst düzey yöneticileri ile ilişki kurmada Görev Direktörü genellikle öncü bir rol üstlenir. Küçük denetimlerde bu işlerin çoğu Görev Yöneticisine devredilebilirse de, müşteri tarafından talep edilirse Görev Direktörleri kendilerini her zaman için göreve hazır tutarlar. Ücret karşılığında yapılan denetimlerde Görev Direktörü ücretin görüşmeler yoluyla belirlenmesinden sorumludur.
8. Teşkilâtı çok büyük müşteriler de, herhangi bir zamanda, birden fazla Görev Direktörü görev yapabilir. Bu gibi durumlarda genellikle müşteri ile ilişkilerde tek bir kişi öncü rol üstlenir.

Gözden geçirme

9. Görev Direktörü, denetim ekibi tarafından yapılan çalışmanın görüşü ya da hazırlanacak diğer raporu desteklemeye yetecek miktarda olmasını sağlamakla yükümlüdür. Bu yükümlülüğünü yerine getirmek amacıyla Görev Direktörü, her zaman için, çalışmayı Sayıştay politikalarına ve Denetim Standartlarına uygunluk ve uygun kararların alınmasını sağlamak bakımlarından gözden geçirir. Finansal denetim çalışmasının gözden geçirilmesine ilişkin politikalar ve yönlendirici ilkeler “Değerlendirme” başlıklı Onuncu Bölüm’de yer almaktadır.

Kaynak sağlama

10. Görev Direktörleri, gereken standartlara göre görevlerini gerçekleştirmek amacıyla uygun personele ve diğer kaynaklara sahip olunmasını sağlamaktan sorumludurlar. Bu sorumluluğu yerine getirmek üzere, Görev Direktörleri, her görev için ihtiyaç duyulan kaynakları sağlayacak Birim Kaynak Direktörleri ve İş Yöneticileri ile birlikte hareket eder. Göreve tahsis edilecek personelin ve diğer kaynakların niteliği ve niceliği hakkındaki çözüme kavuşturulmamış görüş ayrılıkları Birim Başkan Yardımcısına iletilir.

Görev Yöneticisi (Assignment Manager)

FDP 5.7 Görev Yöneticisi Görev Direktörüne karşı;

- i. Finansal tablolar hakkındaki görüşü (opinion) veyahut diğer finansal denetim projeleri hakkındaki raporu desteklemek üzere kafi miktarda uygun kanıtlar elde edecek şekilde denetimin planlanması,
 - ii. Denetimin onaylanmış plana uygun olarak icra edilmesinin sağlanması,
 - iii. Görev sırasında ortaya çıkan önemli meseleleri gerektikçe, zamanlı bir şekilde Görev Direktörüne ve müşteri yöneticilerine bildirilmesi,
 - iv. Masrafların kontrol altında tutulması ve bütün kaynakların verimli kullanımının sağlanması,
 - v. Denetim bulgularının sunulması ve görüşün ya da diğer raporun uygun biçimi hakkında tavsiyelerde bulunulması
- hususlarından sorumludur.

11. Görev Direktörü, her bir denetim ile ilgili olarak bir Görev Yöneticisi tayin eder. Görev Yöneticileri Denetim Yöneticisi, Uzman Denetçi ya da Başdenetçi kadrolarındaki personel arasından seçilebilir. Değişik denetimlerde yararlanılacak kadro unvanlarını belirtmiyoruz. Çünkü Görev Direktörü;

- bireyin becerilerini ve deneyimini,
- görevin karmaşıklığını,
- görevin hassaslığını ve profilini,
- müşteri beklentilerini

dikkate alarak uygun personelin kullanımını sağlamakla yükümlüdür.

12. Görev Yöneticisinin rolü her denetim açısından yaşamsaldır. Tasdikte veya raporda sorumluluk Görev Direktörüne ait olmakla birlikte, bunlar her zaman için, Görev Yöneticisi tarafından toplanan ve değerlendirilen kanıtlara dayanır. Görev Yöneticisi, denetim yaklaşımını oluşturarak, ekibi yönlendirip her elemanın görevini yerine getirmesini sağlayarak, kanıtların yeterliliğini ve uygunluğunu ve kanıtların değerlendirilmesini gözden geçirerek ve müşteri yöneticileri ile Sayıştay arasındaki ilişkinin temel noktasını oluşturarak denetimde kilit bir yönetim rolü ihtiyacını karşılar. Görev Yöneticisi ile Görev Direktörü arasındaki iş dağılımı bir denetimden diğerine değişiklik göstermekle birlikte, Görev Yöneticisi, genellikle;

- *planlama aşamasında;*

- Görev Direktörü tarafından belirlenen önceliklerin plana ithal edilmesini sağlar.
- Önerilen yaklaşımın Denetim Standartları ile uyumlu olmasını ve denetimin amaçlarını etkili ve verimli bir şekilde gerçekleştirmesini temin eder.
- Haklı kaygıların ele alınmasını sağlamak üzere müşterilerle ilişki kurar.
- Denetimle ilgili idari düzenlemeler konusunda müşteri ile mutabakat sağlar.

- Denetim ekibini bilgilendirir ve ekip elemanlarının sorumluluklarını tam anlamıyla kavramalarını temin eder.
 - Denetime başlamadan önce çözümlenmesi gereken veya denetim sırasında Görev Direktörünün çözmesi gerekebilecek konulara Görev Direktörünün dikkatini çeker.
- *Denetim sırasında;*
- bütçeye göre gerçekleşmesini sağlayacak şekilde maliyetini kontrol eder veyahut gerektiğinde bütçe değişikliklerini saptar ve bunlar için Görev Direktörünün onayını talep eder.
 - Onaylanmış plana göre iş seyrini izler ve planda bir değişiklik ihtiyacı ortaya çıktığında Görev Direktörünün onayını alır.
 - Kabul edilmez sonuçları erken bir aşamada belirler ve gerekli önlemi alır.
 - Müşteri iletimlerine gecikmeksizin ve uygun şekilde cevap verir.
 - Müşterilere sağladığımız hizmeti geliştirme fırsatlarını belirler ve bu fırsatlara göre hareket eder.
 - Denetim ekibine uzmanların tavsiyelerini ve yardımlarını sağlar.
- *Denetim tamamlandığında;*
- görüşü ya da raporu desteklemek üzere کافی miktarda ve uygun kanıtlar elde edilmesini sağlar.
 - Denetim sonuçlarının tam olarak ve net bir şekilde dokümante edilmesini sağlar.
 - Görüş ya da rapor açısından yaşamsal nitelikteki önemli kararlar hakkında Görev Direktörünün dikkatini çeker.
 - Raporun ya da tasdik belgesinin uygun biçim ve içeriği hakkında Görev Direktörüne açık ve seçik tavsiyelerde bulunur.
 - Müşteri yöneticilerinin dikkatlerinin çekilmesi gereken konuları tespit eder.
 - Gelecekteki denetimler için ne gibi dersler çıkarılacağını belirler.

Gözetmen (Supervisor)

FDP 5.8. Uygun olduğu hallerde, Görev Yöneticisi bir Uzman Denetçiyi, Başdenetçiyi ya da Denetim Asistanını Gözetmen olarak tayin eder.

FDP 5.9. Gözetmen, Görev Yöneticisine karşı denetimin günlük işleyişini kontrol etmekten sorumludur. Gözetmen;

- i. Çalışmanın onaylanmış plana uygun olarak icra edilmesini sağlamalı,**
- ii. Denetim ekibinin müşteri çalışanlarıyla iyi iş ilişkileri kurup sürdürmesini temin etmelidir.**

13. Büyük çaplı denetimlerde, Görev Yöneticisi, Görev Direktörüne danışarak, bir Gözetmen tayin etme yoluna gidebilir. Denetim ekiplerinin müşterilere Görev Yöneticisi olmaksızın önemli zaman ayırmalarının söz konusu olduğu durumlarda Gözetmenden yararlanılması genellikle uygun olur. Görev Yöneticisinin denetimdeki görevinin büyük bir kısmı (yukarıdaki 12 numaralı paragrafa bakınız) bu hallerde Gözetmene devredilir.

Denetim Asistanları

FDP 5.10. Denetim asistanları, Gözetmen tarafından yönlendirildiği şekilde, denetim çalışmasını sonuçlandırmalı ve müşteriye hizmet verme sürecine katılmalıdır. Asistanlar çözümlenmemiş meseleler, tatmin edici olmayan test sonuçları veyahut müşteriye yardımcı olacağını düşündükleri meselelerinin durumunun kavranması gibi hususları vakitli olarak, Gözetmenin dikkatine sunmalıdır.

14. Denetim asistanları, denetim kanıtlarının kilit konumdaki toplayıcıları ve Sayıştayın önemli temsilcileridir. Denetim çalışmamızın özenli ve eksiksiz bir şekilde yürütülmesi gerekli olmakla birlikte, müşterilerin binalarında konuk olduğumuzu her zaman için hatırımızda tutmalıyız.
15. Alan Elkitabı modülleri, esas itibariyle, Gözetmenler ve denetim asistanları akılda tutularak kaleme alınmıştır. Denetim asistanlarının bu materyale, görevlerini yerine getirmelerinde kendilerine yardımcı olacak bir doküman ve mesleki gelişmelerin bir parçası olarak başvurmaları tavsiye olunur.

Altıncı Bölüm

Planlama

Giriş

1. Bu bölümde Sayıştayın tasdik denetim planlamasına ilişkin politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölüm, verimli ve etkili bir denetim yaklaşımı oluşturmak için gerekli adımları kapsamına almaktadır. Bu adımlar Diyagram 1’de özetlenmiştir. Bu bölümdeki politikalar ve yönlendirici ilkeler Denetim Standartları Açıklamalarına ve özellikle 200 numaralı “Planlama” başlıklı Açıklamalara, 300 numaralı “Muhasebe ve İç Kontrol Sistemleri ve Denetim Risk Değerlendirmeleri” başlıklı Açıklamalara ve 210 numaralı “Kuruluş Hakkında Bilgi” başlıklı Açıklamalara uyumu sağlamak amacıyla kaleme alınmıştır.

Planlamanın amacı

FDP 6.1. Denetimi maliyet-etkin bir tarzda gerçekleştirmek için çalışmamızı planlamalıyız. Benimsenen yaklaşımımızın gerekçesini çalışma kağıtlarında belgelemeliyiz.

2. Denetim planı hazırlamadaki amacımız, denetim görüşünü desteklemek üzere کافی miktarda uygun kanıtların maliyet-etkin tarzda toplanmasını sağlayacak bir denetim yaklaşımını oluşturmaktır. Bu bölümde planlama sürecindeki adımlardan her biri ayrı olarak ele alınmakta ise de bu adımların hepsinin birbirleriyle ilişkili olduğu ve hiç bir adımın kendi başına amaç olmadığı akılda tutulmalıdır. Her adım genel planlama amacına katkıda bulunmalıdır.
3. Planlama sürecimiz ve aslında bütünüyle denetim müşteri ve müşterinin uğraşı alanı hakkında eksiksiz bir şekilde bilgi edinilmesine dayanır. Bu bilgiden yararlanarak;
 - denetim açısından önemliliği belirleriz. Bu kavrayışımız bize Komptrolör ve Genel Denetçinin finansal tablolarla ilgili tasdikinin muhataplarını mantiken etkileyebilecek hataların ya da eksikliklerin büyüklüğü hakkında karar verme olanağı tanır;

- önemli yanlış beyan ya da düzensizlik riskinin artmasına yol açan faktörleri tespit ederiz. Kavrayışımız bize ilkin kuruluş düzeyindeki riskleri belirleme ve daha sonra da belli hesap alanları ve denetim amaçları üzerindeki etkileri bakımından bu riskleri tam olarak saptama imkânı verir;
- bir bütün olarak finansal tablolar hakkında kabul edilebilir bir güvence düzeyi sağlamanın yanı sıra testimizi spesifik risk faktörlerine yoğunlaştıran bir yaklaşım oluştururuz.

Diyagram 1- Sayıştay Planlama Süreci

Amaç

Önemliliği, riski ve denetim yaklaşımı tespitimizi aydınlatmaya yetecek kadar bilgi edinilmesi.

Müşteri hakkında bilgi edinilmesi

- faaliyetler ve organizasyon
- finansal raporlama gerekleri
- düzenlilik ve yasal çerçeve
- parlamento ve kamuoyu ilgisi
- muhasebe süreçleri
- bilgisayardan yararlanma
- kontrol ortamı
- analitik inceleme
- işletmenin sürekliliği ilkesi
- hesap alanları

Tolore edilebilir hata ya da düzensizlik seviyesinin belirlenmesi.

Önemlilik

- değer itibarıyla önemlilik
- nitelik itibarıyla önemlilik
- tasdik denetimi muhataplarının ilgileri

Yanlış beyan ya da düzensizlik riskinin artmasına yol açan faktörlerin veyahut bu riskleri hafifleten kontrollerin belirlenmesi.

Risk değerlendirme

- kuruluş riskleri
- hesap alanı riskleri
- hafifletici kontroller

Bir bütün olarak finansal tablolar hakkında kabul edilebilir bir güvence düzeyi sağlamanın yanı sıra spesifik risk faktörlerine yoğunlaşan yaklaşım oluşturulması.

Plana son biçiminin verilmesi

- spesifik risk faktörlerine yönelik denetim yaklaşımı
- diğer alanlara yönelik denetim yaklaşımı

Müşteri ve onun uğraşı alanı hakkında bilgi edinilmesi

FDP 6.2. Her müşteri ve onun uğraşı alanı hakkında eksiksiz bir şekilde bilgi edinmeliyiz.

4. Etkili, verimli ve değer katan bir denetim yaklaşımını tasarlayabilmek için müşteri ve onun uğraşı alanı hakkında bilgi ediniz.
 - **etkili** - Komptrolör ve Genel Denetçinin finansal tablolar hakkındaki görüşünü destekleyecek kafi miktarda, uygun denetim kanıtları elde ederiz.
 - **verimli** - Kaynaklarımızı en yüksek risk taşıyan alanlara odaklarız ve amaçlarımızı en düşük maliyetle gerçekleştiren metotları seçeriz.
 - **değer katan** - Müşterilere koşullarına uygun finansal yönetim ve kontrolla ilgili olarak yapıcı tavsiyeler sunarız.
5. Müşterilerimizin pak çoğu ortak özellikleri paylaşıyor da her biri biriciktir. Benzer müşterilerle ilgili bilgimizi planlamamızı aydınlatmak için kullanılmakla birlikte, her biri için;
 - i. Kendimizi;
 - müşterinin finansal tabloları,
 - düzenlilik çerçevesi,
 - müşterinin faaliyetlerini yönlendiren genel yasal çerçeve hakkında bilgilendiririz;
 - ii. Müşteriye ve onun finansal tablolarına olan Parlamento ve kamuoyu ilgisini belirleriz;
 - iii. Müşterinin muhasebe süreçleri ve bilgisayardan yararlanma derecesi hakkında bilgi ediniz;
 - iv. Genel kontrol ortamını ve özellikle düzensizliği yasaya aykırılığı ve yolsuzluğu önlemeye yönelik kontrolleri değerlendiririz;

- v. Ön analitik prosedürleri uygularız;
 - vi. İşletmenin sürekliliğinin bir ilk değerlendirmesini yaparız;
 - vii. Finansal tabloları hesap alanları itibarıyla analiz ederiz.
6. Denetim ekibinin bütün elemanları denetimi verimli ve etkili bir şekilde planlamak ve uygulamak amacıyla müşteriyi ve onun uğraşı alanını kavramalıdır.

Müşteri faaliyetleri ve organizasyonu

FDP 6.3.

- i. Müşterinin amaçlarını ve bu amaçların gerçekleştirilme araçlarını kavramalı**
- ii. Kilit konumdaki personeli ve onların sorumluluklarını belirlemeli,**
- iii. Kendimizi müşterinin organizasyonel ve coğrafi yapısı hakkında bilgilendirmeliyiz.**

7. Kuruluş ister ticari olsun ister olmasın, finansal tablolar bir kuruluşun durumu ve onun performansı hakkındaki raporlardır. Finansal tabloları kavramak, yorumlamak ve denetlemek için kuruluşu anlamamız gerekir. Bu, normal olarak, aşağıdaki türden konuların değerlendirilmesini kapsar:

- müşteri hangi hizmetleri üretmektedir?
- bu hizmetlerin yasal temeli nedir?
- bu hizmetler nasıl finanse edilmektedir?
- diğer devlet (government) organizasyonları ile kuruluşun ilişkisi nedir?
- kuruluş istikrarlı mıdır yoksa önemli değişiklikler mi planlanmaktadır?
- kuruluşun müşterileri kimlerdir?
- kuruluş, alıcılarına hizmetlerini nasıl sunmaktadır?
- kuruluşun performansı nasıl değerlendirilmektedir?

8. Risk değerlendirmemizi aydınlatması ve kimlerle ilişki kuracağımızı ve çalışmamızı nerelerde yürüteceğimizi belirlemede bize yardımcı olması için müşterinin nasıl organize olduğunu anlamamız gerekir. Değerlendirmemiz gereken konular arasında şunlar bulunmaktadır:

- Üst Düzey Muhasebe Görevlisi (Accounting Officer) Baş Finans Görevlisi (Principal Finance Officer) ya da Finans Direktörü kimlerdir?
- Organizasyon içinde temel ilişkiler kuracağımız olası kişiler kimlerdir?
- Müşteri yönetim ekibinin kilit konumdaki üyeleri kimlerdir ve bu kişilerin sorumlulukları nelerdir?
- Bir Denetim Komitesi var mıdır ve bu Komitenin yetkisi nedir?
- Müşterinin organizasyonel yapısı nasıldır? Merkezleştirilmiş mi yoksa ademimerkezleştirilmiş bir yapı mı söz konusudur?
- Ana coğrafi mahaller hangileridir ve organizasyon bu mahaller arasında nasıl dağılmaktadır?

Finansal raporlama gerekleri

FDP 6.4. Müşterinin finansal tabloları ve gereken denetim görüşünün biçimi hakkında yeterli şekilde bilgi sahibi olmalıyız.

10. Finansal tablolar denetimimizin odak merkezidir ve biz her denetimin başlangıcında kendimizi bu tablolar hakkında bilgilendiririz. Müşterilerimizin çoğu finansal tabloları şu üç esastan birine göre üretir:

- tahsilatlar ve ödemeler,
- kısmî tahakkuklar,
- tam tahakkuklar,

11. Değerlendirmemiz gereken meseleler, finansal tablolarla ilgili muhasebe esasına bağlı olarak değişiklik göstermekle birlikte şu hususları kapsayabilir:

- benzer kuruluşlara atıfta bulunmak suretiyle, kabul edilen muhasebe politikalarının uygunluğu, finansal raporlama standartları ve Hazine tebliğleri,

- yeni muhasebe tebliğlerinin etkisi,
 - müşterinin önemli değer yargısını ya da tahminini gerektiren bakiyeler.
12. Finansal tabloların biçimi, genellikle, Hazine tarafından belirlenecek bir konu olmakla birlikte, raporlamanın genel olarak açıklığını ve anlaşılabilirliğini değerlendirmeliyiz. Yapılabilecek değişikliklerin bunu artıracacağını hissettiğimiz hallerde konuları müşteriye götürmeliyiz.
13. Denetim görüşü, işlemlerin, bu işlemleri düzenleyen yetki ve izinlere uygunluğunu kapsar ve biz de müşterinin finansal faaliyetlerini düzenleyen bütün önemli yetki ve izinler konusunda tatmin edici şekilde bilgi sahibi olmamızı sağlamalıyız.

Bilgilenmenin kapsamına;

- birincil ve ikincil mevzuat,
 - düzenleyici mevzuata göre bu şekilde yetkiyle donatılmış kişi ya da organ tarafından çıkarılan kurallar ve düzenlemeler
- girmektedir.
14. Yukarıdaki ikinci şık, örneğin, belli bir bağış tahsisatına ekli koşulları ya da Bakanlık Dışı Kamu Organının faaliyetlerini düzenleyen finansal memorandumun unsurlarını kapsar. Mevzuatın yorumunda zorluklar söz konusu olduğunda müşteriye danışmalıyız. Zorluklar bu şekilde çözümlenemezse bunları bağımsız yasal mütalaa almak için Politika Birimine havale etmeliyiz.
15. Düzenlilik hakkındaki görüşümüz, Parlamentonun ve Hazinesinin yetki ve izinlerine uygunluğu (riyeti) da kapsamına alır. Bu yetki ve izinler ilgili müşteriye özgü olmayabilir (Örneğin, virmanı ve yeni ve ihtilafli harcamayı kapsayan konular). Bunlara karşı dikkatli olmalıyız ve bunların denetim açısından uygun düşüp düşmeyebileceğini değerlendirmeliyiz.

Genel yasal çerçeve

FDP 6.6. Müşteriye ve onun uğraşı alanına ilişkin yasal ve düzenleyici çerçeve ve özellikle aşağıdaki durumlarla ilgili yasalar ve yönetmelikler hakkında bilgi edinmeliyiz:

- riayetın (compliance) faaliyet için bir ön şart olması; veya
- riayetsizliğin (non-compliance) mantıken, önemli mali kayıplara yol açacak veyahut müşterinin devamlı bir varlık olarak kapasitesini sürdürmesi konusunda soru işaretleri yaratacak cezalarla veya zararlarla sonuçlanmasının beklenmesi.

16. Kendimizi, yeri geldikçe, içinde müşterinin faaliyet gösterdiği yasal çerçeveyi oluşturan yasalar ve yönetmelikler konusunda bilgilendiririz. Burada, biz, işlemlerle ilgili yetki ve izinle değil, kuruluşun kamu sektöründe olup olmadığına bakmaksızın uygulanan yasal çerçeve ile ilgilenmekteyiz.

Örneğin;

- Birleşik Krallık Atom Enerji Kurumu bakımından radyoaktif materyal kullanımına uygulandığından çevre mevzuatı ile sağlık ve güvenlik mevzuatı ve özellikle nükleer güç endüstrisine uygulanan diğer düzenlemeleri dikkate alır,
- herhangi bir yedieminlik fonu açısından Yediemin Yatırım Kanunu; diğer yedieminlik kanunları ve belli yatırım türlerinin alımı veya satımı ile ilgili kanunları değerlendiririz.

17. Yasalara ve yönetmeliklere riayetsizliğin (non-compliance) cezalar ve dava ile uğraşma gibi mali sonuçları olabileceğinden müşterinin içinde faaliyet gösterdiği yasal çerçevenin bu şekilde kavranması önemlidir. Kavramamızı yöneticilere sorular sorarak ve müşterinin uğraşı alanı ve düzenleyici ortamı hakkındaki mevcut bilgimizden yararlanarak gerçekleştirebiliriz.

Parlamento ve kamuoyu ilgisi

FDP 6.7. Parlamantonun ve kamuoyunun müşterinin faaliyetlerine ve finansal tablolarına olan ilgisinin derecesini belirlemeliyiz.

18. Çalışmamızın çoğu alanlarında Parlamento ve O'nun aracılığıyla kamuoyu adına denetim yapmaktayız. Bazı müşterilerimiz yüksek bir profile sahip oldukları halde, diğerleri neredeyse hiç tanınmaz. Gösterilen ilgiye bakmaksızın aynı standarda göre denetim yapıyor olsak da çalışmamızın planlanmasında bu ilgiden haberdar olmalıyız.

Yüksek düzeyde bir Parlamento ilgisi müşteri üzerinde baskı yaratabilir ve denetim riskini artırabilir. Yüksek düzeydeki ilgi, ayrıca, denetim profilini büyütür, Komptrolör ve Genel Denetçiye olan potansiyel riski artırır. Bu tür bir ilgiye işaret edebilen faktörler şunlardır:

- medyada yer alan önemli yorumlar,
- parlamenterlerin anlamlı sayıdaki soruları,
- müşteri ve onun faaliyetleri hakkında Parlamento'da yapılan müzakereler.

19. Denetimin icrası sırasında ilgi düzeyinin, örneğin statüde yakında yapılacak değişiklik veya faaliyetlerin gözden geçirilmesi nedeniyle, artma olasılığının bulunup bulunmadığını da değerlendirmeliyiz.

Muhasebe sisteminin kavranması

FDP 6.8. Muhasebe sistemini ve genellikle üst düzey yönetim bilgi sistemlerini, genel hesap defterini ve onun ana yardımcı sistemlerini kavramalıyız.

20. Finansal tabloların hazırlanmasıyla ilgili sistemi, genel hesap defterinin ana yardımcı sistemlerini ve bunların finansal tablolardaki her bir bakiye ile nasıl ilişkili olduğunu anlamalıyız. Ana yardımcı sistemler şunları kapsayabilir:

- satın alma talimatı, teslim alma ve işleme tabi tutma,
- ödemelerin işleminden geçirilmesi,

- satış faturalarının kesilmesi,
 - tahsil edileceklerin ve tahsilatların işleme tabi tutulması,
 - harcama muhasebesi,
 - envanter ve maliyet muhasebesi,
 - sabit kıymet ve amortisman muhasebesi,
 - ücretlerin ve kadroların işlenmesi,
 - yevmiye işleme sistemleri.
21. Finansal sistemlerin finansal olmayan sistemlerden gelen verileri nasıl kullandığını ve yönetsel kontrollerin nasıl işlediğini anlamalıyız. Bu nedenle, uğraşı alanı bakımından temel nitelikteki finansal olmayan sistemlerin incelenmesi uygun olabilir. İncelememiz kavrayışımızı aydınlatmaya yetecek minimum düzeyde olmalıdır.
22. Önemli işlem sınıflarını belirlemede, kaydetmede, işleme tabi tutmada, özetlemede ve raporlamada ve varlıklarla ilgili hesapverme sorumluluğunun sürdürülmesinde kullanılan kayıtlar ve prosedürler hakkında bilgi edinmeliyiz. Sistematik biçimde işleme tabi tutulan önemli işlem sınıfları ile bu nitelikte olmayanları ayırt etmeliyiz.

Bilgisayar kullanım derecesi hakkında bilgi edinilmesi

FDP 6.9. Müşterinin bilgi teknolojisi sistemlerini kullanımını gözden geçirmeli, bilgisayar kullanım derecesini sınıflandırmalı ve bilgisayara dayalı finansal sistemlerin karmaşıklığını değerlendirmeliyiz.

23. Bilgisayara dayalı sistemler, çoğu kez, büyüklükleri ne olursa olsun bütün müşteriler tarafından kullanan finansal kontrolün ve raporlama sistemlerinin ayrılmaz bir parçasını oluşturmaktadır. Müşterinin finansal sistemlerinin ne ölçüde bilgisayarlaştırıldığını ve bilgisayar sistemlerinin ne derecede karmaşık olduğunu belirlemek için üst düzeyde bir inceleme yaparız. Müşterinin bilgi teknolojisi (BT) sistemleri ile ilgili olarak yürütülecek üst düzey incelemenin yönlendirici ilkeleri T9 seri numaralı “BT Ortamında Denetim” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

24. Bilgisayara dayalı mali sistemlerden yararlanmanın çok küçük boyutta olduğu hallerde, daha detaylı bir BT incelemesi yapma ihtiyacı duymayabiliriz. Ancak, finansal BT sistemlerinin kullanımı anlamlı boyuttaysa ve bu sistemler muamelelerin işleme tabi tutulmasında veya finansal tabloların hazırlanmasında önemliyse, daha detaylı bir inceleme yürütmeliyiz. Bu incelemenin yürütülmesine ilişkin yönlendirici ilkeler T9 seri numaralı “BT Ortamında Denetim” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.
25. BT sistemlerinin daha detaylı bir incelemesinin gerekli olduğu ahvalde, ve özellikle sistemlerin geliştirilmekte olduğu, BT kullanımının yaygın bulunduğu hallerde veyahut müşterinin bilgisayar sistemlerinin çok önemli ya da teknolojik bakımdan karmaşık olarak değerlendirildiği durumlarda BT denetim uzmanından yardım almayı düşünmeliyiz.

Kontrol ortamının anlaşılması

FDP 6.10. Kontrol ortamını, yani müşteri bünyesindeki iç kontrolün önemi konusunda yönetimin (idarenin) genel tavrını, bilinçliliğini ve eylemlerini kavramalıyız.

26. Kontrol ortamı, altında müşterinin muhasebe sisteminin ve iç kontrollerinin tasarlandığı, uygulamaya konduğu ve işlediği koşulları kapsamına alır. Kavrayışımıza dayalı olarak, kontrol ortamının genelde, güvenilir muhasebe sistemlerine ve etkili iç kontrollara vesile olup olmadığı sonucuna varmaya çalışır ve spesifik unsurların uygulama sistemlerinin ve kontrollerin etkililiğini artırdığını mı yoksa azalttığını mı belirleriz. Kontrol ortamı hakkındaki kavrayışımıza dayanarak eğer muhasebe sistemlerinin etkililiği hakkında ciddi kuşularımız varsa, bu durumu, gecikmeksizin, müşteriye ve uygun olduğu hallerde Denetim Komitesine rapor etmeliyiz. Bunun yanı sıra, kamu fonlarına yönelik ciddi bir riskin söz konusu olup olmadığını ve dolayısıyla risk denetim çalışması yapmamızın gerekip gerekmediğini değerlendirmeliyiz.
27. Kontrol ortamı hakkında bir kavrayışa sahip olmamız için:
- yönetimin özelliklerini, felsefesini, faaliyet üslubunu ve eksiksiz bir finansal raporlamaya olan taahhüdünü,
 - faaliyet ortamını ve kültürü,

- yönetimin güvenilir muhasebe sistemlerinin tasarlanmasına ve devam ettirilmesine olan taahhüdünü,
- idarenin kuruluşu,
 - müşterinin organizasyon yapısı,
 - yetki ve sorumluluk tahsis metotları,
 - gözetim ve izleme,
 - üst yönetim kontrol metotları

aracılığı ile kontrol etme kabiliyetini değerlendirmemiz gerekir.

Düzensizliğe, yasaya aykırılığa ve yolsuzluğa karşı oluşturulan kontroller

FDP 6.11. Müşteri tarafından:

- düzenliliğin sağlanması,
- içinde müşterinin faaliyetini icra ettiği yasal ve düzenleyici çerçeveye uygunluğun temin edilmesi,
- sahteciliğin idare (management), çalışanlar ya da üçüncü kişiler tarafından önlenmesi ve ortaya çıkarılması

için konulan kontrol prosedürlerini kavramalıyız.

28. Üst Düzey Muhasebe Görevlilerinin (Accounting Officers) ya da onların eşitlerinin rol ve sorumlulukları “Devlet Muhasebesi”nde düzenlenmiştir. Bu rol ve sorumluluklar kapsamında;

- ancak Parlamento tarafından verilen yetki ölçüsünde ve amaca uygun mali prosedürlere uyulmasının,
- kamu fonlarının uygun bir tarzda ve tatmin edici şekilde yönetilmesinin ve korunmasının,
- varlıkların yukarıdaki şekilde kontrol edilmesinin ve korunmasının,
- fonların belirlenen hedefler için kullanılmasının

sağlanması yer almaktadır.

İdarenin, daha yaygın biçimde, yolsuzluğu önlemeye yönelik etkin kontrolleri oluşturmak ve sürdürmek ve yolsuzluk vuku bulduğunda bunun anında ortaya çıkarılmasını sağlamak sorumluluğu bulunmaktadır.

29. Bu sorumluluklarını yerine getirmek amacıyla Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin etkili kontrol prosedürleri uygulaması gerekir. Düzenliliği, yasallığı sağlamak, yolsuzluğu önlemek ve ortaya çıkarmak amacıyla konulmuş özel prosedürleri dokümanete ederiz. Bu prosedürlerin etkili olup olmadıklarını değerlendirir, eğer etkili değilse, denetim planımıza yansımaları göz önünde bulundururuz. Etkili kontrol prosedürlerinin eksikliği genellikle önemli yanlış beyan ya da düzensizlik riskindeki artışa işaret eder.

Ön analitik prosedürler

FDP 6.12. Müşteriyi ve onun uğraşı alanını kavramamıza yardımcı olmak ve potansiyel risk alanlarını belirlemek üzere ön analitik prosedürler uygulamalıyız.

30. Ön analitik prosedürler uygulamanın temel amacı, kayıtlı değerlerin beklediğimiz değerlerden farklı olabildiği finansal tabloların sınıflarını belirlemek ve bu suretle denetim kaynaklarını bu alanlara yönlendirme imkanına sahip olmaktır. Bu nedenle analitik prosedürler kuruluş seviyesinde spesifik risk faktörlerini belirleyebilir.
31. Denetimin planlanması genellikle yıllık finansal tablolardan önce yapılır. Bundan dolayı, genellikle, prosedürlerin dayanağının geçici finansal tablolar, tahminler ya da bütçeler, yönetim hesapları veyahut önceki dönemin finansal tablolarının olması gerekir.
32. Bilgisayar sorgulaması, çoğu kez, denetim alan çalışmasında olduğu kadar bu aşamada da yararlı bir araçtır. Sorgulamalar aylık ya da üç aylık veriler üzerinde yapılabildiği gibi tam bir yıllık veriler üzerinde de yapılabilir. Teknikten yararlanılması müşteri yönetiminin bilgisayar verilerinin kopyalarını uygun formatta sağlamasına ve bu tür prosedürlerin bütün yıl boyunca periyodik olarak uygulanmasının maliyet-etkin olmasına bağlıdır. Bu tekniklerle ilgili yönlendirici bilgiler T8 seri numaralı “Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

33. Planlama aşamasında, genel olarak, ilgili manuel (elle yapılan) analitik prosedürlerin, daha sofistike tekniklerden ziyade basit karşılaştırmalardan ve rasyo hesaplamalarından oluşması beklenir. Örneğin, en son döneme ya da bütçeye ilişkin bilgilerin önceki yıl hesapları ve bütçeleri ile veyahut benzer organizasyonlarla karşılaştırılması. Finansal olmayan verilerin ve bu verilerin finansal tablolardaki rakamlarla ilişkilerinin değiştirilmesi imkânı söz konusu olabilir. Beklenmeyen değişiklikler planlama aşamasında belirleyen diğer bilgiler ışığında araştırılmalı ve değerlendirilmelidir. Analitik prosedürlerin uygulanmasına ilişkin ek yönlendirici bilgiler T5 seri numaralı “Analitik Prosedürler” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

“İşletmenin sürekliliği” ile ilgili ön değerlendirme

FDP 6.13. İşletmenin sürekliliği ilkesinin bir finansal raporlama gereği olduğu hallerde, müşterinin finansal tablolarının hazırlanmasında bu ilkenin kullanılmasının uygun olup olmadığının bir ön değerlendirmesini yapmalıyız.

34. Finansal tablolarını tahakkuk ya da kısmi tahakkuk esasına göre hazırlayan müşterilerimizin çoğundan bu tabloları işletmenin sürekliliği ilkesine dayalı olarak hazırlamaları istenmektedir. İşletmenin sürekliliği ilkesinin anlamı ve bu ilkenin denetimimiz üzerindeki etkisi T14 seri numaralı “İşletmenin Sürekliliği” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde açıklanmaktadır.
35. Planlama aşamasında müşteride işletme sürekliliğinin bulunup bulunmadığının bir ön değerlendirmesini yapar ve sonuçları kuruluş seviyesindeki risk değerlendirmemize katarız. (46 nolu paragrafa bakınız) Müşterilerimizin çoğu açısından bu ön değerlendirme, büyük ölçüde, müşterinin geleceği hakkındaki hükümet tarafından yapılan açıklamaların gözden geçirilmesine ve idare (management) ile olan görüşmelere dayanır.

Hesap alanları

FDP 6.14. Finansal tabloları, benzer temel karakteristiklere ve işlem akışlarına sahip varlık, borç, gelir ve harcama sınıflarını gösteren hesap alanları itibariyle analiz etmeliyiz.

36. Amacımız finansal tablolar hakkında genel bir görüş vermek olmakla birlikte, etkin bir denetimi kolaylaştırmak amacıyla tabloları hesap alanları itibarıyla analiz ederiz. Bu, bize, denetimimizi, benzer karakteristikler taşıyan, benzer tarzda işlem gören ve aynı tür kontrollara tabi olan işlem akışları ve bakiyeleri etrafında planlama imkanını verir. Hesap alanlarının tanımlanması Görev Direktörünün takdirini gerektiren bir mesele olmakla birlikte, aşağıdaki hususlar dikkate alınır:

- önemli işlem türleri,
- muhasebe ve finansal raporlama süresi,
- muhtelif işlem türlerindeki riskin ve hataya olan doğal eğilimin bir değerlendirmesi,
- müşteri tarafından uygulamaya konan kontrol sistemleri.

Amacımız, her zaman için, gereğinden az sayıda hesap alanları (bu durumda muhtelif işlem akışlarının muhtelif karakteristiklerinin hakkını vermede buna göre yaklaşımımızı ayarlama zaafa düşeriz) ile gereğinden çok sayıda hesap alanları (bu durumda denetimimiz verimsiz olur) arasında uygun bir denge bulmaktır.

37. Her hesap alanı ile ilgili kavrayışımız risk değerlendirmemizi ve detaylı denetim planlamamızı aydınlatacak yeterlikte olmalıdır. Bu, asgari olarak:

- alanın içerdiği kilit öğeler ve işlem türleri,
- temel muhasebe süreçleri ve kontroller,
- alanın hassaslığı,

hakkında net bir bilgiye sahip olunmasını gerektirmektedir.

Önemlilik

FDP 6.15. Planlama aşamasındaki önemliliği belirlemeli ve hesaplamasının dayandığı gerekçeleri ve esasları dokümante etmeliyiz.

38. Finansal denetimin amaçları başlıklı İkinci Bölümde önemlilik ile neyi kastettiğimiz açıklanmakta ve değer, nitelik ve bağlam itibariyle önemlilikten söz edilmektedir. Önemlilik hem denetim çalışmamızı planlama ve dizayn etme tarzımızı hem de çalışmamızın sonuçlarını nasıl değerlendirdiğimizi ve raporladığımızı etkiler. Bu kısımda sadece planlama aşamasındaki önemlilik ele alınmaktadır. Önemliliğin risk değerlendirmesi üzerindeki etkisi bu Bölümün bir sonraki kısmında incelenmekte, raporlama üzerindeki etkisi ise Dokuzuncu Bölümde gözden geçirilmektedir.
39. Planlama aşamasında, esas olarak, değer itibariyle önemlilik ilgi alanımıza girmektedir. Sayıştay önemliliğin tespiti ile ilgili olarak yönlendirici ilkeler hazırlanmış olup, bunlar T2 seri numaralı “Önemlilik” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Bu yönlendirici ilkelerin uygulanması amacıyla Görev Direktörü ve Görev Yöneticisi uygun bir önemlilik tabanı belirler. Nakit esasına dayalı olarak hazırlanan finansal tablolar açısından taban genellikle, gayrî safî harcama ya da gayrî safî gelirdir. Tahakkuk esasına dayalı olarak hazırlanan finansal tablolar açısından önemlilik tabanı aşağıdakilerden biridir:
- gayri safi harcama,
 - gayri safi gelir,
 - ciro,
 - toplam varlıklar,
 - net varlıklar.
40. T2 numaralı Alan Elkitabı Modülünde seçilen önemlilik tabanına uygulanması için verilen uygun oranlar sadece yönlendirme amacıyla verilmiş olup, üst sınırları göstermektedir. Parlamento ilgi derecesini dikkate alarak her bir finansal tablo seti ile ilgili uygun önemlilik hakkında bir görüşe ulaşmak Görev Direktörüne ve Görev Yöneticisine düşmektedir.

Risk değerlendirme

FDP 6.16. Müşteri ve onun uğraşı alanı ile ilgili kavrayışımızdan, hem kuruluş düzeyindeki faktörleri hem de spesifik hesap alanlarına ve denetim araçlarına yönelik faktörleri dikkate alarak, spesifik risk faktörlerini belirlemek için yararlanmalıyız.

41. Denetim yaklaşımımız, çalışmamızın ortaya çıkarmayacağı önemli hata ya da düzensizlik riskini kabul edilebilir bir seviyeye indirmek üzere dizayn edilir. Denetim testlerimizin niteliğine, kapsamına ve yönüne ilişkin kararlarımız, önemli hata ya da düzensizlik oluşması riski (bünyesel risk) ve müşterinin kontrollerinin bu tür hataları ya da düzensizlikleri vaktinde ortaya çıkarmaması riski (kontrol riski) ile ilgili değerlendirmemize dayanır.
42. Risk derecesi, hiç kuşkusuz, denetimle ilgili değer yargısı meselesidir. Ancak Modelimizde iki düzeyde bünyesel risk kabul etmekteyiz:
- **normal risk.** İşlemlerin işin normal akışı içinde sistematik biçimde işleme tabi tutulduğu, yönetim ve kontrol ortamının yeterli olduğu ve işlemlerin niteliğinin bizatihi hata risk artışına yol açmadığı hallerde belli bünyesel güvence elde eder ve dolayısıyla testimizi azaltırız;
 - **yüksek risk.** Yukarıdaki karakteristiklerin söz konusu olmadığı hesap alanları ve amaçlar açısından ihtiyaç duyduğumuz bütün güvenciyi maddi doğruluk ve kontrol testlerimizden elde ederiz.
43. Denetim yaklaşımımızın ana özelliklerinden birisi odak ayarı yapmaktır. Her müşteriye tamamiyle aynı prosedürleri ve testleri uygulamaya teşebbüs etmeyiz. Bütün müşterilerin birbirlerinden ayrı olduklarının ve denetimimizi buna göre ayarlamamız gerektiğinin farkında oluruz. Aynı şekilde, tek tek müşteriler açısından, zorunlu olarak aynı yaklaşımı ya da testi bütün denetim alanlarında ve amaçlarında aynı derinlikte uygulamayız. Organizasyondaki riskin genel görünümünü elde etmediğimiz için risk değerlendirmemiz bunu gösterir. Spesifik risk faktörlerini belirler ve;
- risklerin özelliklerini ve riski niye yüksek değerlendirdiğimizi,
 - etkilenen hesap alanlarını ve denetim amaçlarını,
 - idarenin riski hafifletmek için uygulamaya koyduğu kontrolleri
- dokümante ederiz.
44. Risk değerlendirmesini denetimin planlanması sırasında yapıyor olmamıza rağmen, bu değerlendirmeyi denetim süresince gözden geçirmeye devam ederiz. Yıl içinde müşterinin faaliyetlerinde ve yönetiminde olan değişiklikler bizi riski yeniden değerlendirmeye yönlendirebilir. Ayrıca, denetim

prosedürlerimiz başlangıçtaki risk değerlendirmemizle uyuşmayan bir hata düzeyini saptayabilir ya da gerektiği takdirde, planlama varsayımlarımızı tekrar kontrol eder ve denetim prosedürlerimizin niteliğinde veya kapsamında değişiklik ihtiyacını değerlendiririz.

Risk kimlik saptaması

45. Risk kimlik saptama süreci planlama dönemi boyunca vuku bulan sürekli bir süreç olmalıdır. Kolaylık yönünden aşağıdaki ayrımı yaparız:

- kuruluş düzeyindeki riskler; müşteriye yukarıdan aşağıya inceleme suretiyle belirlediğimiz ve muhtelif hesap alanlarını etkileyebilen riskler.
- hesap alanı riskleri; her bir hesap alanını daha detaylı incelemek suretiyle belirlediğimiz ve bağlantılı işlem akışlarının özel karakteristiklerinin sonucu olarak meydana gelebilen riskler.

Kuruluş düzeyinde risk

46. Müşteriyi kavramayla ilgili ön çalışmamız, normal olarak, kuruluş seviyesindeki risklerin kimliğini saptayacak yeterlilikte olmalıdır. Risk faktörlerinin eksiksiz bir listesini üretmek mümkün değilse de, pek çok kuruluş açısından normal olarak aşağıdaki hususları dikkate alırız;

- genel kontrol ortamı, özellikle yönetimin (idarenin) iç finansal kontrole ve hatasız finansal raporlamaya olan taahhüdü;
- müşteri üzerinde dış baskılar. Müşterinin hükümet, sponsorlar ya da hizmetin alıcıları tarafından belli sonuçların elde edilmesi yönünde ağır baskı altında tutulduğu ahvalde, risk, genellikle, müşteriye olan ilginin az olduğu durumlardakinden daha yüksektir;
- personelin deneyimi ve uzmanlığı. Personelin deneyimli olduğu, gerektiği gibi eğitildiği ve yeterli şekilde gözetime tabi tutulduğu hallerde risk genellikle daha düşüktür. Personel devrinin yüksek ve eğitime adanmışlığın eksik ve gözetimin yetersiz olması riski artırır;
- muhasebe sistemlerinin güvenilirliği. Denenmiş ve teste tabi tutulmuş sistemler tarafından incelemeye tabi tutulan işlemler genellikle düşük risk taşırlar. Yeni sistemler, önemli ölçüde elle kullanıma ihtiyaç gösteren sistemler veyahut bir şekilde eklenmiş ya da genişletilmiş sistemler daha riskli olmaya eğilimlidir;

- Organizasyonun istikrarı. Aynı fonksiyonu, aynı şekilde yıllar boyu yerine getiren istikrarlı organizasyonlar düşük risk taşımaya eğilimlidir. Fonksiyonların eklenmesi ya da dışta bırakılması suretiyle gerçekleşen önemli değişiklikler ve organizasyonel ya da coğrafi sınırlamalar riski artırma istidadındadırlar.

47. Kuruluş düzeyinde saptanmış riskleri her zaman için spesifik hesap alanları ve denetim amaçları ile ilişkilendirebilmeliyiz. Örneğin, eğer idare belli performans hedeflerini gerçekleştirme baskısı altında ise, spesifik risk faktörleri hedef yönünden önemli olan ve manipülasyona elverişli olabilen bu hesap alanlarında bulunabilir.

Hesap alanı riskleri

48. Yukarıdan aşağıya incelememiz, bize, denetim prosedürlerimizin ele alması gereken spesifik risk faktörleri ile ilgili ilk işareti vermekle birlikte, bu incelemenin kendi başına bu risk faktörlerinin hepsini belirlemesi olası değildir. Ayrıca, normalden daha yüksek bir riski çağrıştıran karakteristیکlerin eksiksiz bir listesini vermek mümkün değildir. Ancak bu karakteristıklere aşağıdaki kategorilerden birinde rastlanabilir:

- kompleks düzenlemeler tarafından yönetilen işlemler. Düzenlemeler ne kadar kompleks ise, hata riski o kadar büyüktür. Bu hata riski ya düzenlemenin yanlış anlaşılması ya da yanlış yorumlanması suretiyle veyahut basit uygulama hatası yoluyla oluşur. Ancak, diğer bütün alanlarda olduğu gibi, önemli hata riski ile ilgili olduğumuz akılda tutulmalıdır;
- Üçüncü kişiler aracılığıyla yerine getirilen hizmetler ve programlar. Müşterilerimizin çoğu hizmetin nihai alıcısından çok uzakta faaliyet göstermekte olup, araçlar vasıtasıyla çalışmak durumundadır. Bunun vuku bulduğu hallerde müşteriler bir dereceye kadar yönlendirmeyi ve günlük kontrolü yitirmektedirler;
- ödemelerin ve alımların mallar ve hizmetler karşılığı olmaktan çok iddialara ya da bildirimlere dayalı olarak yapılması. Malların veya hizmetlerin teslimününün kontrolü genellikle, örneğin talep sahibinin bir yardımın alınması için belirlenen kriterleri karşıladığının kontrolundan daha kolaydır;

- Faaliyetin normal akışı dışındaki işlemler. Bu tür işlemler aslında az sayıda olmakla birlikte, değer bakımından göreceli olarak büyük olabilir ve dolayısıyla çoğu kez önemli bir etkiye sahiptir. Bu işlemler genellikle istisna temelinde ve sıklıkla özelliklerini tanımayan personel tarafından işleme tabi tutulduklarından yanlış beyana eğilimlidirler;
- Tahminleri kaydeden işlemler. Her zaman tahminlerin muhasebeleştirilmesi ile ilişkili spesifik risk faktörleri söz konusudur. Bir tahmini destekleyen mevcut kanıtlar çok seyrek olarak nihai karakterdedir. Belirtilen değer yargıları öznel olup genellikle çelişkili görüşlere yol açma potansiyelini taşımaktadır;
- Dönem sonu ayarlamaları. Bunlar, genellikle, faaliyetin normal akışı dışındaki tahminlerin ve işlemlerin özelliklerini içermektedir. Bu ayarlamalar beraberlerinde tahminler ve işlemler ile bağlantılı riskleri taşımaktadır.

Hafifletici kontroller

FDP 6.17. Spesifik risk faktörlerini belirlediğimiz hallerde, bu risk faktörlerini etkili bir şekilde hafifleten kontrolleri belirlemeye çalışmalıyız.

49. Kuruluş ve hesap alanı düzeylerindeki çalışmamız, önemli yanlış beyan riskini artıran risk faktörlerini belirler ve bunları hesap alanlarıyla ve amaçlarla ilişkilendirir. Bu spesifik risk faktörlerinin her biri açısından idarenin (management) uygulamaya koyduğu hafifletici kontroller bulunup bulunmadığını değerlendiririz.
50. Hafifletici kontrollerin iyi yönetilen bütün kuruluşlarda bulunması beklenir. Bizim açımızdan bünyesel olan riskler de müşteri açısından muhtemelen faaliyet (işletme) riskleridir. Örneğin:
 - karmaşık düzenlemeler alanında idare (yönetim) düzenlemelerin masa başında çalışan bütün personel için kolaylıkla anlaşılabilir talimatlara dönüştürülmesini ve bu talimatların hukuk danışmanlarınca onaylanmasını temin edebilmelidir;

- üçüncü kişiler tarafından yerine getirilen hizmetler açısından idare (yönetim) dış veya iç denetçiler tarafından yapılan bağımsız denetime (verification) gerek duyabilir;
- hak iddialarına dayalı ödemeler açısından, idare (yönetim) hak sahiplerinin durumları hakkında diğer kaynaklardan kanıtlar elde edebilir veyahut soruşturma haklarını kullanabilir;
- olağan dışı işlemler yönünden, idare (yönetim) normal durumlardakinden daha yüksek bir düzeyde iç incelemeyi (internal checking) gerekli görebilir.

Kuşkusuz bunlar sadece örneklerdir. Daha detaylı yönlendirici ilkeler T3 seri numaralı “İç Kontrollar” başlıklı alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

51. Hafifletici kontrolleri değil, ama spesifik risk faktörlerini belirlediğimiz bu durumlarda, idareden makul olarak uygulamaya koymasını beklediğimiz kontrollerin bulunup bulunmadığına bakarız. Eğer bu kontroller bulunuyorsa, müşteriye hemen haberdar etmeli ve uygunsuzluk bu kontrollerin nasıl uygulanabileceği konusunda tavsiyelerde bulunmalıyız.

Plana son biçiminin verilmesi

FDP 6.18. Denetim riskinin kabul edilebilir bir seviyeye indiren maliyet-etkin bir denetim yaklaşımı tasarlamalıyız.

52. Seçilen bu denetim yaklaşımı:

- müşteriye ve onun uğraşı alanına ilişkin kavrayışımızı yansıtmalı;
- planlanan önemlilik hakkında değer yargımızı dikkate almalı; ve
- risk değerlendirmemiz esnasında belirlediğimiz spesifik risk faktörlerine cevap vermelidir.

53. Risk değerlendirmemiz ve denetim prosedürlerimiz %95 güvence sağlamalıdır. Maliyet-etkin denetim yaklaşımı bu güvenceyi gerçekleştiren ve aşağıdaki amaçların optimum birleşimi olan bir yaklaşımdır:

- i. Örneklemeye riskinin en aza indirilmesi- örneklemeye riski örneğe dayalı varlığımızın, bütün popülasyon aynı denetim prosedürüne tabi olsaydı ulaşılabilecek varyasyondan farklı olabilmesi riskidir;

- ii. Denetim maliyetinin en aza indirilmesi- bu, zaman programı ve potansiyel aksama gibi hususlarda müşterinin ihtiyaçları dikkate alınmakla birlikte, kadro birleşiminin ve toplam saatlerin en verimli şekilde gerçekleştirilmesi suretiyle sağlanır;
 - iii. Müşteriler muhasebe sistemleri ve kontrolleri hakkında yapıcı tavsiyelerde bulunma fırsatlarının en yüksek düzeye çıkarılması;
 - iv. Tasdik denetimimizin ele almak üzere spesifik olarak dizayn edilmediği, ama Komptrolör ve Genel Denetçi için ek bir rapor hazırlamamıza yol açabilen uygun davranış ve diğer amaçlar hakkındaki güvencenin en üst seviyeye çıkarılması.
54. Denetim güvence modelinin kavranması en maliyet-etkin yaklaşım hakkında karar vermeye yardımcı olur. Denetçiler, bu kısma devam etmeden önce, T1 seri numaralı “Denetim Güvence Modeli” başlıklı Alan Elkitabı Modülündeki açıklamalara göz atmalıdırlar. Ayrıca denetçiler en maliyet-etkin denetim yaklaşımı hakkında bilgilenmiş şekilde karar vereceklerse, kendilerinin benimsenebilecek muhtelif denetim prosedürlerini bilmeleri beklenir. Bu prosedürler hakkında “Alan Çalışması” başlıklı Yedinci Bölümde ve bu bölümle ilişkili alan elkitabı modüllerinde bilgi verilmektedir. Özetle, olası prosedürler şunlardır:

- kontrol testleri:
 - denetim ekibi tarafından;
 - iç denetim çalışmasından yararlanılarak;
- maddi doğruluk prosedürleri:
 - istatistiksel ya da istatistiksel olmayan örneklere dayalı doğrudan testler;
 - %100 test;
 - tahmini analitik prosedürler;
 - diğer denetçilerin çalışmalarından yararlanılması;
 - üçüncü kişi konumundaki uzmanların çalışmalarından yararlanılması.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (T8 seri numaralı Alan Elkitabı Modülüne bakınız) hem kontrol testleri hem de maddi doğruluk prosedürleri için kullanılabilir. Uygun tekniklerin elde mevcut olması kontrol testleri ile maddi doğruluk prosedürlerinin en maliyet-etkin birleşimi hakkındaki kararımıza ışık tutar.

Maddi doğruluk prosedürleri uygulanma düzeyleri

55. T1 seri numaralı alan Elkitabı Modülü, maddi doğruluk prosedürlerini, ihtiyaç duyduğumuz güvencenin miktarına bağlı olarak, üç düzeyden birinde uygulayacağımızı açıklamaktadır. Güvencenin azalan sırası içinde bu seviyeler şunlardır:

- odaklanmış,
- standart,
- minimum.

Genel olarak, ihtiyaç duyduğumuz güvence ne kadar düşük olursa, prosedürümüzün genişliği o kadar az olur. Benimsediğimiz prosedürlerin düzeyi spesifik risk faktörlerini belirleyip belirlemediğimize ve kontrollara güvenmeyi planlayıp planlamadığımızımıza bağlıdır. Aşağıdaki kısımlarda her bir durumdaki yaklaşımımız açıklanmaktadır.

Spesifik risk faktörlerine yönelik denetim yaklaşımının tasarımı

FDP 6.19. İçinde spesifik risk faktörleri belirlediğimiz her denetim amacı açısından;

- ya hafifletici kontrollara güvenmeli ve minimum düzey maddi doğruluk prosedürleri uygulamalı,
- ya da odaklanmış maddi doğruluk prosedürleri icra etmeliyiz.

56. Etkili hafifletici kontroller bulunduğunu belirlediğimiz hallerde, bu kontrollara güvenmeyi ve maddi doğruluk prosedürümüzün kapsamını daraltmayı planlayabiliriz. Hafifletici kontrolleri belirlemek ve test etmek odaklanmış maddi doğruluk prosedürleri uygulamaktan daha verimli olabilir. Ancak, çoğu kez, odaklanmış maddi doğruluk prosedürleri, kontrol testleri ile minimum maddi doğruluk prosedürlerinin karışımından daha verimlidir.

Bu; eğer belirlenmiş spesifik risk faktörlerinin etkilerini tam olarak saptıyorsak ve uygun özellikte odaklanmış prosedürler tasarlıyorsak, özellikle bir spesifik risk faktörü belirlerseniz, riski, sadece belli bir mahal itibarıyla ödenen paraları etkileyen olarak ayrı tutabiliriz. Bir mahal açısından odaklanmış maddi doğruluk prosedürleri uygulayabilirsek de, diğer mahallerde maddi doğruluk prosedürlerimizi standart düzeyle sınırlandırabiliriz.

Diğer alanlara yönelik denetim yaklaşımının tasarımı

FDP 6.20. İçinde spesifik risk faktörleri belirlemediğimiz denetim amaçları açısından;

- ya ilgili muhasebe sistemleri ve kontrollerin güvenilirliğini teyid etmeli ve minimum düzey maddi doğruluk prosedürleri uygulamalı,
- ya da standart düzey maddi doğruluk prosedürleri icra etmeliyiz.

Kontrollara güven

57. Kontrol ortamı hakkında bilgi edinirken, bizi, iç kontrollardan bazılarının ya da tamamının etkisiz olabileceği düşüncesine sevkeden anlamlı (significant) zayıflıkları belirlemiş olabiliriz. Eğer böyle ise, genellikle iç kontrollara güvenmeyi planlamaz, bunun yerine bütün güvencemizin maddi doğruluk prosedürlerinden elde edilmesi yönünde plan yaparız.

İdarenin beklentileri (Management concerns)

58. İdare bizden kontrollerle ilgili olarak yapıcı tavsiyelerde bulunmamızı beklediği için, çoğu kez kontroller üzerinde bir miktar çalışma yaparız. Eğer spesifik kontrolleri belirler ve test edersek, kavrayışımızı güçlendirir ve yönetim (idareye yazılan) mektubumuzdaki anlamlı tavsiyeler için fırsatlar yaratırız. Ancak, bazı durumlarda, idarenin beklentilerini sadece planlama aşamasında kontrol ortamının ve muhasebe sisteminin kavranması için yürüttüğümüz çalışmadan yararlanarak karşılayabiliriz. Dolayısıyla, bütünüyle güvencemizi maddi doğruluk prosedürlerimizden elde edebilir, yine de yapıcı tavsiyelerde bulunabiliriz.

Raporlamada son teslim tarihleri

59. Raporlamadaki son teslim tarihleri sıkışksa, veyahut asıl denetim ziyareti esnasında kurum kaynakları üzerinde sınırlamalar varsa, maddi doğruluk prosedürlerimizden bir kısmını, genellikle, aradaki bir tarihte uygularız. Gelir ya da harcama bakiyesini aradaki bir tarihte denetliyorsak, muhasebe döneminin artan kısmına yönelik iki yaklaşımdan yani:

- minimum düzey maddi doğruluk prosedürleri ile birlikte kontrollara güven stratejisi; veya
- standart düzey maddi doğruluk prosedürlerinden

birini nihaî denetim ziyareti esnasında benimseyebiliriz.

Mahallerin sayısı

60. Müşterinin faaliyet mahallerinin sayısı denetim planımızı etkiler. Müşteri ne kadar büyükse, kontrollara güvenmenin verimli bir yaklaşım olması o kadar olasıdır. Ayrıca, faaliyet mahallerinin sayısı fazla ise, belli bir yılda sadece bazı mahalleri ziyaret etmek ve ziyaretlerimizi dönüşümlü yapmak pratik olabilir. İç denetimin ya da diğer denetçilerin denetimimize katılımı da gerekli olabilir. Herhangi bir rotasyon planının gerekçesini daima denetim çalışma kağıtlarında dokümante ederiz.

İç denetçilerin rolü

61. İç denetçilerin çalışmaları kontrollara güvenip güvenmeyeceğimize ilişkin kararımızı etkileyebilir. Eğer iç denetçiler muhasebe sistemlerinin güvenilirliğine katkıda bulunan kontrol testleri yapıyorlarsa ve biz onların çalışmalarının bir bölümünü test edebiliyorsak, kendilerinde spesifik risk faktörleri belirlemiş olduğumuz denetim amaçları açısından kontrollara güvene dayalı bir strateji benimsemek genellikle daha verimli olur. İç denetçilerin çalışmalarından yararlanmanın bizim açımızdan uygun olup olmadığını ve eğer böyle ise, ne ölçüde bu yararlanmayı gerçekleştirebileceğimizi saptamak için yerel mesleki standartları değerlendirmeliyiz. İç denetim çalışmaları dikkate alınırken uygulanacak Sayıştay politikalarına ilişkin daha detaylı yönlendirici ilkeler Onbirinci Bölümde yer almaktadır.

Bilgisayar kullanımının sınıflandırılması

62. Eğer bilgisayar ortamını kompleks olarak sınıflandırmışsak, genellikle kontrollara güvenmeye dayalı bir strateji benimser ve kendileri için spesifik

risk faktörleri belirlememiş olduğumuz denetim amaçları açısından muhasebe sistemlerinin güvenilirliğini teyid ederiz. Bütünüyle bir maddi doğruluk stratejisi benimserseniz, o zaman, hâlâ, muhasebe sistemlerinin güvenilirliğini teyid etme ihtiyacını değerlendirmemiz gerekir. Bilgisayar ortamı kompleks olduğunda çoğu kez karşılaşıldığı gibi, maddi doğruluk prosedürlerini uygularken kullanacağımız kanıtlar bilgisayar tarafından işleme tabi tutuluyor veya üretiliyorsa, bu değerlendirmeyi yapmamız gerekir. Daha detaylı yönlendirici ilkeler T9 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

63. Kompleks bilgisayar ortamı bulunan müşteriler açısından, normal olarak, bilgisayar denetim uzmanlarını çalışmamıza katmalıyız. Bu uzmanların katılımı diğer müşteriler yönünden ve özellikle bir ya da iki kompleks alt sisteme sahip olanlar açısından istenmeye değer olabilir. Bilgisayar denetim uzmanlarının katılımları söz konusu ise, bu uzmanlar genellikle;

- muhasebe sürecini kavramada yararlandığımız bilgilerin elde edilmesinde ve değerlendirilmesinde,
- muhasebe sistemlerinin güvenilirliğine katkıda bulunan kontrollerin belirlenmesinde ve test edilmesinde

yardımcı olurlar.

Bilgisayar denetim uzmanları denetim planımızın oluşturulmasına da yardım ederler. Denetim planı ile ilgili sorumluluk Görev Direktörüne ve Görev Yöneticisine aittir. Kendileri bilgisayar denetim uzmanlarının çalışmalarının yeterli şekilde gözden geçirilmesini sağlamalıdır.

Denetim planlama notunun hazırlanması

FDP 6.21. Genel denetim planımızı, denetimin tahmini kapsamını ve icra tarzını tasvir eden bir notta özetlemeliyiz. Bu planlama notu denetimin kapsamının ve planlanan denetim yaklaşımının bir özetini içermelidir.

64. Denetim planlama notu ve destekleyici dokümanlar esas denetim alanlarının analizini yapmalı ve kilit nitelikteki planlama kararlarının özetini vermelidir. Not aşağıdaki hususları içermelidir:

- gerekiyorsa daha detaylı bilgilere atıflar yaparak, müşterinin faaliyetlerinin ve mali durumunun özet şekilde bir profilini;

- birincil ve ikincil mevzuat özetimize atıflarda bulunarak, denetim üzerindeki kanuni çerçevenin etkisini;
- meydana gelmiş olan veya meydana gelebilecek önemli olayların, hadiselerin ya da değişikliklerin detaylarını veyahut da bunların müşterinin faaliyetleri ya da çevresi ve denetim üzerindeki etkilerini;
- denetimin kapsamının, hangi yetkiye göre yürütüldüğünün, hesap türünü, gereken görüş biçiminin ve diğer raporlama gereklerinin bir tasvirini. Bu tasvir yüklenim yoluyla yapılmasına ihtiyaç duyulan ilave çalışmayı vurgulamalıdır;
- Finansal tabloların hazırlanmasında dikkate alınan muhasebe prensiplerini ve bunların kabul edilebilirliğini (örneğin, Devlet Muhasebesi veya muhasebe standartları);
- finansman kaynaklarını, mali hedefleri ve müşterinin mali durumunun özet şekilde bir değerlendirmesini;
- hesaplanmasının dayandığı gerekçeleri ve esasları belirleyen dokümanlara atıflar yaparak planlanan önemliliği;
- belirlenmiş spesifik risk faktörlerinin, karşılıklıma olasılığı bulunan önemli problemlerin ve finansal tablolardaki özel dikkati gerektirebilen diğer kalemlerin bir özetini. Bu özet:
 - etkilenen hesap alanlarına/denetim amaçlarına,
 - gerektiğinde daha detaylı bilgilere,
 - ilgili denetim programlarına,atıflar yapmalıdır.

- genel kontrol ortamının ve hafifletici kontrollerin ve bunlara güvenilip güvenilmeyeceğinin özet bir değerlendirmesini. Bu değerlendirme gerektiğinde daha detaylı bilgilere atıflar yapmalıdır;
- benimsenecek denetim yaklaşımının özet bir açıklamasını, yani (analitik prosedürler dahil olmak üzere) uygunluk ve maddi doğruluk prosedürlerinin derecesini;
- müşterinin başarılı bir kuruluş olarak (a going concern) devam etme kapasitesi hakkındaki görüşü;

- çok sayıda faaliyet mahalli ile ilgilenmeye yönelik önerilerimizi;
- iç denetim, diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından yürütülecek çalışmalardan yararlanmanın özelliklerine ve derecesine ilişkin detayları. Bu, temasta bulunulacak isimleri, zamanlamayı ve çalışma özelliklerini kapsamalıdır;
- Kilit konumdaki ekip üyeleri ile bütçeleştirilmiş toplam saatler ve maliyetler hakkında özet bilgiyi.

Planlama notumuz gelişmelerin denetim yönetimi tarafından düzenli şekilde izlenmesi için bir temel oluşturur, asistanların kendilerinden neler beklendiğini anlamalarına yardımcı olur ve personel girişlerini ve ayrılışlarını kolaylaştırır.

Detaylı denetim programlarının hazırlanması

FDP 6.22. Denetim yaklaşımımızı belirledikten ve denetim planlama notumuzu hazırladıktan sonra, detaylı denetim programları hazırlarız. Programlarımız, seçilen denetim yaklaşımının hayata geçirilmesi amacıyla denetim ekibi tarafından izlenecek prosedürleri açıklar.

65. Denetim programlarımız, seçilen denetim prosedürlerimizin icrası yönünde denetim ekip üyelerine talimat vermektedir. Denetim programlarının hazırlanmasına yardımcı olmak üzere T6 seri numaralı “Denetim Program Rehberi” başlıklı Alan Elkitabı Modülü, çoğu kez benzer hesap alanları için kullanılan ve belirli müşterilere göre yeni biçim verilebilen prosedürleri içermektedir. Ancak, T6 seri numaralı Alan Elkitabı Modülü denetim programının hazırlanmasında bir çeklist olarak kullanılmamalıdır. Normal olarak maliyet-etkin bir denetim yaklaşımını ancak her denetimi ilk prensiplerden başlayarak planlamak suretiyle dizayn edebiliriz.

Yedinci Bölüm

Alan Çalışması

Giriş

1. Bu bölümde Sayıştayın alan çalışmasına ilişkin politikaları ve yönlendirici ilkeleri verilmektedir. Bölümde, planımızı uygularken elde edilen kanıtların özellikleri açıklanmaktadır. Bölümde kontrol testlerini ve maddi doğruluk prosedürlerinin nasıl uygulandığını ve bu çalışmanın sonuçlarının nasıl değerlendirildiği, bu sonuçlara göre nasıl hareket edildiği ve bu sonuçların nasıl belgelendiği ana hatlarıyla açıklanmaktadır.
2. Bu bölümdeki politikalara ve yönlendirici ilkelere uygunluk, 400 numaralı “Denetim Kanıtları” başlıklı DSA’ya; 410 numaralı “Analitik Prosedürler” başlıklı DSA’ya; 420 numaralı “Muhasebe Tahminlerinin Denetimi” başlıklı DSA’ya ve 430 numaralı “Denetim Örnekleme” başlıklı DSA’ya uygunluğu temin etmektedir.

Kanıtların özellikleri

FDP 7.1. Üzerine denetim görüşümüzü bina edeceğimiz mantıksal sonuçlara ulaşabilmek için kafi miktarda, uygun denetim kanıtları elde etmeliyiz.

3. Denetim planımızda denetim görüşünü destekleyecek kanıtları nasıl elde etme niyetinde olduğumuzu gösteririz. Bu, normal olarak, kontrol ve maddi doğruluk prosedürlerinin bir birleşiminden oluşur. Elde ettiğimiz kanıtlar hem kafi miktarda hem de uygun olmalıdır. Kafi miktarda ve uygun olma hem kontrol testlerinden hem de maddi doğruluk prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtlarına uygulanan birbirine bağlı konseptlerdir. Kafi miktarda olma, elde edilen kanıtların niceliğinin ölçüsüdür. Uygun olma, kanıtların kalitesinin ya da güvenilirliğinin ve belirli denetim amacıyla ilgili bulunmasının ölçüsüdür. Denetim kanıtları, genellikle, kesin olmaktan çok ikna edicidir. Bu yüzden, çoğu kez, aynı denetim amacını desteklemek üzere çeşitli kaynaklardan, çeşitli karakterlerde kanıtlar araştırırız.

Kanıtların kâfi miktarda olması

4. Denetim planını hazırlarken neyin kafi miktarda kanıt oluşturacağını bir ilk değerlendirmesini yaparız. Bu, risk ve önemlilik değerlendirmemizden ve denetim güvence modelimizden türetilmiştir. Ancak, bunun alan çalışmasına başlamadan önceki bir dizi varsayıma dayandığını aklımızda tutmamız gerekir. Alan çalışmasını yürütürken eğer bu varsayımların geçerli olmadığını farkedersek, örneğin yeni riskler ortaya çıkarırsak, görüşü desteklemek için ihtiyaç duyduğumuz kanıtların miktarını yeniden değerlendirmemiz gerekir.

Kanıtların güvenilirliği

5. Kanıtların güvenilirliği onların kaynaklarından yani dışsal veya içsel oluşlarından, onların özelliklerinden yani görsel, dokümanter veya sözel oluşlarından etkilenir. Nelerin güvenilir kanıtları oluşturduğu denetçinin mesleki değer yargısına bağlı bir konudur. Ancak genel olarak;
 - dış kaynaklardan elde edilen kanıtlar (örneğin bir üçüncü kişiden alınan teyit) müşterinin kayıtlarından elde edilenlerden daha güvenilirdir;
 - ilgili muhasebe ve iç kontrol sistemleri etkili bir şekilde işlediğinde, müşterinin kayıtlarından elde edilen denetim kanıtları daha güvenilirdir;
 - denetçiler tarafından doğrudan elde edilen kanıtlar müşteriden veya müşteri vasıtasıyla elde edilenlerden daha güvenilirdir;
 - doküman ve yazılı sunum biçimindeki kanıtlar sözlü sunumlardan daha güvenilirdir; ve
 - orijinal dokümanlar, fotokopilerden, telexle gönderilen mesajlardan, fakslerden daha güvenilirdir.

Farklı kaynaklardan elde edilen veya farklı kaynaklardan oluşan kanıt kalemleri tutarlı olduğunda, denetim kanıtları daha inandırıcıdır. Tutarsızlıklar fark edilirse, o durumda bu tutarsızlıkları gidermek için hangi ilave prosedürlerin gerekli olduğunu belirlememiz gerekir.

Denetim kanıtlarının elde edilmesi

6. Denetim alan çalışmasını yürütürken, hem kontrol testlerimizi hem de maddi doğruluk prosedürlerimizi desteklemek üzere birtakım kaynaklardan ve birtakım yöntemlerle denetim kanıtları elde edebiliriz. Kanıtları elde edebilmemizin ana yöntemleri aşağıdaki şekilde sınıflandırılabilir:

- **inceleme:** (inspection) kayıtların, belgelerin ya da maddi varlıkların incelenmesi. Hem kontrol testlerimiz hem de maddi doğruluk testlerimiz açısından bu yöntem önemli ölçüde güven duyabiliriz;
- **gözlem:** bir işlemin meydana gelirken gözlenmesi. Bu yöntemin maddi doğruluk kanıtı sağlaması olası değilse de, denetim izi bırakmayan kontrol testlerinde yararlı olabilir. Ancak, denetimin varlığı işlemin yürütülme tarzını etkileyebileceği için gözlemin güvenilirliği sınırlıdır;
- **bilgi isteme ve teyit:** organizasyonun içindeki ya da dışındaki bilgili kişilerden bilgi elde edilmesi. Bu yöntemi hem kontrol testleri hem de maddi doğruluk testleri için kullanabiliriz. Teyit, muhasebe kayıtlarındaki bilgileri doğrulamak için bir bilgi sistemine verilen bir cevaptır;
- **hesaplama:** kaynak dokümanların ve muhasebe kayıtlarının aritmetik doğruluğunun kontrol edilmesi. Hesaplama, maddi doğruluk testimizin en önemli özelliğidir ve kayıtları biz ürettiğimiz için bu yöntem son derece güvenilirdir.
- **analitik prosedürler:** finansal veri kalemleri arasındaki veya hem mali hem de finansal olmayan veri kalemleri arasındaki ilişkinin analizi. İncelenen ilişkinin rasyonelliğini ve kullanılan veriler üzerinde işleyen kontroller bir kanıt kaynağı olarak analitik prosedürlerin güvenilirliği açısından hayati önem taşır.

Denetim testi

7. Denetim planı; tatmin edici sonuçlara bağlı olarak, Kontrolör ve Genel Denetçinin görüşünü destekleyecek kafi miktarda uygun kanıtlar sağlamak üzere, Görev Direktörünün uygun gördüğü kontrol testlerinin, maddi doğruluk analitik prosedürlerinin ve detay testlerinin bir birleşimini sergilemektedir. Plan gereken testleri gösteren detaylı denetim programları

ile desteklenir. Aşağıdaki paragraflar (8'den 25'e kadar) üç temel denetim testinden her birine yönelik yaklaşımımızı özet olarak vermektedir. Daha detaylı yönlendirici ilkeler T3 seri numaralı "İç Kontrollar" başlıklı; T4 seri numaralı "Örnekleme" başlıklı; T5 seri numaralı "Analitik Prosedürler"; başlıklı T6 seri numaralı "Denetim Program Rehberi" başlıklı ve T8 seri numaralı "Bilgisayar Destekli Denetim Teknikleri" başlıklı Alan Elkitabı Modüllerinde yer almaktadır.

Kontrol testleri

FDP 7.2. Kontrollara güvenmeden önce, bu kontrollerin dönem boyunca etkili ve istikrarlı bir şekilde işlemiş olduğunu teyit etmek üzere, testler yapmalıyız.

FDP 7.3. Eğer testlerimiz kontrollerin etkili olduğunu doğruluyorsa, minimum düzey maddi doğruluk prosedürleri uygulamalıyız. Kontrollerin etkili olmadığı sonucuna varırsak, onlara güvenmemeli ve denetim planımızı revize etmeliyiz.

8. T3 seri numaralı "İç Kontrollar" başlıklı Alan Elkitabı Modülünde kontrol testlerinin uygulanması ile ilgili detaylı yönlendirici ilkeler verilmektedir. Benimseyebileceğimiz iki kontrol test yaklaşımı bulunmaktadır. Bunlardan her birinin mantığı "Planlama" başlıklı Altıncı Bölümün "Plan Hazırlanması" başlığını taşıyan kısmında açıklanmıştır.

- **Hafifletici kontrol testleri-** bu hallerde, spesifik bir riski ele alan tek bir kontrolün işleyişini test ederiz.
- **Kontrollara güvenme stratejisi-** bu hallerde, bir ya da daha fazla denetim amacı açısından genel kontrol sistemini test eder ve bu sisteme güven duyarız.

9. Bir kontrollara güvenme stratejisini benimsemeden önce, kilit konumdaki kontrolleri belirlemek amacıyla kontrol sistem değerlendirmesi yaparız. Bu kilit kontroller daha sonra uygunluk testine tabi tuttuğumuz kontrollerdir. Müşterilerimizin çoğu bilgisayar tabanlı sistemlere bağlıdır ve biz bir kontrollara güvenme stratejisi benimsemek niyetindeyssek, genellikle, Bilişim Teknolojisi kontrol prosedürlerini değerlendirmeye gerek duyarız. Buna ilişkin yönlendirici ilkeler T9 seri numaralı "BT Ortamında Denetim" başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

10. Kontrolların dönem boyunca etkili ve istikrarlı bir şekilde işlemiş olduğunu teyit etmek için çeşitli test metotlarından birini ya da birkaçını seçebiliriz. Bu metodlar T3 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde açıklanmakta olup, özetle şöyledir:
- **bilgi isteme ve teyit:** Bu, genellikle, kontrollardan sorumlu yönetim mensuplarından sözlü bilgi istemeyi gerektirir. Teyit basit bir prova testinden (walk through test) gerektiği şekilde işlemiş olduğunu temine yönelik kontrol performansına değin çeşitlilik gösterebilir;
 - **gözlem:** Bu, denetim izi bırakmayan kontrolleri test etmek üzere kullanılabilir. Gözlem vasıtasıyla bir kontrolü test ettiğimiz hallerde, bu gözlemi denetlediğimiz finansal dönem içinde yapmamız gerekir. Bu nedenle, gözlem testleri normal olarak, planlama ziyaretleri ya da ara ziyaretler sırasında yapılır;
 - **örnekleme:** Bu, dönem içindeki işlemlerin bir örneğine dayanarak kontrollerin işleyişini test eder (uygunluk testi).
11. Kontrolün sadece dönem içindeki pek az sayıda işlem üzerinde işlediği hallerde, örneğin bu aylık mutabakat olduğunda, bütün işlemleri test ederiz. Örnek seçmek gereken ahvalde, T3 seri numaralı Alan Elkitabı Modülündeki yönlendirici ilkelere uyulmalıdır. Bu, 430 numaralı Denetim Örnekleme DSA'ya uygunluğu sağlamaktadır.
12. Örnekleme metodunu kabul edersek, örnek boyutları hafifletici kontroller açısından genellikle daha büyüktür ve daha az hata toleransı söz konusudur. Bu, bir kontrollara güvenme stratejisinin parçasını oluşturan testlerden ziyade bir hafifletici kontrol testinden alınan daha yüksek bir güvenceyi göstermektedir.
13. Kontrol test sonuçlarının değerlendirilmesi basittir. Eğer kontrolleri test etmek için bilgi isteme ve teyidi veya gözlemi kabul etmişsek, o halde testlerimiz ya başarılı ya da başarısız olur. Eğer bir örnekleme metodunu benimsemişsek ve örnekte bulunan hata kabul edilebilir maksimum seviyeden daha az ise, o halde planlanmış güvence seviyemizi alır ve minimum düzey maddi doğruluk prosedürleri uygularız. Bulunan hata kabul edilebilir maksimum düzeyi aşarsa, o durumda denetim planımızı yeniden değerlendirmemiz gerekir. Bu, bütün güvencemizin maddi doğruluk prosedürlerinden elde edilmesi anlamına gelir. Kontrol eksiklikleri

belirlediğimiz ahvalde nedenlerini araştırmalı ve risk denetim çalışma programımız açısından etkilerinin bulunup bulunmadığını da değerlendirmeliyiz. Önemli kontrol eksikliklerini genellikle idareye rapor ederiz.

Maddi doğruluk analitik prosedürleri

FDP 7.4. Maddi doğruluk analitik prosedürlerimiz, kayıtlı miktarların önemli yanlış beyanlardan arınmış olup olmadıkları sonucuna varmak amacıyla, kayıtlı miktarlar ile ilgili finansal ve finansal olmayan verilerden hareketle oluşturulan beklentiyi karşılamalıdır.

FDP 7.5. Eğer beklenen ve kayıtlı miktarlar arasındaki fark bizim hesaplanmış kabul edilebilir farkımızı aşarsa, yeterli açıklamalar ve destekleyici kanıtlar aramalı ve elde etmeliyiz.

14. T5 seri numaralı “Analitik Prosedürler” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde maddi doğruluk analitik prosedürlerini nasıl uygulayacağımız ve sonuçları nasıl değerlendireceğimiz açıklanmaktadır. Bu tür prosedürlerin, çıktı eleştirel incelemesinden -ki bu durumda izlemeye alınacak konuları belirlemek amacıyla veri ilişkilerini inceleriz- ayrı düşünülmesi önemlidir.
15. Örneklemeye riskini dikkate almayarak bütün popülasyonu (ana kütle) test ediyor olmaları maddi doğruluk analitik prosedürlerinin avantajıdır. Bu prosedürler, makul görünen ilişkili verilerden hareketle bir beklenti oluşturulmasından ve bu beklentinin fiilen kayıtlı miktarlarla karşılaştırılmasından meydana gelmektedir. T5 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde hangi miktarların beklentimiz ile kayıtlı miktar arasındaki kabul edilebilir farka tekabül ettiğine nasıl karar vereceğimiz açıklanmaktadır. Eğer fark kabul edilebilir seviyeyi aşıyorsa ve biz modelimizi daha iyi hale getiremiyorsak, o durumda maddi doğruluk analitik prosedürlerden planladığımız güvenceyi elde edemeyiz ve bunun yerine detay testleri uygulamalıyız. Ancak risk değerlendirmemizin geçerliliğini sürdürmesi amacıyla her zaman için farkın nedenlerinin izlenmesine gayret göstermeliyiz.
16. Maddi doğruluk analitik prosedürlerimizden güvence elde etmek amacıyla kendilerinden hareketle beklentimizi ürettiğimiz verileri doğrulamamız gerekir. Doğrulamanın ne ölçüde kapsamlı olacağı, Görev Direktörünün ve

Görev Yöneticisinin değer yargıları ile ilgili bir mesele olmakla birlikte, verilerin türetildiği mali sistemlerin güvenilirliği hakkındaki değerlendirmemize bağlı olacaktır. Müşteri dışından elde edilen veriler, çoğu kez, müşteri tarafından üretilen verilerden daha az doğrulamaya ihtiyaç gösterir.

Detay testleri

FDP 7.6. Detay testlerinden yararlanılarak bir denetim amacını test etmeyi planladığımız hallerde, ilgili popülasyonu belirlemeli ve;

- popülasyondan kalemleri seçmek için uygun bir örnekleme tekniği uygulamalı ve bu kalemler açısından destekleyici kanıtları incelemeli; veya
- bütün popülasyon açısından destekleyici kanıtları incelemeliyiz.

FDP 7.7. Muhasebe tahminleriyle ilgili testlerimiz dahil olmak üzere, detay testlerimiz hatalar saptamışsa, finansal tablolarda önemli yanlış beyan veyahut finansal tabloların kapsadığı mali işlemlerde önemli bir düzensizlik bulunup bulunmadığını belirlemek amacıyla bu hataların etkisini değerlendirmeliyiz.

FDP 7.8. Eğer detay testlerimiz bir kalemler örneğine uygulanmışsa, kendisinden örneğin alınmış olduğu popülasyondaki beklenen hatayı tahmin etmeliyiz.

17. Yalnızca kontrol testleri ve analitik prosedürler vasıtasıyla her bir denetim amacı bakımından çok seyrek hallerde کافی miktarda uygun kanıtlar elde edebiliriz.

18. Detay testleri, bir popülasyondaki işlemlerin bütünü ya da bir örneği hakkında kanıtlar elde edilmesini içermektedir. Örneğin, odaklanmış maddi doğruluk prosedürleri uyguladığımızda ve küçük bir popülasyona yönelik spesifik bir risk faktörü tespit ettiğimizde bütün işlemleri test edebiliriz. Benzer şekilde, belirlenmiş spesifik riskler söz konusu olmasa bile, toplam popülasyon küçük olduğunda bütün işlemleri testten geçirebiliriz. Bu, örneğin, bir bakanlık (department) bir Bakanlık Dışı Kamu Organına (Non

Departmental Public Body) aylık taksitler halinde yardım ödemesi yaptığında meydana gelebilir. Bu durumda bu taksitleri test edebiliriz. Buna ilişkin yönlendirici ilkeler, %100 teste ilişkin daha detaylı yönlendirici ilkelerle birlikte, T4 seri numaralı “Örnekleme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

19. Bütün testlerimiz açısından aşağıda hususları önceden açık ve seçik biçimde kesin olarak belirtmeliyiz:

- i. testin amacı;
- ii. neyin bir hata oluşturduğu;
- iii. kapsama alınacak popülasyon;
- ve bir işlemler örneğini test etmekte olduğumuz hallerde;
- iv. içinden örneğin seçildiği kaynak ve bunun finansal tablolarla mutabakatının sağlanmasına ilişkin prosedürler;
- v. benimsenen seçme metodu.

20. Bir işlemler örneğinde hatalar belirlediğimiz hallerde, hatanın sistematik (ancak tanımlanmış koşullarda oluşan ve dolayısıyla sadece popülasyonun bir parçasını etkileyen bir hata) veyahut tesadüfi (test için seçilmemiş işlemlerin herhangi birinde meydana gelebilen bir hata) olup olmadığını belirlemek için hatanın niteliğini ve koşullarını değerlendiririz. O durumlarda hatayı ya sistematik hatalarla ilgili popülasyonun tanımlanmış alt kümesi veyahut da tesadüfi hatalarla ilgili bütün popülasyon genişliğinde tahmini olarak hesaplarız. Tahmini olarak hesaplama teknikleri (extrapolation techniques) ile ilgili yönlendirici ilkeler T4 seri numaralı “Örnekleme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

21. Bireysel testlerin sonuçlarını değerlendirdikten sonra, bu sonuçları;

- i. bütün denetim amaçları kapsamında her bir hesap alanı düzeyinde,
- ii. bütün hesap alanları kapsamında finansal tablolar seviyesinde

birleştiririz.

Testimizin sonuçlarının bize, finansal tablolarda önemli yanlış beyan ya da düzensizlik bulunmadığı sonucuna varma imkânını verip vermediğini değer yargımıza bağlı olacaktır.

22. Testlerimizin tamamının sonuçları birleştirilince, tahmini olarak hesaplanmış toplam hataların olası önemli yanlış beyana ya da düzensizliğe işaret ettiğini anlayabiliriz. Böyle bir durumda;

- ya bir veya daha fazla popülasyon içindeki daha büyük bir örneği test ederek ve muhtemel hata üst alt limitlerini daraltarak tahmini olarak hesaplanan hata seviyesini düşürmek,
- ya da her bir popülasyondaki hata seviyesini rakamlarla tam olarak belirtmek

için ek çalışma yapmamız gerekir.

23. Eğer detay testlerimizin herhangi bir hesap alanında önemli yanlış beyana ya da düzensizliğe işaret etmediği sonucuna varırsak, o durumda planladığımız maddi doğruluk güvence seviyesini kabul edebiliriz.

24. Eğer finansal tablolarda önemli yanlış beyan bulunduğu sonucuna varırsak, o durumda müşteriden finansal tablolarda uygun açıklamalar ya da düzeltmeler yapmasını isteriz. Müşteri bu şekilde davranmakta mutabık kalmazsa, o durumda şartlı denetim görüşü bildiririz. –“Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar” başlıklı Dokuzuncu Bölüme bakınız. Eğer önemli düzensizlik bulunduğu sonucuna varırsak, o takdirde düzensizlik idare tarafından düzeltilmediğinden görüşün düzenlilik bölümünü şarta bağlarız.

25. Zaman zaman önemli yanlış beyanın ya da düzensizliğin bulunmasının olası olduğu sonucuna varır, ama onu rakamlarla ifade edemeyiz. Bu, genellikle, çalışmamızın kapsamı üzerindeki bir sınırlama nedeniyle vuku bulur. – “Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar” başlıklı Dokuzuncu Bölüme bakınız.

Muhasebe tahminleri

FDP 7.9. Maddi doğruluk prosedürlerimiz bize muhasebe tahminleri bakımından kafi miktarda uygun denetim kanıtları sağlar.

Özellikle bir muhasebe tahmininin:

- i. koşullar çerçevesinde rasyonel olup olmadığı.
- ii. gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığı,

hususlarında kâfi miktarda kanıt elde etmeliyiz.

26. Muhasebe tahminleri, ölçümün kesin araçları bulunmadığı zaman, finansal tablolardaki bir kalem miktarının yaklaşık değerlerini ifade etmektedir.
27. Genellikle tahakkuk ya da kısmi tahakkuk esasına dayanan finansal tabloların hazırlanmasıyla bağlantılı olmasına rağmen, muhasebe tahminleri nakit hesaplarında da bulunabilir. Örneğin;
- bir ödenek hesabının zararlar tablosundaki toplam potansiyel yükümlülüklerle ilişkin tahminler,
 - nakit işlemlerinin tam dökümlerinin bulunmadığı hallerde, bir ödenek hesabı bünyesinde farklı harcama ve tahsil kategorilerine göre bölüşüm tutarlarının tahminleri.
28. Muhasebe tahminlerinin denetiminde aşağıdaki yaklaşımlardan birini ya da bir kaçını benimseyebiliriz:
- tahminin oluşturulmasında idare tarafından yararlanılan sürecin gözden geçirilmesi ve test edilmesi,
 - idare tarafından hazırlanan tahminle mukayese amacıyla bağımsız bir tahminin kullanılması,
 - müteakip olayların gözden geçirilmesi.

Bu yaklaşımlar, bu bölümün başında açıklanan üç genel denetim yaklaşımını yani kontrollerin test edilmesini, analitik prosedürlerin uygulanmasını veya detay testleri gerçekleştirilmesini ifade etmektedir.

29. İdare tarafından yararlanılan sürecin gözden geçirilmesine ve test edilmesine normal olarak dahil olan adımlar şunlardır:
- i.verilerin değerlendirilmesi ve üzerine tahminin inşa edildiği varsayımların incelenmesi,
 - ii.tahmine dahil hesaplamaların test edilmesi,
 - iii.mümkünse, önceki dönemler için yapılan tahminlerin bu dönemlerin fiili sonuçları ile karşılaştırılması,
 - iv.idarenin gözden geçirme ve onay prosedürlerinin değerlendirilmesi.
30. Bir bağımsız tahmin hazırlayabilir ya da temin edebilir ve bunu idare tarafından hazırlanan muhasebe tahmini ile karşılaştırabiliriz. Bir bağımsız tahminden yararlanırken, genellikle verileri değerlendirir, varsayımları inceler ve tahminin hazırlanmasında yararlanılan hesaplama prosedürlerini test

ederiz. Önceki dönemler için yapılmış olan bağımsız tahminlerin bu dönemlerin fiili sonuçları ile karşılaştırılması da uygun olabilir.

31. Dönem bitiminden sonra vuku bulan işlemler ve olaylar idare (yönetim) ya da direktörler tarafından yapılan muhasebe tahmini hakkında denetim kanıtları sağlayabilir. Bu tür işlemleri ve olayları gözden geçirmemiz, bizim açımızdan muhasebe tahmininin oluşturulmasında yararlanılan süreci gözden geçirme ve test etme veyahut muhasebe tahmininin rasyonelliğini değerlendirirken bağımsız bir tahminden yararlanma ihtiyacını azaltabilir ve hatta ortadan kaldıracaktır.
32. Bu prosedürlerin sonuçlarını değerlendirmede mesleki değer yargımızdan yararlanırız. Çalışmamız, çoğu kez, eldeki kanıtlarla en çok desteklenen tahmin miktarı ile finansal tablolara ithal edilmiş tahmini miktar arasındaki farka ulaşır. Bu tür bir farkın düzeltme gerektirip gerektirmediğini belirlememiz gerekir. Ancak, maddi doğruluk analitik prosedürlerinde olduğu gibi, eğer finansal tablolardaki miktar, kabul edilebilir sonuçların önceden belirlenmiş sınırı içinde kalıyorsa, farkı mantıklı sayarız.

Hataların ve kontrol yetersizliklerinin nedenlerinin araştırılması

FDP 7.10. Ortaya çıkardığımız hataların ya da kontrol yetersizliklerinin nedenlerini ve özelliklerini araştırmalıyız.

33. Bütün hatalar ve kontrol yetersizlikleri ilgi gösterilmeye değerdir ve her şeyden önce nasıl ve neden vuku bulduklarını anlamaksızın onları yalnızca önemsiz (immaterial) olarak sınıflandırmak veyahut sadece genel değerlendirmemize ithal etmek asla yeterli değildir. Bu kavrayış olmaksızın, sadece finansal tablolar üzerindeki tahmin zorlaşmış olmamakta, aynı zamanda daha da önemli olarak:
 - i. müşteriye hatanın ya da yetersizliğin anlamlılığı (significance) hakkında tavsiyede bulunamayacağımız ve uygun olması şartıyla, sistemlerinin ve prosedürlerinin nasıl iyileştirilebileceği konusunda müşteriye yapıcı tavsiyeler sunamayacağımız gibi;
 - ii. denetimimiz açısından etkileri tam olarak değerlendiremeyiz. Ancak tam bir araştırma, bize, hata ya da eksikliğin bizim açımızdan örneğin, risk değerlendirmemizi ya da idare sunumlarının güvenilirliğini yeniden değerlendirmeye sevk edip etmediği konusunda karar verme imkânı tanır.

34. İdarenin düzeltici önlemi gecikmeden alabilmesi ve gerekli olduğu kanıtlanırsa, denetim prosedürlerimizde değişiklik için yeterli zamana sahip olabildiğimiz amacıyla bu konuları ortaya çıkarılma zamanında takibe almamız gerekir.

Denetim planının güncelleştirilmesi

FDP 7.11. Alan çalışmamız boyunca, ya denetim prosedürlerimizin bir sonucu olarak ya da diğer kaynaklardan gelerek dikkatimizi çekebilen ve bizi planlama varsayımlarımızda ve denetim prosedürlerimizde değişiklik yapmaya sevk edebilen konulara karşı dikkatli olmalıyız.

35. Denetim planı elde mevcut kanıtlara ve belirli bir zamanda yapılmış varsayımlara dayanır. Aslında plan, bu varsayımlar devam ettiği sürece geçerlidir. Eğer şartlar değişirse, plana körü körüne uymaya devam etmemeliyiz.
36. Denetim planımızı, varsayılan bir hata ya da kontrol yetersizliği seviyesine dayalıdır. Denetim testine ilişkin olarak yukarıda verilen yönlendirici ilkeler, denetim test sonuçlarımız beklenen hata ya da kontrol yetersizliği seviyelerinde daha yüksek gösteriyorsa, denetim prosedürlerimizi revize etmemiz gerektiğini açıklamaktadır. Ancak, planımızı revize etmeyi düşünmemiz gereken durumlar bunlardan ibaret değildir. Denetim ekibinin her elemanının aşağıdaki bilgilerin denetim açısından etkilerini değerlendirme sorumluluğu bulunmaktadır:
- doğrudan doğruya denetim prosedürlerinden elde edilmemesine rağmen, müşteri nezdinde elde edilen bilgiler planlama aşamasında belirlenmeyen risklere işaret edebilir. Bu bilgiler örneğin, müşterinin personeli ile yapılan görüşmelerden, test edilmekte olan kalemlerle doğrudan ilgili olmayan elde mevcut belgesel kanıtlardan veyahut yalnızca, müşteriye ait mahallerdeyken onun faaliyetlerinin gözlemlenmesinden kaynaklanabilir.
 - doğrudan doğruya üçüncü kişilerden, basından veya parlamenterlerin açıklamalarından elde edilen bilgiler. Düzenli olarak vatandaşlardan dikkatimizi düzensizlik ve uygun davranış standartlarına aykırılık iddialarına çeken mektuplar alırız. Bu tür konular parlamenterlerin sorularında ya da basında da ileri sürülebilir.

Denetim planı esnek olmalıdır. Denetimin her aşamasında planladığımız yaklaşımın geçerliliğini sürdürüp sürdürmediğini değerlendirmeli ve planda bir değişiklik gerektirebilen önemli olayları, örneğin müşteri tarafından sağlanan hizmetlerdeki veya müşterinin giderlerinin veya gelirlerinin büyüklüğündeki ve niteliğindeki bir değişikliği izlemeliyiz.

Alan çalışmasının belgelenmesi

FDP 7.12. Denetim çalışma kağıtlarımız, uygulanan denetim prosedürlerini, çıkardığımız sonuçları ve denetim görüşü açısından olası etkileri belgelemelidir. Çalışma kağıtları, değer yargısına başvurduğumuz hallerde, bütün önemli meseleler hakkındaki gerekçelerimizi kayda geçirmelidir.

37. Çalışma kağıtlarımız yürütmüş olduğumuz çalışma hakkında önemli bir kayıt düzeni sağlamaktadır. Çalışma kağıtları gerekli bütün çalışmaları gerçekleştirmiş oldukları güvencesini vermede tek tek bütün denetçilere yardımcı olur. Bu kağıtlar varılan görüşü destekleyen kanıtlar sağlar ve denetim çalışması üzerinde yürütülecek gözden geçirmeye imkân tanır. Standart denetim belgelemesinin detayları A1 seri numaralı “Belgeleme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.
38. Alan çalışmasını kayda geçiren kağıtlar asgari olarak:
 - i. plandaki bütün denetim prosedürlerinin eksiksiz olarak yerine getirilmiş olduğunu veya atılacak adımlar için olur ve onay verilmiş olduğunu;
 - ii. saptanmış hataları ya da kontrol zaafalarını açık ve seçik olarak ana hatları ile belirtmek suretiyle, denetim prosedürlerinin sonuçlarını;
 - iii. bütün hataların ya da kontrol zaaflarının araştırılmış ve müşteri ile gerektiği gibi görüşülmüş olduğunu;
 - iv. çözümlenmemiş veya müşteriye bildirilmesi gereken meseleleri;
 - v. denetçinin alan çalışmasından çıkardığı sonuçları, bu sonuçlara ulaşırken yapılan değerlendirmeleri (judgements) ve bunların dayandığı gerekçeleri belirtmelidir.
39. Müşteri ile yapılan bütün yazışmalar ve toplantı notları muhafaza edilmelidir. Mümkünse her defasında toplantı notları hakkında müşterinin mutabakatı sağlanmalıdır.
40. Başarılı belgelemenin değerini gösteren şey şudur ki, denetimle önceden irtibatı bulunmayan deneyimli bir denetçi, güçlük çekmeksizin, toplanan kanıtları bulabilmeli, ulaşılan sonuçları anlayabilmeli ve teyit edebilmelidir.

Sekizinci Bölüm

Tamamlanma

Giriş

1. Bu bölümde Sayıştayın denetimin tamamlanmasına ilişkin politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Finansal tablolar üzerinde yaptığımız genel bir gözden geçirme, sonradan vuku bulan olayların incelenmesi, işletmenin sürekliliği ilkesinin yerindeliği hakkında ulaştığımız sonuç, idare doğruluk bildirimlerinin (management representations) sağlanması, çalışmamızın sonuçlarının inceleme dosyasında özetlenmesi ve tasdik dosyası aracılığıyla denetim tasdik belgesinin imza için hazırlanması gibi konular Bölümün kapsamında yer almaktadır. Tamamlama prosedürlerinin amacı; finansal tabloların bütün açıklama (sunum) gereklerine uygun bulunması, denetim tasdikinin uygun biçimi hakkında karara varmak için kâfi miktarda uygun kanıtlar elde etmiş olmamızı ve denetim kanıtlarımızın çalışma kağıtlarında gerektiği şekilde belgelenmesini temin etmektir.
2. Bu Bölümdeki politikalara ve yönlendirici ilkelere uygun davranma 130 numaralı “Finansal tablolarda işletmenin sürekliliği ilkesi” başlıklı DSA’ya, 150 numaralı “Sonradan vuku bulan olaylar” başlıklı DSA’ya ve 470 numaralı “Finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi” başlıklı DSA’ya uygunluğu temin etmektedir.

Finansal tabloların genel olarak gözden geçirilmesi

FDP 8.1. Denetimin tamamlanma aşamasında finansal tabloları genel olarak gözden geçirmeliyiz. Gözden geçirme sırasında:

- i. finansal tabloların yasal gereklere uygun olup olmadığı,
- ii. Muhasebe politikalarının; hesap talimatlarına uygun olup olmadığını, gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığını, istikrarlı şekilde uygulanıp uygulanmadığını ve müşteriye uygun düşüp düşmediğini;
- iii. Bir bütün olarak finansal tabloların müşteri hakkındaki bilgimizle tutarlı ve denetim prosedürlerimizin sonuçlarına uygun olup olmadığını;
- iv. Finansal tablolardaki açıklama tarzının makul olup olmadığını değerlendiririz.

3. Finansal tabloları genel olarak gözden geçirmemizin iki temel hedefi bulunmaktadır:
 - i. Finansal tablolardaki açıklamaların ve bilgilerin, doğru ve dürüst bakış açısından yeterli olduğunu ve finansal tabloların Devlet muhasebesine, mevzuata ve uygulanabilir hesap talimatlarına uygun olarak hazırlandığını temin etmek,
 - ii. Finansal tablolarda sunulan bilgileri eleştirel olarak değerlendirmek ve bu bilgilerin müşteri hakkında bilgi sahibi olduğumuz şeylerle ve denetim prosedürlerimizin sonuçları ile tutarlı olmasını sağlamak.
4. Yukarıda birinci şıkta yer alan hedefe yardımcı olmak üzere Sayıştay ödenek hesapları, diğer nakit esaslı hesaplar ve Birleşik Krallık Genel Kabul Görmüş Muhasebe Uygulamalarına göre hazırlanmış tahakkuk bazlı hesaplar için ayrı ayrı kontrol listeleri yayımlamaktadır. Müşterinin muhasebe politikalarını denetimimizin planlama aşamasında önceden değerlendirmiş olsak da denetim prosedürlerimizin sonuçlarının ışığında, tamamlama aşamasında değerlendirmemizi güncelleştiririz.
5. Finansal tablolarda sunulan bilgilerin analitik incelemesine ilişkin detaylı yönlendirici ilkeler T5 seri numaralı “Analitik Prosedürler” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde verilmektedir. İncelememizi yaparken yapacağımız değerlendirmeler şunlardır:
 - i. Finansal tabloların, denetimin icrası sırasında daha önceden edinilen bilgileri ve açıklamaları ve evvelce ulaşılan sonuçları yansıtıp yansıtmadığı;
 - ii. İncelemenin finansal tabloların sunumunu ya da bu tablolardaki açıklamaları etkileyebilen yeni faktörleri ortaya çıkarıp çıkarmadığı;
 - iii. Finansal tablolardaki bilgilerin, bir bütün olarak finansal tabloların müşterinin işi hakkındaki bilgimizle tutarlı olup olmadığı konusunda genel bir sonuca ulaşmamıza yardımcı olan sonuçları üreten ilgili verilerle mukayese edilip edilmediği;
 - iv. Finansal tablolarda benimsenen sunumun, idarenin meseleleri lehte veya aleyhte sunma arzusundan aşırı derecede etkilenmiş olup olmadığı; ve
 - v. Denetimin icrası sırasında ve varsa önceki denetim döneminde belirlenen finansal tabloların düzeltilmemiş toplam yanlış beyanları (muhasebe tahminlerinin yapılmasındaki taraflılıktan kaynaklananlar dahil) dolayısıyla ortaya çıkacak potansiyel etki.

6. Finansal tablolarla ilgili gözden geçirmemize başlamadan önce bu tabloların ana cetvellere (icmal cetvellerine) uyumunun çalışma kağıtlarında bunlara atıfta bulunarak sağlamamız gerekir. Bu ana çizelgelerinin kendileri de müşterinin mizanına uygun olmalıdır. Bu kontroller finansal tabloların muhasebe kayıtlarından hareketle doğru olarak hazırlandığı konusunda güvence verir. Finansal tabloların daha fazla müsveddelerini alırsak, bunların atıflı müsveddelerimize uyumlarını sağlamalı ve bütün ayarlamaların çalışma kağıtlarında belgelenmesini ve denetlenmesini sağlamalıyız. Önemli değişikliklerin ve ayarlamaların işlem gördüğü ahvalde, finansal tablolarla ilgili gözden geçirmemizi güncelleştirmeliyiz.

Sonradan vuku bulan olayların incelenmesi

FDP 8.2. Sonradan vuku bulan olayların finansal tablolar ve tasdikimiz üzerindeki etkisini değerlendirmeliyiz:

- **dönem sonu ile denetim tasdik tarihi arasında,**
- **denetim tasdik tarihi ile finansal tabloların yayımı arasında,**
- **finansal tabloların dağıtımından sonra ama Meclislerden birine veya her ikisine birden sunulmadan önce**

vuku bulan olayları değerlendiririz.

Tanımlar

7. 150 numaralı DSA'da sonraki olaylar; dönem sonu ile finansal tabloların üyelere veya dengi kişilere sunulmasından önceki tarih arasında (lehte veya aleyhte) vuku bulan ilgili olaylar ve ortaya çıkarılan olgular olarak tanımlanmaktadır. Sayıştayca denetlenen finansal tablolar genellikle, Parlamentonun Meclislerinden birine ya da ikisine birden sunulur. Eğer durum bu şekilde ise, eşdeğer olayın olduğu bir tarih söz konusudur. Örneğin, finansal tablolar Avam Kamarası Kütüphanesine verilebilir veya hatta genel kurul toplantısında üyelere sunulabilir. Finansal tabloların Parlamento'ya sunulduğu hallerde, sunulma tarihi Avam veya Lordlar Kamarası tarafından bastırılmalarının emredildiği tarih olarak kabul edilir.

8. Finansal tabloların Hazine tarafından Parlamente'ye sunulduğu ahvalde, bu tabloların Hazineye teslim tarihi sonraki olaylar döneminin sonu olarak alınır.
9. 8.2 numaralı Finansal Denetim Politikası sonraki olaylar dönemi içindeki diğer iki önemli tarihi belirlemektedir:

- i. Denetim tasdikinin imzalandığı tarih,
- ii. Finansal tabloların yayımlandığı tarih.

Sonraki olaylar dönemini üçe ayırdıkları için bu tarihler önemlidir. Çalışma ve sorumluluğumuzun kapsamı içinde sonraki olayların vuku bulunduğu döneme bağlıdır.

10. Finansal tablolar açısından Sayıştayın yayımlanmış, denetlenmiş finansal tabloların basılmasından sorumlu olduğu hallerde, tablolar Parlamente'ye sunulmak üzere, Avam Kamarası veya Lordlar Kamarası Sekreterine gönderildiği zaman dağıtılmış sayılır. Merkezi devlet sektörü kuruluşları açısından, denetlenmiş finansal tablolar sponsor bakanlığın Devlet Sekreteri tarafından Parlamente'ye sunulur veyahut tablolar Yediemin Kurulu ya da Direktörler tarafından sunulma öncesinde değerlendirilir. Finansal tablolar idare (management) tarafından:

- sponsor bakanlığın Devlet Sekreterine; veya
- kurul üyelerine,

gönderildiğinde dağıtılmış sayılır.

Bu iki durumun söz konusu olduğu hallerde, bu iki tarihten hangisi önce ise o tarih dağıtım tarihidir.

Çalışmamızın kapsamı

Dönem sonu ile denetim tasdik tarihi arasında sonradan vuku bulan olaylar

11. Denetim tasdik tarihine kadar sonradan vuku bulan bütün önemli olayların belirlenmiş ve finansal tablolarda gerekli ayarlamaların ve açıklamaların yapılmış olduğu konusunda güvence elde etmeye yönelik denetim prosedürleri uygulamamız gerekir. Ancak, sonraki olayların incelenmesi çoğu kez hesap alanlarına ilişkin testimizin bütünlük bir parçası olup bu, özellikle, muhasebe tahminlerini denetlediğimiz zaman böyledir. Bu nedenle

bir tahakkuk dönem bittikten sonra alınan faturaları incelemek suretiyle denetleyebiliriz.

12. Ayrıca, finansal tablolarda ayarlama ya da açıklama yapılmasını gerektiren sonraki olayları belirlemek için spesifik prosedürler uygulamamız gerekir. Bu prosedürleri asıl denetim ziyaretimiz sırasında uygular ve onları denetim tasdikimizin imzalanması tarihine kadar güncelleriz. Prosedürlerimiz şunları içerebilir:

- idarenin sonraki olayları belirlemeye yönelik kendi prosedürlerini saptamak amacıyla idareye sorular sorulması;
- yönetim kurulu toplantılarının ya da yönetimin (idarenin) diğer toplantılarının tutanaklarının okunması;
- elde mevcut en son finansal bilgilerin, örneğin dönem bittikten sonraki yönetim hesaplarının, bütçelerin ve nakit alım tahminlerinin gözden geçirilmesi;
- idareden yazılı doğruluk bildirimleri alınması;
- dönem sonundan sonra meydana gelip müşteri üzerinde etki yapabilecek yasama işlemlerinin değerlendirilmesi. Özellikle, finansal tablolarda ayarlama ya da açıklama gerektirebilecek yasama kararlarının, raporlarının ya da yeni mevzuatın olası etkilerini değerlendiririz.

Sonraki olayların incelenmesine yönelik standart bir program T6 seri numaralı “Denetim Program Rehberleri” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Bu program bireysel görevlendirmelerin gereklerine göre ayarlanabilir.

13. Denetim tasdikinin imzalanması tarihine kadar prosedürlerimizi ne ölçüde güncelleştirmemiz gerektiği asıl denetim ziyaretimizden bu yana geçen zamanın uzunluğuna bağlıdır. Ancak, bu ziyaretten sonra geçen sürede yapılan kurul toplantılarının tutanaklarını daima istemeliyiz. Eğer asıl ziyaretimizden bu yana uzun bir zaman geçmişse, subjektif kanaati gerektiren kalemlerin halihazır durumunu ve risk alanları ve belirsizlikler ile ilgili gelişmeler bulunup bulunmadığını aktif biçimde değerlendirmeliyiz. Denetim tasdikini, denetim ziyaretinin tamamlanmasından hemen sonra imzaladığımız ahvalde, denetim prosedürlerimizi genellikle kurul tutanaklarının incelenmesi, idareye sorular sorulması ve yazılı idare doğruluk bildirimlerinin alınması ile sınırlandırırız.

Denetim tasdiki ile finansal tabloların dağıtımı arasında vuku bulan sonraki olaylar

14. 150 numaralı DSA denetçileri denetim tasdikinin imzalanması ile finansal tabloların dağıtımı arasında sonradan vuku bulan önemli olayları aktif biçimde araştırmaya zorlamamaktadır. Eğer bu tür olaylardan finansal tablolar dağıtılmadan önce haberdar olursak, o durumda finansal tablolarda değişiklik gerekip gerekmediğini dikkate almalı, meseleyi Üst Düzey Muhasebe Görevlisi veya Kurul ile görüşmeli, denetim tasdikimiz açısından etkilerini değerlendirmeliyiz.

Finansal tabloların dağıtımı ile sunulması arasında vuku bulan sonraki olaylar

15. 150 numaralı DSA denetçileri finansal tabloların dağıtımı ile sunulması arasındaki dönemde vuku bulan önemli olayları aktif biçimde araştırmaya zorlamamaktadır. Eğer bu dönemde bu tür olaylardan haberdar olursak, o durumda yukarıdaki 14 numaralı paragrafta belirtilen adımları takip etmeliyiz.
16. Ancak Sayıştay, sorumluluklarının özel sektör kuruluşlarının denetçilerinin sorumluluklarından daha kapsamlı olduğuna inanmaktadır. Denetim tasdikimizin tarihi ile finansal tabloların sunulması arasında önemli bir zaman dilimi bulunuyorsa, sunulma tarihine kadar vuku bulan sonraki olaylar incelememizi güncelleştiririz.
17. Yayımlandıktan sonra genellikle revize edilemediklerinden finansal tabloların dağıtım tarihi önemlidir. Ancak, tasdikimizi geri çekebilir veya en azından Parlamento'ya ek bir rapor sunabiliriz.

İşletmenin sürekliliği

FDP 8.3. Denetimimizin tamamlanma aşamasında, öngörülebilir bir gelecekte müşterimizin başarılı bir işletme olarak devam etme kapasitesini değerlendirmiş olduğumuzdan emin olmalıyız. Denetim tasdikini imzaladığımız işletmenin sürekliliği ilkesini etkileyebilen meselelerle ilgili incelememizi güncelleştirmeliyiz.

18. İşletmenin sürekliliği bağlamındaki sorumluluklarımız T14 seri numaralı “İşletmenin Sürekliliği” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde açıklanmıştır. Bu Modül işletmenin sürekliliği ilkesinin Sayıştayın müşterilerine uygulanabilirliğini ve finansal tabloların hazırlanmasında yararlanıldığında ilkenin isabetliliğini nasıl denetleyeceğimizi izah etmektedir.
19. Tamamlanma aşamasındaki çalışmamız, müşterinin finansal tabloların onay tarihinden itibaren en azından bir yıllık bir dönem için faaliyetlerinin devamına yetecek kaynaklara ve olanaklara sahip olup olmadığını saptamak amacıyla nakit akış tahminlerinin ve bütçelerinin incelenmesini de kapsar. Ayrıca, müşterinin geleceğiyle ilgili herhangi bir politik belirsizlik kanıtı bulunup bulunmadığını ve politik kararların müşterinin faaliyetleriyle ilgili olarak gerçekten önemli bir kısıntı getirip getirmediğini değerlendiririz.

Yönetimin (idarenin) teyit (doğruluk) bildirimleri

FDP 8.4. Bu bildirimler kafi miktarda uygun denetim kanıtlarının elde edilmesi bakımından yaşamsal olduğunda, finansal tablolara ilgili önemli meseleler hakkında Üst Düzey Muhasebe Görevlisinden veya Yönetim Başkanından (Chief Executive) yazılı teyit (doğruluk) bildirimleri almalıyız. Ayrıca, Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin ya da Yönetim Başkanının işlemlerinin düzenliliği açısından kişisel sorumluluğunu kabul eden bir yazılı doğruluk bildirimini sağlamalıyız.

20. İdare teyit bildirimlerini, genellikle, aşağıdaki üç hedeften biri dolayısıyla talep ederiz:
 - bir meseleyi ilgilendiren olgular hakkındaki bilginin sadece yönetimde (idarede) bulunması,
 - harcamanın düzenliliği açısından yönetimin sorumluluğunun kabul edilmesi,
 - finansal tabloların hazırlanması açısından yönetimin sorumluluğunun kabul edilmesi.

Genellikle, finansal tabloların sorumluluk bildirimlerini içeren imzalı bir nüshasını almak suretiyle son noktaya ilişkin kanıt elde ederiz.

21. Yönetimin teyit bildirimleri, yararlanılması düşünülen diğer denetim kanıtlarının yerine geçemez. Ancak, bu bildirimler, bazen, kanıt elde etmenin biricik biçimidir. Örneğin, idarenin niyetleriyle ilgili kanıtlara ihtiyaç duyduğumuzda veya meselenin esas itibarıyla bir değer yargısı veya kanaat meselesi olduğunda.
22. İdare teyit bildirimlerinin Üst Düzey Muhasebe Görevlisi veya dengi görevli tarafından imzalanmasını sağlamalıyız. Çünkü bu görevli:
 - i. uygun muhasebe kayıtlarının tutulmasından,
 - ii. Finansal tabloların hazırlanmasından,
 - iii. Finansal işlemlerin düzenliliğinin sağlanmasından

kişisel olarak sorumlu olan kişidir.

Finansal tablolarını Parlamenta sunan bütün kuruluşlar açısından, Tam zamanlı istihdam edilen üst düzey görevli (Yönetim Başkanı ya da dengi) Üst Düzey Muhasebe Görevlisi (Accounting Officer) olarak atanmaktadır. Üst Düzey Muhasebe Görevlisi yoksa, o durumda teyit bildirimlerinin Yediemin Kurulu ya da Direktörler tarafından imzalanmasını bekleriz.

Finansal işlemlerin düzenliliği

23. Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin (ya da dengi görevlilerin) finansal işlemlerin düzenliliği açısından sorumlulukları o derece önemlidir ki, kendilerinden, her yıl, bu sorumluluklarının gereği olarak resmi bir beyanda bulunmalarını bekleriz. Bu, yazılı bir teyit bildirimini alınması suretiyle gerçekleşir.

Ödenek (harcama-tahsilat) hesapları

24. Ödenek hesapları nakit esasına göre hazırlandığından tahakkuk esasına göre hazırlanan hesaplardan daha az değer yargısına ihtiyaç gösterir. Bu nedenle, yazılı teyit bildirimleri gerektirebilecek daha az konu vardır. Ancak, zarar tahminlerinin raporlanmasında olduğu gibi, bazı değerlendirmeler yapılabilir. Ödenek hesabı açısından ihtiyaç duyduğumuz teyit bildirimlerine ilaveten, daima işlemlerin düzenliliği konusunda bir bildirim almalıyız.

Teyit bildirim örnekleri

25. Ödenek hesabı ve diğer hesap biçimleri için yönetim teyit bildirim mektup örnekleri T15 seri numaralı “Müşteri ile İletişimler” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

Denetimin özetlenmesi

FDP 8.5. Denetim prosedürlerimizi tamamladıktan sonra yönetici için bulgularımızın bir özetini (executive summary) hazırlarız. Bu özet kilit denetim meselelerini, bunların çözümlerini ve mutabık kalınan ayarlamaları açıklar ve denetim tasdikinin uygun biçimi hakkında sonuca varır. Özet, Gözetmen, Görev Yöneticisi ve Görev Direktörü tarafından gözden geçirilir ve imzalanır.

26. Yönetici için özet denetim bulgularımızı açıklayan üst düzey bir özettir. Kısa ve açık bir doküman olmakla birlikte, yönetici özeti, denetim tasdikinin uygun biçimi hakkında vardığımız sonucu destekleyen kanıtların bir özeti olarak kendi başına yeterli bilgileri içermelidir. Özet, asgari olarak:
- i. müşterinin faaliyetlerinin ve hedeflerin hakkında özet bilgiyi;
 - ii. İçinde müşterinin faaliyet gösterdiği düzenleyici çerçevenin kısa bir anlatımını;
 - iii. Denetim yaklaşımımız ve kontrol testleri ile maddi doğruluk prosedürleri arasındaki denge hakkında açıklamayı;
 - iv. Belirlenmiş kilit konumdaki risklerin hülasasını;
 - v. Müşterinin gelir ve giderleri hakkında yorumu;
 - vi. (Uygulanabildiği hallerde) önemli bilanço alanları hakkındaki kanaati;
 - vii. Önemli hesap alanlarına ilişkin muhasebe politikaları hakkındaki kanaati;
 - viii. Denetim prosedürlerimizin sonuçlarının ana hatlarını;
 - ix. Zor ilke ya da değer yargısı sorunlarının söz konusu olduğu alanlarla ilgili detayları;
 - x. Denetim meselelerinin ve bunların çözümleri ile ilgili özet bilgiyi;
 - xi. Anlamlı, ama önemli olmayan düzeltilmemiş hatalar ile ilgili kanaati;

- xii. Dikkate değer diğer önemli meseleler hakkında özet bilgiyi;
- xiii. Olağandışı meseleleri, örneğin, virman ile ilgili olağandışı Hazine izinlerini ya da finansal tablolarda mutabık kalınan değişikliklere izin veren mektupları;
- xiv. Gelecek yılın denetimine aktarılan meseleler hakkında özet bilgiyi,
- xv. Denetim tasdikinin uygun biçimi konusunda varılan sonucu

kapsamalıdır.

27. Denetim tasdikimizin olumlu görüşten başka bir biçimde olduğu hallerde veya müstakil bir Komptrolör ve Genel Denetçi raporunun verilmesi söz konusu olduğu ahvalde, yönetici için özetle gerekçeyi eksiksiz olarak vermeliyiz. Denetimin raporlanmasına ilişkin bütün yönlendirici ilkeler “Finansal Tablolar Hakkında Raporlar” başlıklı Dokuzuncu Bölümde ve T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde verilmektedir.

Denetim tamamlanma kontrol listesi

28. Denetim tasdikini imzalamadan önce, A1 seri numaralı “Belgeleme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer alan denetim tamamlanma kontrol listesini doldurmeliyiz. Kontrol listesi tamamlanma prosedürleri üzerindeki kontrole yardımcı olmak üzere tasarlanmıştır.

İnceleme dosyası (examination journal)

29. Yönetici için özet ve tamamlanma kontrol listesi, kısa bir üst notla birlikte inceleme dosyasına eklenir. Bu dosya, gerektiğinde Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından yapılacak inceleme için hazır bulundurulur.

Tasdik dosyası (certification journal)

FDP 8.6. Finansal tablolar eşlik eden mektup ve değişikliklere izin veren mektup ile birlikte, Görev Direktörü tarafından onaylanan denetim tasdik belgesinin yanında tasdik dosyasına iliştilmelidir.

FDP 8.7. Tasdik dosyası Gözetmen, Görev Yöneticisi ve Görev Direktörü tarafından imzalanmalı ve denetim tasdik belgesine uygun olan spesifik bir güvence vermelidir. Dosya, imza için Komptrolör ve Genel Denetçiye sunulmalıdır.

30. Tasdik dosyası Komptrolör ve Genel Denetçiye denetim tasdik belgesini imzalama imkânını vermektedir. Tasdik belgesini imzalamadan önce Komptrolör ve Genel Denetçi tasdik dosyasının Görev Direktörü tarafından onaylanmış olup olmadığını kontrol eder. Tasdik dosyasında inceleme dosyasında verilen bilgiler tekrarlanmamakla birlikte, inceleme dosyasının Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından genellikle okunmadığı dikkate alınarak bazı meseleler hakkındaki vargılarımızın özetlenmesi gerekir.
31. Görev Yöneticisi tasdik dosyasını incelenmesi için Görev Direktörüne sunar. Görüşün önerilen biçiminin inceleme dosyası ile ve dolayısıyla denetim çalışma kağıtları ile tutarlı olması sağlanmalıdır. Tasdik dosyası şunları içermelidir:
- i. denetim tasdikinin biçimi hakkında spesifik güvence veren kısa bir not.
Bu not aşağıdaki hususlardan söz etmelidir:
 - inceleme dosyasında özetlenen sonuçlar,
 - görüş paragrafında yer alacak anlatım,
 - önerilen herhangi bir şart (qualification) hakkında kısa bir açıklama,
 - finansal tablolar müşteri tarafından şu an uygulanmış olsaydı bile teyidi,
 - bir Komptrolör ve Genel Denetçi raporuna ihtiyaç bulunup bulunmadığı,
 - Komptrolör ve Genel Denetçi raporunun biçimi
 - ii. Komptrolör ve Genel Denetçiye hitaben yazılan ve imzalanmış finansal tablolara eşlik eden resmi mektup ve değişikliklere izin veren diğer mektup,
 - iii. İmzalanmış finansal tablolar ve ödenek hesabı söz konusu ise, varlıkların ve yükümlülüklerin ayrı beyanı,
 - iv. Komptrolör ve Genel Denetçinin imzalaması için 600 numaralı DSA denetim tasdik belgesinin tam metninin bilgisayarla yazılmış biçimi,
 - v. Teyit bildirim mektubu,
 - vi. Açıkça üstü çizilmiş şekilde finansal tabloların değiştirilen sayfaları.

32. Tasdik dosyası notunu hazırlarken, Komptrolör ve Genel Denetçi açısından “Boş rapor” (nil Report) ile “Rapora gerek yok” (no Report) arasında ayırımı yaparız. Belirtmek gerekir ki, mevzuatça Komptrolör ve Genel Denetçiden bir rapor hazırlanması istendiği halde, kendisinin bu raporu hazırlayacak gözlemleri bulunmuyorsa bir boş rapor söz konusudur. Raporun Komptrolör ve Genel Denetçinin takdirine bağlı olduğu ve belirtilecek bir gözlemin bulunmadığı hallerde “Rapora gerek yok” ifadesini kullanmalıyız.
33. Bir tasdik dosyası proforma çalışma kağıdı A1 seri numaralı, “Belgeleme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Tasdik dosyasının sunumunda izlenecek prosedürler T12 seri numaralı “Finansal Tablolar Hakkında Raporlar” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde düzenlenmektedir.

Dokuzuncu Bölüm

Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar

Giriş

1. Bu bölümde Sayıştayın finansal tablolar hakkındaki raporlara yönelik politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölüm, hem denetim görüşünü içeren tasdiki hem de Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından üretilip finansal tablolarla birlikte yayımlanabilen ilave raporu kapsamına almaktadır. Bu bölümde yer alan politikaların amacı, finansal tabloların kullanıcılarına yönelik açık ve bilgilendirici raporlamayı sağlamaktır.
2. Bu bölümde yer alan politikalar ve yönlendirici ilkeler 600 numaralı “Finansal tablolar hakkındaki denetçiler raporları” başlıklı DSA’ya uygunluğu sağlamak amacıyla kaleme alınmıştır.
3. Bu bölüm bağlamında “finansal tablolar” terimi denetçilerin görüşünün kapsamı çerçevesinde belirtildiği gibi gelir ve harcama hesabını (veyahut kâr ve zararını ya da tahsilatlar ve ödemeler hesabını), Bilanço, Nakit Akışları Tablosunu, Kanunen Kabul Edilmiş Kazançları ve Zararları, notları ve diğer açıklayıcı materyali kapsamaktadır.

Tasdik formatı

FDP 9.1. 1866 ve 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanı Kanunlarına göre yürütülen denetimler hakkındaki raporlar Komptrolör ve Genel Denetçinin “tasdikleri” olarak adlandırılmaktadır.

FDP 9.2. Denetim tasdiklerimiz şunları içerir:

- muhatabı belirleyen bir başlık,
- denetlenen finansal tabloları ve kullanılan muhasebe prensiplerini belirten bir giriş paragrafı,
- aşağıdaki hususları ele alan ayrı alt bölümler:
 - * direktörlerin (ya da dengi kişilerin) ve denetçilerin kendilerine ait sorumlulukları,
 - * ifade edilen görüşün dayanağı,
 - * finansal tablolar hakkında görüş.

4. Komptrolör ve Genel Denetçi 1866 ve 1921 Hazine ve Denetim Departmanı Kanunlarına göre bir denetim yaptığında, finansal tablolar hakkındaki görüşünü içeren rapor “tasdik” olarak adlandırılır. Bu terim tasdiki, Komptrolör ve Genel Denetçiden istenilen veya kendisinin üretmesine müsaade ettiği diğer raporlardan net bir şekilde ayırır ve kendisine verilen finansal tabloları “tasdik etmek” yasal gerekliliğini yansıtır.
5. 600 numaralı DSA, bu öğelerden her birinin yukarıdaki sıralamaya göre verilmesini öngörmemekle birlikte, okuyucunun raporu anlamasına yardımcı olacak bir standart format oluşturulması hedeflendiğinden denetçilerin hemen hemen tümünün bu sıralamaya uygun davranması ümit edilmektedir. Standart format hem kamu sektöründeki hem de özel sektördeki denetçilerin raporları bakımından ortak olmalıdır.
6. 600 numaralı DSA, her kısım (alt bölüm) başlığının ifade tarzı konusunda, herhangi bir direktifte bulunmamasına rağmen, ilgili kısımda yer alan konuların özelliklerini gösteren başlıkların bulunması gerekir. 600 numaralı DSA’da yer alan finansal tablolar hakkındaki denetçiler raporları örnekleri uygun ifade tarzları önermekte olup, bunlar T12 seri numaralı “Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde verilen detaylı yönlendirici ilkelerde amaca uygun şekilde değiştirilmiştir.

Başlık ve muhatap

FDP 9.3. Denetim tasdiklerimiz, mevzuatın ya da yüklenim şartlarının açıkça belirtildiği kişiye ya da kişilere hitap etmelidir. Tasdikler genellikle Avam Kamarasına veya Parlamentonun Meclislerine hitaben yazılır.

7. 600 numaralı DSA, denetçilerin raporunu diğer bilgilerden ayıran bir başlığı gerekli görmekte ve raporun mevzuatın ya da bireysel yüklenim koşullarının belirlediği uygun kişi ya da kişilere hitap etmesini öngörmektedir. Muhatabı belirlerken denetçi denetimin kimin adına yürütülmüş olduğunu da göz önünde bulundurabilir.
8. Denetimlerimizin çoğu, denetlenmiş finansal tabloların Parlamenteoya sunulması zorunluluğu ile birlikte, mevzuat gereğince yürütülmektedir. Bu durumlarda, denetimi Parlamento adına yürütürüz ve tasdik, ilgili statünün ifade tarzına bağlı olarak, Avam Kamarasına veya Parlamentonun Meclislerine hitaben yazılır.

9. Mevzuat gereği olmayan denetimler bakımından, tasdiki Komptrolör ve Genel Denetçiyi görevlendiren kişiye ya da organa yöneltiyorsak da aşağıdaki haller bunun istisnasıdır:

- finansal tabloların Parlamento'ya sunulması gerekli görüldüğünde. Bu türden bir durumda Komptrolör ve Genel Denetçi Parlamento adına hareket etmekte olup, tasdik buna uygun şekilde hitap etmelidir,
- denetimler Hazine ile yapılan bir anlaşma gereğince yürütüldüğünde ve Hazinesinin görevlendirme yetkisi bir idari kolaylık meselesi olduğunda. Bu tür durumlarda Görev Direktörü, Hazine ve denetlenen kuruluş ile görüşerek, denetimin kimin adına yürütüldüğünü belirlemeli ve tasdiki buna göre yönlendirmelidir.

Muhataplarla ilgili detaylı yönlendirici ilkeler T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

Sorumluluk beyanları

FDP 9.4. Denetim tasdiklerimiz, finansal tabloları üreten kuruluş yönetiminin sorumlulukları ile Komptrolör ve Genel Denetçinin denetçi olarak sorumlulukları arasında net bir ayrım yapar.

10. 600.3 numaralı DSA denetçilerden, raporlarında, kendi sorumlulukları ile direktörlerin ya da dengi kişilerin sorumlulukları arasında ayrım yapmalarını istemektedir. Bu, en iyi şekilde, denetlenen kuruluş tarafından finansal tablolar içine denetim raporunun atıfta bulunabileceği bir "direktörler" in sorumlulukları beyanı eklendiği takdirde gerçekleşir. Denetlediğimiz kuruluşlar bakımından, direktörlerinkine denk sorumluluklar bir dizi farklı kişi ya da gruba ait olabilir. Ancak, hesapları Parlamento'ya sunmaları gereken bütün kuruluşlarda tam zamanlı çalışan üst düzey görevli, Üst Düzey Muhasebe Görevlisi (Accounting Officer) olarak atanır ve kendisinin finansal tablolarla ilgili özel sorumluluğu bulunmaktadır. Bu tür kuruluşların tümünde sorumlulukların beyanı, Kurul Üyelerinkilerden ayrı olarak Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin özel sorumluluklarına dikkat çekmekte ise de, uygun olduğunda, Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin, Kurul üyelerinin veya onların dengi kişilerin ortak sorumluluklarına da atıfta bulunmaktadır. Unvanların kullanımı ilgili mevzuata ve kullanım şekline bağlıdır. Örneğin, idari organizasyonlar (agencies) açısından Yönetim Başkanı (veya benzer

unvanlı kişi) aynı zamanda Üst Düzey Muhasebe Görevlisidir. Sorumluluklar beyanında kullanılan unvan, kişinin bilançoda ve önsözde altına imza attığı unvan ile uyumlu olmalıdır.

11. Bir kuruluşta finansal tabloları tahakkuk esasına göre üretmek durumunda olan Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin (veya dengi kişinin) sorumlulukları ile bu tabloları nakit esasına göre hazırlayanın sorumlulukları arasında önemli farklılıklar vardır. Bu farklılıklar, hesapların nakit ve tahakkuk esasına göre hazırlanmasında ihtiyaç duyulan değer yargısının farklı derecelerde olmasında kendini göstermekte ve sorumluluklar beyanına yansımaktadır.
12. Denetlediğimiz bütün kuruluşlar ölçeğinde ortak bazı sorumluluklar vardır ve bu nedenle beyan daima:

- i. finansal tabloların hazırlanma gerekliliğinin dayanağını,
- ii. finansal tabloların hazırlanmasıyla, muhasebe kayıtlarının tutulmasıyla, kamu fonlarının davranış standartlarına uygunluğunun ve düzenliliğinin sağlanmasıyla ilgili sorumlulukların Üst Düzey Muhasebe Görevlisine veya dengi kişiye ait olduğunu

gösterir.

Üst Düzey Muhasebe Görevlisi bulunan kuruluşlar açısından, Hazine tarafından hazırlanan Üst Düzey Muhasebe Görevlisi Memorandumunda açıklandığı üzere, onların daha kapsamlı sorumluluklarına atıfta bulunulur.

13. Sorumluluklar beyanındaki atıflar denetlenmekte olan organın özel mevzuatına ve diğer şartlarına bağlıdır. Bunlar kapsamına, kendisine göre hesapların hazırlandığı mevzuat, kendisi(leri)ne ve finansal tabloları üretme sorumluluğu devredilmiş kişi(ler) ve kullanım derecesi girmektedir. Emekli aylığı projesi ve yediemin (vakıf) fonlarının denetimleri söz konusu ise, sorumluluklar beyanının dikkatlice yazılmış ifadesinin yasal sorumlulukların yanı sıra ilgili vakıf senedi tarafından müteveli heyet üyelerine tevdi edilen sorumlulukları yansıtması gerekir. Müteveli Heyet Üyeleri, ayrıca, kendi sorumlulukları ile aktüerya projesinin, vasi ve fon yöneticilerinin sorumlulukları arasında ayırım yapmaya özen gösterebilirler. Sorumluluklar beyanının değişik biçimleri hakkında detaylı yönlendirme T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Verilen örnekler Hazine ile mutabık kalınan beyanlara dayanmaktadır. Bu örneklerden sadece spesifik kuruluşun özel koşullarını yansıtmak üzere yapılacak küçük değişikliğe bağlı olarak bütün olaylarda yararlanmalıyız.

Görüşün dayanağı

FDP 9.5. Denetim tasdiklerimiz, denetim görüşünün dayanağını belirten sarih bir beyanı içermelidir.

14. 600 numaralı DSA görüşün dayanağı ile ilgili bir açıklamanın raporun ayrı bir kısmında yer almasını öngörmektedir. Tasdiklerimizde bu kısım şunları içerir:

- tasdiklin kendisinden yasal bir gereklilik olarak istendiği ahvalde, Komptrolör ve Genel Denetçinin incelemesini ilgili yasal yetkiye uygun olarak yürütmüş olduğunu teyit eden bir açıklama,
- Denetim Standartlarına uyma ya da uymama konusunda, herhangi bir sapmanın nedenlerini de içeren bir açıklama,
- denetim sürecinin:
 - * finansal tablolara dahil tutarları, açıklamaları işlemlerin düzenliliğini doğrudan ilgilendiren kanıtların, bir test temelinde incelenmesini;
 - * finansal tablolar hazırlanırken üst düzey muhasebe görevlisi, kurul üyeleri veya diğer sorumlu kişiler tarafından yapılan önemli tahminlerin ve alınan önemli kararların değerlendirilmesini;
 - * muhasebe politikalarının raporlamayı yapan kuruluşun koşullarına uygun olup olmadığını, istikrarlı şekilde uygulanıp uygulanmadığının ve gerektiği şekilde açıklanıp açıklanmadığının göz önünde tutulmasını;

içerdiğine dair bir açıklama,

- denetimin; ister yolsuzluk, ister diğer düzensizliklerden veya hatalardan kaynaklanıyor olsun, finansal tabloların önemli yanlış beyandan uzak olduğu konusunda makul güvence elde etmek amacıyla uygulandığına ve denetçinin finansal tabloların genel sunumunu değerlendirmiş olduğuna dair bir açıklama.

Denetim kapsamı ile ilgili bir sınırlama bulunduğu hallerde bu açıklamalarda değişiklik yaparız. (36 numaralı paragrafa bakınız.)

15. Denetim tasdiklerimizin “Görüşün dayanağı” başlıklı kısmı için kullandığımız standart anlatım T12 seri numaralı alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

Görüşün ifadesi

FDP 9.6. Denetim tasdiklerimiz, hem doğruluk ve dürüstlük/doğru sunum/dürüst sunum (uygun oldukça) hem de finansal tablolarda kayıtlı işlemlerin düzenliliği hakkında net bir görüş ifadesini içermelidir.

16. Komptrolör ve Genel Denetçi, bütün Birleşik Krallık merkezi hükümet kuruluşları ile ilgili olarak iki parçalı bir görüş verir. Birinci bölüm, finansal tabloların sunumu hakkında standart görüştür ve kullanılan anlatımın biçimi tabloların hazırlanmasında kullanılan muhasebe esası tarafından yönlendirilir. Ödenek hesaplarının dışındaki finansal tablolar açısından tabloların üretilmesinin tabi olduğu yetki ve izine, Hazine direktiflerine ya da diğer direktiflere başvurulur. İkinci görüş finansal tablolarda kayıtlı işlemlerin düzenliliği ile ilgilidir. Bütün durumlarda, bu görüş Parlamento tarafından planlanan amaçlar için kullanılan harcama ve gelirler/tahsilatlar ve tabi oldukları yetki ve izine uygun işlemler açısından ifade edilmelidir. Yetki ve izinleri detaylandırmaya ihtiyaç yoktur. Görüşlerimizi ifade etmede kullanılan anlatımın biçimi ile ilgili yönlendirme ve açıklayıcı bilgiler T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

17. Ayrıca Komptrolör ve Genel Denetçinin:

- i. kuruluş tarafından doğru muhasebe kayıtlarının tutulup tutulmamış olduğu ve ziyaret edilmeyen birimlerden denetim açısından yeterli, doğru cevaplar alınmış olup olmadığı;
- ii. Finansal tabloların muhasebe kayıtları ve alınan cevaplar ile uyumlu olup olmadığı;

hakkında bir görüş oluşturmasına imkân veren denetim prosedürlerini uygulamalıyız.

Finansal tablolarla birlikte yayımlanan diğer bilgilerin bu tablolara uygun olup olmadığını da değerlendiririz. (Finansal tablolarla birlikte yayımlanan diğer bilgiler başlıklı Ondördüncü Bölüme bakınız.) Bu gerekliliklerden herhangi birisi karşılanmamışsa, o durumda Komptrolör ve Genel Denetçi bu olguyu tasdikinde belirtir. Ayrıca kendisi, denetiminin amaçları açısından ihtiyaç duyduğu bütün bilgileri ve açıklamaları elde edememişse, konuyu rapor eder.

18. Bu kesin görüşler Kanun tarafından spesifik olarak şart koşulmuş değildir. Bu görüşler, hesaplarını tahakkuk esasına göre üreten çoğu kuruluşun tabi olduğu 1985 tarihli Şirketler Kanununun gereklerini yansıtmaktadır. Keza bunlar Komptrolör ve Genel Denetçinin, 1866 ve 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanları Kanunlarında belirlenmiş statüsel haklarını ve görevlerini aksettirmektedir.

Olumlu görüşler (unqualified opinions)

Finansal tabloların sunumu

19. Görev Direktörünün kanaatine göre, finansal tablolar tahsilatları ve ödemeleri doğru şekilde yansıttığı veya doğru ve dürüst bir fikir verdiği ve ilgili muhasebe gereklerine uygun olarak hazırlanmış olduğu zaman olumlu görüş bildiririz. Bu kanaate varırken Görev Direktörünün aşağıdaki hususların bütün önemli yönlerinde tatmin olması gerekir:

- i. finansal tabloların ilgili yasalara, yönetmeliklere, Hazine direktiflerine, Devlet Muhasebesine ve geçerli muhasebe standartlarına uygun şekilde hazırlanmış olması (ve sapmaların finansal tablolarda gerekçelendirilmiş ve yeterli şekilde açıklanmış bulunması);
- ii. uygun muhasebe politikalarının finansal tabloların hazırlanmasında istikrarlı bir şekilde uygulanmış olması.

Mali işlemlerin düzenliliği

20. Görev Direktörünün kanaatine göre, finansal tablolar önemli düzensizliklerden arınmış ve dolayısıyla finansal tablolarda kayıtlı işlemler, bu işlemlerin tabi olduğu yetki ve izine uygun olduğu zaman olumlu görüş bildiririz. Bu kanaate varırken Görev Direktörünün aşağıdaki hususların bütün önemli yönlerinde tatmin olması gerekir:

- i. işlemlerin kendilerini yönlendiren mevzuata (hem birincil hem ikincil) uygun olması;
- ii. işlemlerin düzenleyici mevzuata göre düzenlemeler yapma yetkisi bulunan bir organ tarafından kendileri ile ilgili olarak çıkarılan yönetmeliklere uygun olması;
- iii. gereklikçe Hazineye izin talebinde bulunulmuş ve bu iznin alınmış olması;
- iv. mali işlemlerin ödenek sınırları içinde bulunması.

21. Eğer Görev Direktörünün yukarıdaki hususlardan herhangi birisi hakkında çekinceleri varsa olumlu görüş telaffuz edilmemelidir. Görüş ifadesinin kesin, özlü ve denetim tasdikinin diğer kısımlarında yer alabilen herhangi bir hususa referans içermeyecek şekilde olması gerekir. Denetim tasdikinin “görüş” kısmı finansal tablolarda yer alan spesifik bilgileri vurgulamamalıdır. Çünkü, hiç böyle bir niyet bulunmasa da, bir şart olarak yorumlanabilir. Olumlu denetim tasdiklerine ilişkin örnekler T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

Bünyesel belirsizlik

22. 600 numaralı DSA'nın yayımından önce, bünyesel belirsizliğe yol açan konular denetçilerin görüşünde şart sebebi sayılmaktaydı. Bu, artık geçerli değildir. 600.6 numaralı DSA denetçilerden, finansal tabloların verdiği perspektifin “bünyesel belirsizlikler”den etkilenip etkilenmediğini ve verilen görüşe bakmaksızın, bu tür belirsizliklerin finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanmış olup olmadığını değerlendirmelerini istemektedir.
23. Finansal tablolar idarenin (yönetimin), gelecekteki olayların sonuçları ile ilgili iş tahminlerini (working assumptions) göstermektedir. Finansal tabloların onay tarihinde, daha fazla bilgiler elde etmek suretiyle bu sonuçları (outcomes) çevreleyen herhangi bir belirsizliği ortadan kaldırması idare (management) açısından imkânsız olabilir. Bu belirsizlik önemli olursa, o durumda, finansal tablolar nedenlerini ve potansiyel mali etkilerini betimlemelidir. Denetimimiz idarenin bakışını desteklemeye yetecek miktarda kanıtlar bulunup bulunmadığının bir değerlendirmesini içerir. Bu değerlendirme aşağıdaki hususların göz önünde bulundurulmasını gerektirmektedir:
- i. Belirsizlikleri ele alan muhasebe politikalarının uygunluğu;
 - ii. Bu belirsizliklerle ilgili olarak yapılan tahminlerin rasyonelliği;
 - iii. Belirsizliğin açıklanmasının yeterliliği.
24. Bir bünyesel belirsizlik ile denetimin kapsamındaki bir sınırlama arasında ayırım yapmak önemli bir husustur. (Aşağıdaki 34-38 numaralı paragraflara bakınız.) Bütün görünür belirsizlik durumlarında, “belirsizliğin” gelecekteki bir olayla ilişkisinin bulunmasını ve idarenin bu belirsizliği çözümlmek için yetkisi çerçevesinde her şeyi yapmış olduğunu temin etmeliyiz. Bu testlerden birinde veya ötekinde başarısızlık söz konusu ise, o durumda bir kapsam sınırlamasının bulunması muhtemeldir.

25. Bazı durumlarda belirsizlik derecesi ve onun finansal tablolar tarafından verilen perspektif üzerindeki potansiyel etkisi belirsizliğin çok önemli sayılması anlamına gelebilir. Bir bünyesel belirsizliğin çok önemli olup olmadığını belirlerken şunları dikkate almalıyız:
- i. finansal tablolarda yer alan tahminlerin değişikliğe yapılabilme riski;
 - ii. belirsizliğin olası sonuçları;
 - iii. bu sonuçların finansal tablolar üzerindeki etkileri.
26. Çok önemli belirsizlikler, özel sektörde, genellikle işletmenin sürekliliği hakkında sorular uyandıran konularla ilgilidir ve dolayısıyla merkezi hükümet sektöründe bulunması olası değildir. Ancak, Görev Direktörü çok önemli bir belirsizliğin bulunduğu, ama finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanmış olduğu sonucuna varırsa, görüşü şarta bağlamaksızın, açıklayıcı bir paragraf aracılığıyla okuyucuların dikkatlerini buna çekmeliyiz. Açıklayıcı paragrafın ayrı bir başlığı olmalı ve “görüşün dayanağı” kısmından sonra gelmek üzere yerleştirilmelidir. Bu tür bir denetim tasdikinin örneği T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.
27. Görev Direktörü, finansal tablolarda açıklanan bir bünyesel belirsizlik sonuç tahminin önemli ölçüde yanlış beyan edildiği veya belirsizliğin açıklanmasının yetersiz olduğu sonucuna varırsa, o durumda uyumsuzluk nedeniyle şartlı görüş bildiririz. Bu tür bir denetim tasdikinin örneği T12 numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Bazı nedenlerle muhasebe işleminin ya da bünyesel belirsizlik açıklamasının yeterliliğini değerlendirmemizin önünde engeller varsa, o durumda görüş bildirmekten kaçınabiliriz.

Şartlı görüşler

28. İster yolsuzluk, ister hata veya düzensizlik nedeniyle olsun Görev Direktörü finansal tabloların önemli yanlış beyanlardan arınmış olduğu konusunda kendisini tatmin edilmiş hissetmiyorsa, Komptrolör ve Genel Denetçi görüşünü şarta bağlar. Ödenek hesaplarında bütün ödenek aşımalarında şartlı görüş verilir.
29. Olumlu görüş dışında üç tür görüş –“şu istisna ile...” (şartlı görüş), olumsuz görüş ve görüş bildirmekten kaçınma- verilebilir. Bu görüşler aşağıdaki durumlarda kullanılır:

	Uyuşmazlık (görüş kısmında açıklayıcı paragraf)	Kapsamda sınırlama (görüşün dayanağı kısmında açıklayıcı paragraf)
Önemli	Şartlı (“Şu istisna ile”)	Şartlı (“Şu istisna ile”)
Çok önemli veya yaygın	Olumsuz (“Etkisinden dolayı”)	Görüş bildirmekten kaçınma (“Olası etkisi nedeniyle”)

30. Bir şartlı görüş ve görüş bildirmekten kaçınma şeklinde bir görüş bildirmeden önce şarta yol açan durumları idare ile tam olarak görüşürüz. İdareye, finansal tablolarda düzeltmeler yapma ve bu tablolardaki rakamları destekleyici ilave bilgiler sunma fırsatı verilmelidir.
31. Denetim tasdikimiz, olumlu görüş dışındaki görüşlerin gerekçelerini açıklamalı ve mümkün olan her seferinde finansal tablolar üzerindeki etkileri rakamlarla ifade etmelidir. “Görüş” kısmı ayrıca, okuyucuya görüşün şartlı olduğu uyarısında bulunmak üzere başlıklandırılmalı, bu amaçla örneğin “olumsuz görüş” ve “muhasabe işlemiyle ilgili uyuşmazlıktan kaynaklanan şartlı görüş” şeklinde ifadeler kullanılmalıdır.
32. Finansal tablolardaki bir notun sorunu detaylı olarak açıkladığı hallerde, “görüş” kısmındaki açıklayıcı materyal tekrarı en aza indirmek amacıyla nota yapılan atfı içerebilir. Ancak nota yapılan referans, okuyucunun finansal tabloları anlamak bakımından meseledeki esas noktaları ve bunların etkilerini fark etmesi için koşulların yeterli biçimde tasvirinin yerine geçmemelidir.
33. Denetim tasdikinin ifade tarzı Komptrolör ve Genel Denetçiye düşen bir görevdir ve bunun üzerinde Üst Düzey Muhasebe Görevlisi (Accounting Officer) ile mutabık kalınması gerekmez. Ancak olguların doğru şekilde yansıtılmasını temin etmek üzere bu konuyu kuruluşun yönetimi ile görüşmeliyiz.

Denetim kapsamında sınırlama

FDP 9.7.Görev Direktörü, çalışmamızın kapsamı üzerinde bizim şartlı görüş ifade etmemiz için kafi miktarda denetim kanıtları elde etmemizi engelleyen bir sınırlama bulunduğuna karar verdiği hallerde:

- Denetim tasdikinin, raporun görüş kısmında, kapsamda sınırlamaya yol açan faktörlerin bir tanımlamasını içermesini;
- Kapsamdaki sınırlamanın olası etkisi, finansal tablolar hakkındaki görüşlerden birinin bildirilmesini mümkün kılmayacak kadar önemli ya da yaygın olduğunda, denetim tasdikinde görüş bildirmekten kaçınılmasını;
- Sınırlamanın etkisi, görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar önemli ya da yaygın olmadığında, şartlı görüş (şu istisna ile) bildirilmesini;

sağlamalıdır.

34. Denetim prosedürlerimizi her bir finansal tablo beyanı (assertion) için kafi miktarda uygun denetim kanıtları sağlayacak şekilde tasarlarız. Bu prosedürlerin uygulanmasını engelleyen koşulların zorunlu kıldığı sınırlamalar söz konusu olursa, o takdirde Görev Direktörünün:

- Belli bir rakamı veya beyanı desteklemek üzere mantıken elde edilmesi umulan bilginin miktarını ve türünü;
- Kafi miktarda uygun kanıtlar elde etmek üzere mantıken uygulanabilecek alternatif prosedürler bulunup bulunmadığını;
- Yetersiz kanıt bulunması meselesi açısından finansal tablolar üzerindeki olası etkiyi

değerlendirmesi gerekir.

Rasyonel alternatif prosedürlerin bulunmadığı ve meselenin önemli olduğu ahvalde denetim kapsamındaki sınırlama nedeniyle şart gerekli olabilir. Bu, sınırlamanın denetlenen kuruluşun kontrolunda olup olmadığına bakılmaksızın doğrudur.

35. Denetim kapsamında önemli bir sınırlama söz konusu olduğunda, tasdikimizin “görüşün dayanağı” kısmındaki bir açıklayıcı paragrafta sınırlamaya yol açan faktörleri tanımlarız. Görüş şu ifadeyle şarta bağlanır: “Gerekli görülebilecek değişiklikler dışında ilgili olarak kafi miktarda kanıt elde etme imkânına sahip oldum.”
36. Önemli bir kapsam sınırlaması, Komptrolör ve Genel Denetçiyi denetimi Denetim Standartlarına uygun olarak icra etmiş olduğu ve denetimi gerekli olduğunu düşündüğü bütün bilgileri ve açıklamaları elde etmek üzere planlamış ve yürütmüş bulunduğu konusunda, “görüşün dayanağı” kısmında pozitif bir bildirimde bulunmaktan alıkoymaz. Bu nedenle, bu tablolarda değişiklik yapılması gerekir. Bir örnek T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Bu örnek, bu tür durumlardaki tasdik diğer kısımlarının ifade tarzı konusunda da öneride bulunmaktadır.

Görüş bildirmekten kaçınma

37. “Görüş bildirmekten kaçınma”, kapsamındaki sınırlamanın finansal tablolara yönelik olası etkisinin önemli veya kapsamlı olduğuna ve bu nedenle finansal tabloların, bir bütün olarak, yanıltıcı olabileceğine inandığımız hallerde, ortaya çıkar. Bundan dolayı, Komptrolör ve Genel Denetçi finansal tabloların tahsilatları ve ödemeleri doğru şekilde gösterip göstermediğini veya doğru ve dürüst bir fikir verip vermediğini bildirme imkânını bulamaz ve dolayısıyla tablolar hakkında bir görüş ifade edemez. Görüş bildirmekten kaçınma ile ilgili denetim tasdikinin bir örneği T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.
38. Görüş bildirmekten kaçınma şu hallerde uygundur:
 1. muhasebe kayıtlarında geniş alana yayılan noksanlıklar söz konusudur. Öyle ki anlamlı finansal tablolar hazırlanması gerçekleştirilebilir değildir; ve
 2. muhasebe kayıtları dışında, denetim kanıtlarında ciddi noksanlıklar söz konusu olup bu noksanlıklar finansal tablolar hakkında anlamlı herhangi bir görüş bildirmemize imkân vermeyecek ölçüde bu tabloların pek çok önemli bölümünü etkilemektedir; veya

3. idarenin teyit bildirimleri (management representations) görüşü destekleyici nitelikteki kanıtların çok önemli bir ögesidir ve yönetimin (idarenin) dürüstlüğünden kuşkulanan için çok güçlü nedenler bulunmaktadır.

Uyuşmazlık

FDP 9.8. Görev Direktörünün muhasebe, muhasebe işleyiş tarzı veya finansal tablolarda bir konunun açıklanması ile ilgili olarak mutabık kalmadığı hallerde veyahut görüşümüze göre finansal tabloların kurallara aykırı işlemleri içerdiği ve konunun finansal tablolar açısından önemli olduğu ahvalde kendisi;

- **Tasdikin:**

- uyuşmazlığa yol açan faktörlere,
- finansal tablolar açısından olası etkilerine,
- gerçekleştirilebilir olduğu durumlarda finansal tablolar üzerindeki etkinin nicel boyutuna

ilişkin açıklamaları içermesinden;

- **uyuşmazlığa yol açan konunun etkisinin önemli veya yaygın bir alanı kapsadığı ve bu nedenle finansal tabloların ciddi biçimde yanıltıcı olduğu hallerde tasdikin olumsuz görüşü ihtiva etmesinden emin olmalıdır.**

39. Görev Direktörü, muhasebe işleyiş tarzı ya da finansal tablolarda bir konunun açıklanması ile ilgili olarak mutabık değilse, bu özel konu hakkında kafi miktarda bilgi elde etmekle birlikte, muamelenin dürüst bir şekilde yansıtılmadığını veyahut açıklamanın yetersiz olduğu veya olguları çarpıttığı yönünde bir görüş oluştururuz. Görüşümüze göre eğer uyuşmazlığın finansal tablolar açısından etkisi önemli ise, o takdirde 9.8 numaralı Finansal Denetim Politikasına (FDP 9.8) uyulmalıdır. Denetimin önemli sayılan kurallara aykırılıklar saptamış olduğu hallerde aynı prensipler aynen uygulanır.

40. Komptrolör ve Genel Denetçi, uyuşmazlık nedeniyle görüşünü şarta bağlamaya karar verdiğinde, “görüş” kısmına şartın gerekçelerini ve finansal tablolar üzerindeki etkilerini açıklayan bir giriş paragrafı ekler. Şarta bağlanan mesele ile ilgili olarak finansal tablolardaki notlara atıfta bulunmak uygun olmakla birlikte, okuyucunun temel farklılık noktalarını değerlendirebilmesi için denetim tasdikine şarta bağlamanın gerekçeleri ve etkileri ilave edilmelidir.
41. Komptrolör ve Genel Denetçi, finansal tablolar açısından önemli tek bir ya da daha fazla konunun işleme tabi tutulması ya da açıklanması ile ilgili olarak mutabık kalmamakla birlikte, bunlar bir bütün olarak finansal tabloları çarpıtacak kadar önemli veya kapsamlı değilse, görüşünü şarta bağlar. Görüş, “Uyuşmazlığa yol açan konunun etkileri hariç” ifadesi ile şarta bağlanır.

Olumsuz görüş

42. Görev Direktörü, finansal tablolardaki konular (pek ender olsa da tek bir konu) hakkında bunların önemli veya yaygın olduğu ve dolayısıyla da finansal tabloları ciddi biçimde çarpıttığı sonucuna varmamız nedeniyle mutabık değilse, olumsuz görüş verilmesi uygundur.
43. Olumsuz görüşlere ilişkin örnekler T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır

Önceki dönemlere tekabül eden miktarlar

44. Komptrolör ve Genel Denetçi geçen dönemde şarta bağlamışsa ve cari dönemde tekabül eden miktarların olası yanlış beyanı hakkında kuşku ortadan kalkmamışsa, cari dönemle ilgili görüş üzerindeki etkisini değerlendirmemiz gerekir. Tekabül eden miktarlar yasa veyahut Devlet Sekreteri ya da Hazine tarafından gerekli görülmüşse ve miktar önemli ise, cari döneme ilişkin finansal tablolar normal olarak, kapsam sınırlaması nedeniyle şarta bağlanır. Bu, görüş formatının başlangıcına aşağıdaki paragrafın eklenmesini gerektirir:

“... Tarihinde sona eren yıla ilişkin tekabül eden miktarlarda gerekli görülebilecek değişiklikler hariç İlgili olarak elde edebilmiş olduğum kağı miktarda kanıtlar”.

İmzalama ve tarih koyma

FDP 9.9. Görev Direktörü, finansal tablolar ve denetlenmiş finansal tabloların bir parçasını oluşturduğu raporda yer alan diğer bütün mali bilgiler, üst düzey muhasebe görevlisi (accounting officier), kurul ya da dengi kişiler tarafından onaylanıncaya kadar tasdik dosyasını (certification journal) imzalamamalıdır. Finansal tablolarla ilgili tasdik tarihi Komptrolör ve Genel Denetçinin veya vekilinin bu tablolar hakkındaki görüşünü ifade ettiği raporunu imzaladığı tarihtir.

FDP 9.10. 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanları Kanununun 3'üncü maddesine göre veya sorumluluğu ismen devrettiği Görev Direktörüne anlaşma gereğince, denetlenenler hariç, Komptrolör ve Genel Denetçi finansal tablolar hakkındaki tasdiklerini şahsen imzalar.

45. Finansal tablolar Üst Düzey Muhasebe Görevlisi veya dengi kişiler tarafından onaylanıncaya kadar bir görüş belirtmez ve elde mevcut gerekli bütün kanıtları değerlendiririz. Denetim kağıtlarının gözden geçirilmesi dahil, finansal tabloların onayı ile denetimimizin tamamlanması arasında bir boşluk olduğu hallerde:

4. Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin veya dengi kişilerin o tarihe kadar onaylayacağı finansal tablolar hakkında teyit elde etmek;
5. muhasebe referans tarihinden sonraki olayları gözden geçirmelerinin imzalarına kadar ki dönemi kapsadığından emin olmak

için tedbirler almalıyız.

46. Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından tasdik edilen bütün finansal tablolar bakımından Görev Direktörleri:

6. hesabın Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından imzalanacağı tarihi Özel Kalem Müdürlüğünden sormalı;
7. Üst Düzey Muhasebe Görevlisi adına hareket etmek üzere yazılı olarak görevlendirilen birisinin (normal olarak Baş Mali Görevli ya da dengi kişi) hesapları onaylayacağı tarihi teyit etmelidir.

Telefonla teyit genellikle yeterli olmakla birlikte, teyidin detayları tutanağa geçirilmeli ve tasdik dosyasına eklenmelidir. Telefonla teyidin dokümanite edilmesiyle ilgili olarak tavsiye edilen ifade biçimi T12 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

47. 600 numaralı Denetim Standardı Açıklaması denetçilerin raporunun imzalanmasını ve kimlik saptamasına yardımcı olmak üzere denetçilerin iş yeri adresini içermesini öngörmektedir. Buna uymak için aşağıdaki formatı kullanılmaktadır.

<i>(Komptrolör ve Genel Denetçi'nin ismi)</i>	<i>National Audit Office (Sayıştay)</i>
<i>Komptrolör ve Genel Denetçi</i>	<i>157-197 Buckingham Palace Road</i>
<i>Tarih</i>	<i>Victoria London SW1W 9SP</i>

48. Görüşlerin imza yetkisinin Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından devredildiği hallerde aşağıdaki format kullanılmalıdır:

<i>(Direktörün ismi)</i>	<i>National Audit Office (Sayıştay)</i>
<i>Komptrolör ve Genel Denetçi adına</i>	<i>157-197 Buckingham Palace Road</i>
<i>Tarih</i>	<i>Victoria London SW1W 9SP</i>

49. Görev direktörü, denetlenen organ açısından geçerli koşullar ışığında, denetim tasdikinin en uygun konumu üzerinde düşünmelidir. Denetlenen organın nihai taslağı hazırladığı ve finansal tablolarının ya da yıllık raporunun basımını yaptığı hallerde, Direktörün tasdik için en uygun konum konusunda organla ilişki kurması gerekir. Denetlenen organın tercihi yoksa, Görev Direktörü tasdik finansal tablolardan hemen önce ve direktörlerin sorumlulukları beyanından hemen sonraya yerleştirilmesini talep etmelidir.

İmza yetkisinin devri

50. Görev Direktörleri, genellikle, 1921 tarihli Hazine ve Denetim Departmanları Kanununun 3'üncü maddesi uyarınca ve anlaşma gereğince denetlenen hesaplara ilişkin denetim tasdiklerini imzalarlar. Ancak, bu tür durumlarda Komptrolör ve Genel Denetçinin ilgili Görev Direktörüne ismen spesifik yetki devrinde bulunması gerekir. Denetim açısından nihai sorumluluk Komptrolör ve Genel Denetçinin uhdesinde kaldığından Görev Direktörü imza kimliğini açıkça belirterek "Komptrolör ve Genel Denetçi adına" imza atmalıdır.

51. Ancak imza yetkisinin devri aşağıdaki koşullara bağlıdır:

- Görev Direktörü, Komptrolör ve Genel Denetçinin ilave bir raporu olmaksızın, net bir denetim görüşü verilebileceği sonucuna varırsa, Birimden sorumlu Genel Denetçi Yardımcısına (Başkan Yardımcısına) başvurmaksızın imza atar;
- Görev Direktörü, denetim görüşünün olumlu dışında olduğu sonucuna varırsa veya net bir denetim görüşü verilip verilemeyeceği konusunda önemli soru işaretleri varsa, finansal tabloları uygun tavsiyeyle birlikte Birimden sorumlu Genel Denetçi Yardımcısına sunar;
- Herhangi bir şartlı denetim tasdikini veya görüş bildirmekten kaçınmayı Komptrolör ve Genel Denetçi imzalar;

Öze ilişkin eleştiri içeren veya anlatıma dayalı önemli bir rapor Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından imzalanır. Bu tür durumlarda Komptrolör ve Genel Denetçi denetim tasdikini de imzalamalıdır.

52. Görev Direktörünün kendisi denetim tasdikinin imzalanması yetkisini devredemez. Kendisi imzalamayacak durumda ise, rapor Birimden Sorumlu Genel Denetçi Yardımcısı veya Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından imzalanmalıdır. 9.10 numaralı Finansal Denetim Politikasına ilişkin sadece iki istisna söz konusudur:

- Bizzat kendisi tarafından tasdik edilen diğer finansal tablolarla, örneğin ödenek hesaplarına eklenenlerle birlikte yayımlanan finansal tablolar hakkındaki denetim tasdikleri Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından imzalanır;
- Uluslararası organizasyonlar ve daha küçük ama hassas organlar ele alındığında, Görev Direktörüne imza yetkisi devrinin teyidinden önce dikkate alınacak format ve sunum mülahazaları söz konusu olabilir.

Görev Direktörü de özel koşullarda, örneğin:

- denetlenen organın yakın gelecekte kapatılacak olması;
- yakın gelecekte statüde değişiklik olması veya özelleştirme yapılması;
- üçüncü kişiler tarafından denetime dayanma olasılığının bulunması;

- muhasebe işleme tarzı ile ilgili olarak müşteri ile ciddi uyuşmazlığa düşülmesi;

hallerinde finansal tabloları Birimden Sorumlu Genel Denetçi Yardımcısına havale eder.

Komptrolör ve Genel Denetçi raporları

FDP 9.11. Komptrolör ve Genel Denetçi:

- **finansal tablolar hakkında görüş bildirmekten kaçındığında veya olumsuz görüş bildirdiğinde,**
 - **ödenek hesabında bir ödenek aşımı bulunduğu;**
 - **parlamentonun dikkate sunulması gerektiğini düşündüğü finansal tablolarla bağlantılı anlamlı diğer meseleler söz konusu olduğunda**
- ayrı bir rapor verir.**

53. Komptrolör ve Genel Denetçi, 1866 ve 1921 tarihli Kanunlara ve belli denetimleri düzenleyen mevzuata göre Parlamento raporlama konusunda geniş yetkilere sahiptir. Bunlar, “Finansal Denetimin Amaçları” başlıklı İkinci Bölümde yer almaktadır. Yönlendirici ilke raporlama yetkisinin Parlamentosunun dikkatini finansal tabloların anlaşılması veya kuruluşun kamu fonlarına sahiplenmesi açısından gerekli meselelere dikkat çekmek için kullanılması gerektirir.

Şartlı görüşler hakkında raporlar

54. Finansal tablolar hakkındaki görüşün şarta bağlandığı hallerde Görev Direktörleri her zaman için Komptrolör ve Genel Denetçinin bir rapor hazırlaması ihtiyacını dikkate almalıdırlar.

- Kapsam sınırlaması görüş bildirmekten kaçınmayı gerektirecek kadar yaygın olduğunda,
- uyuşmazlık bir olumsuz görüşe yol açacak kadar önemli olduğunda,
- ödenek hesabında bir ödenek aşımı bulunduğu,

her zaman için ayrı bir rapor gerekli görülür.

İlk iki durum ya kontroldaki temel bir aksamayı ya da finansal tabloları bütünüyle yanlış yönlendirici kılabilen bir konu hakkındaki uyumsuzluğu akla getirmektedir. Üçüncü durumda ise Parlamento tasdikte verilebilenin ötesine geçilecek ve Kamu Hesapları Komitesi oturumu için temel oluşturabilecek detaylı bir açıklama beklemektedir. Bu durumda bir parlamenter kontrol ihlali söz konusudur ve ilgili miktarlara bakılmaksızın, Parlamento arkaplan ve nedenler konusunda bilgilenmek istemektedir.

55. Komptrolör ve Genel Denetçinin 54 numaralı paragrafta belirtilenler dışındaki nedenlerle şartlı görüşler bildirdiği hallerde, Görev Direktörü ayrı bir raporun gerekli olup olmadığını belirler. Bu şu hallerde söz konusu olabilir:

- kuruluş şartlarıyla ilgili bir geçmişe sahiptir;
- Kamu Hesapları Komitesi kuruluşun finansal tablolarına olan ilgisini önceden belirtmiştir;
- şart mali kontroldaki bir bozukluk, yolsuzluk veya bir önemli düzensizlik sonucu olarak ortaya çıkmıştır;
- kuruluşta yakınlarda bir statü değişikliği olmuştur veya böyle bir değişikliğe uğramak üzeredir;

Ayrı bir raporun gerekli olması aşağıdaki hallerde daha az olasıdır:

- şart, finansal raporlama standartlarına veya hesap talimatlarına uygunlukla ilgili teknik bir sorun hakkındadır;
- Şart, arkaplan bilgiye ihtiyaç olmaksızın tasdikten kendisinde tam olarak açıklanabilir.

Olumlu görüş verilen finansal tablolar hakkında raporlar

56. Görüş şarta bağlanmadığında (olumlu olduğunda) Komptrolör ve Genel Denetçi finansal tablolar ile ilgili olarak raporlar hazırlayabilir. Bu takdirde benzer prensipler uygulanır. Görev Direktörü, denetimin yürütülmesi sırasında ortaya çıkmış olan ve görüş açısından önemli olmasa da Parlamantonun ilgisini çekmek bakımından yeteri kadar önem taşıyan konularla ilgilenir.

57. Bunlar, genellikle, üç kategoriden birine girmektedir:

- **anamlı ama önemli olmayan düzensizlikler.** Bazı durumlarda, denetimin icrası sırasında, finansal tablolar açısından önemli olmayan ama Parlamentonun dikkatinin çekilmesi gereken düzensizlikler tespit edilir. Bu, genellikle, denetlenen kuruluşun ötesine geçen önemli prensiplerin bulunduğu veya konu Parlamentonun daha önceden ilgisini belirttiği bir konu olduğu hallerde söz konusudur.
- **Uygun davranış standartlarına aykırılıklar.** Uygun davranış standartlarına uygunluk denetim görüşünde açıkça kapsama alınmamışsa da Parlamento kamu idaresinin işleyişi konusunda net beklentilere sahiptir. Ayrı bir raporda ele alınabilen anlamlı nitelikteki davranış standartlarına aykırılıklar, özel sektördeki ve kamu sektöründeki işleyiş tarzı arasında tam bir ayırım yapmada zaafa düşülmesi, personel atanmasında veya sözleşme yapılmasında adil bir rekabet sağlanamaması, aşırı ağırlama ve harcamalar gibi konularla ilgili olabilir.
- **Yetersiz finansal kontrol.** Komptrolör ve Genel Denetçinin finansal kontrol hakkında bir görüş vermesi gerekli değilse de kendisinin yolsuzluk ya da hata dolayısıyla kamu fonlarını önemli risklere sokan kontrol eksiklikleri hakkında Parlamentonun dikkatini çekmesi beklenmektedir.

Rapor içeriği ve kesinleştirme (clearance)

58. Her bir raporun her bir olayın koşullarına göre ayarlanması gerektiğinden Komptrolör ve Genel Denetçinin Raporu için standart bir format öngörmek mümkün değildir. Ancak her bir rapor şu hususları açıkça belirtmelidir:

- raporla sonuçlanan incelemenin kapsamı. Okuyucunun normal olarak benzeri bütün düzensizlikler, uygun davranış standartlarına aykırılıklar veya kontrol yetersizlikleri konusunda rapora güvenemeyeceğinin açıkça belirtilmesi gerekir;
- Komptrolör ve Genel Denetçinin rapor vermeyi niçin gerekli gördüğü;
- hakkında rapor verilen düzensizliğin, uygun davranış standardına aykırılığın ya da kontrol yetersizliğinin tam olarak özellikleri;

- hakkında rapor verilen konu bakımından finansal tablolara ilişkin görüşün şarta bağlanıp bağlanmadığı.
59. Bütün raporlar hakkında raporlamada bulunduğumuz kuruluşun Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin tereddütleri giderilmelidir. Bu:

- bütün önemli ve konuyla olguların ilgili kapsama dahil edilmesini;
- olguların doğruluğundan şüphe edilmemesini;
- olgulardan hareketle yapılan sunumların ve verilen sonuçların doğru ve dürüst olmasını;
- raporun olgular ile bu olgulardan hareketle varılan sonuçları birbirinden ayırmasını;
- Üst Düzey Muhasebe Görevlisinin sonuçlarla ilgili farklı görüşünün tam anlamıyla yansıtılmasını;

güvence altına alır.

Ödenek hesapları hakkında genel rapor

60. Komptrolör ve Genel Denetçi, üretilmesine karar verdiği bireysel raporların yanı sıra 1866 tarihli Yasanın 22'nci maddesine göre yıllık bir "Ödenek Hesapları Hakkında Genel Rapor" da hazırlar.
61. Bu rapor, Sayıştay içindeki bilgilerden yararlanılarak gelenek ve uygulama gereğince Birim Başkanı tarafından hazırlanır. Rapor, genellikle:
- bütün türlerdeki ödeneklerin ve Konsolide Fona ödenen ekstra gelirlerinin çıktısının bir hülasasını;
 - önceki yıl bakiyelerinin ayarlanmış olduğunu ve önceki yıla ilişkin ödenek aşımalarının açıklandığını gösteren kapsamlı bir beyanı;
 - şartlara ve ödenek aşımalarına dikkat çekilerek ödenek hesaplarının genel denetim sonuçlarının bir özetini;
 - ödenek hesapları ile finanse edilen kuruluşların denetim sonuçları hakkında özet bilgiyi;
 - stok ve ambar malzemesi ve gelir denetimleri sonuçlarının bir özetini;
- içerir.
62. Bu içerik sabit değildir ve rapor, bakanlar genelinde bir model öneren yönetim mektuplarının ele aldığı temalardan yararlanabilir.

Onuncu Bölüm

Değerlendirme (Review)

Giriş

1. Bu Bölümde, Sayıştayın, finansal denetim çalışmasına ilişkin politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölüm, yönetim tarafından gerçekleştirilen birinci ve ikinci aşama değerlendirmeyi, standart güvence değerlendirmelerini, kalite kontrol değerlendirmelerini, dışarıya yaptırılan denetimlerin değerlendirilmesini kapsamaktadır. Bu bölümde yer alan politikaların amacı, finansal denetim çalışmamızın verilen görüşü desteklemesini ve Denetim Standartlarının gereklerinin karşılanmasından emin olmaktır.
2. Bu bölümdeki politikalar ve yönlendirici ilkeler geçerli Denetim Standartlarına ve özellikle “Denetim Çalışması Kalite Kontrolü” başlıklı, 240 numaralı Denetim Standardı Açıklamasına uygunluğu sağlamak üzere kaleme alınmıştır.

Yönetim tarafından yapılan değerlendirmeler

FDP 10.1. Sayıştay tarafından üstlenilen bütün denetimler denetim tasdikimizi imzalamamızdan önce en az iki kademedeki değerlendirmeye tabidir.

3. Bütün denetim çalışmalarımızda öngörülen prosedürlere uyulmasını sağlamanın yanı sıra değer hükmü verilmesine de gerek vardır. Değerlendirme, yürütülmüş çalışmalar ve ulaşılan sonuçlar hakkında birden çok kademedeki değer hükmü verilmesini sağlayan bir iç kontroldür. Değerlendirme, denetimin hem kalitesi hem de verimliliği ile ilgili olup aşağıdaki hususları teyit etmelidir:
 - i. denetim planının onaylanmasından sonra oluşan önemli olayları dikkate almak suretiyle başlangıçtaki planlama varsayımlarının isabetliliklerini sürdürmesi;
 - ii. denetim ekibinin denetim planını gerektiği şekilde uygulaması ve denetimi Sayıştay politikalarına ve Denetim Standartlarına uygun olarak icra etmesi;

- iii. çalışma kağıtlarının, özellikle mesleki değerlendirmelere başvurduğumuz alanlarda, denetim ekibi tarafından yürütülen çalışmaları gerektiği şekilde dokümanete etmesi ve tasdikte veya raporda ifade edilen sonuçlara temel oluşturması;
- iv. finansal tablolarda açıklanan miktarların ve iddiaların çalışma kağıtları ile mutabık ve bunun yanı sıra müşterinin muhasebe kayıtları ile tutarlı olması;
- v. finansal tabloların net bir şekilde beyan edilmesi ve Devlet Muhasebesi ile geçerli diğer düzenlemelere ve hesap talimatlarına uygun olması;
- vi. tasdikin açık seçik ifade edilmesi, ilgili Denetim Standartlarına uyması ve koşullara uygun olması;
- vii. finansal tabloların ve tasdikin müşterinin uygun düzeydeki görevleriyle müzakere edilmiş olması;
- viii. ortaya çıkan anlamlı meselelerin müşterinin yöneticilerinin, direktörler kurulunun ya da denetim komitesinin dikkatine sunulması.

İlk aşama değerlendirme

FDP 10.2. Görev Yöneticisi Sayıştay politikalarına ve Denetim Standartlarına uygunluktan ilk derecede sorumludur. Uygunluğu güven altına almak üzere Görev Yöneticisi denetimi destekleyen bütün çalışma kağıtlarını değerlendirmeli ve bu değerlendirmeyi kanıtlamalıdır.

4. Görev Yöneticisi ilk aşama değerlendirmeyi bir Gözetmene devredebilirse de genel sorumluluğu taşımaya devam eder.
5. Değerlendirmeyi yapan kişi, her bir çalışma kağıdını parafe etmek ve her birine tarih koymak suretiyle değerlendirmeyi kanıtlamakla birlikte, bu zorunlu olarak, her çalışma kağıdının aynı derinlikte incelenmesi anlamına gelmemektedir. İncelemenin düzeyi, hesap alanının özelliklerine, bu alanın önemliliğine, kuruluş riskine ve denetimle ilgili olarak verilen değer hükümlerinin karmaşıklığına bağlıdır. Bu değerlendirme kapsamına Sayıştayın uzmanları, örneğin, istatistikçiler ve bilgisayar denetçileri tarafından yapılan çalışmalar da girmektedir. İlk aşama değerlendirmenin icrasına ilişkin detaylı yönlendirici ilkeler “Değerlendirme” başlıklı A3 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

6. İlk aşama değerlendirmeyi yapan kişi daha önceden Dikkat Çekilecek Konular Özetleri formlarında belirtilmiş konular hakkında yorumlarda bulunur ve Görev Direktörü tarafından değerlendirme yapılmasını gerektiren diğer hususları ekler. Her bir olayda değerlendirmeyi yapan kişi uygun eylem konusunda tavsiyelerini belirtir. Eğer dikkat çekilecek konular Görev Direktörünün erkenden müdahalesini gerektirecek kadar önemli ise, formların sunulması çalışma kağıtlarının tamamlanmasına kadar uzatılmamalıdır.
7. Görev Yöneticisi, eskimiş materyalin çıkarılmasını, yeni materyalin eklenmesini ve mevcut materyalin güncelleştirilmesini sağlamak amacıyla her denetimin sonunda sürekli dosyaları da değerlendirir. Bu değerlendirme her bir dosya üzerinde kanıtlanır.

İkinci aşama değerlendirme

FDP 10.3. Görev Direktörü çalışma kağıtlarını kendisinin aşağıdaki hususlarda ikna olmasına yetecek ayrıntıda değerlendirmelidir:

- i. denetimin Denetim Standartlarına ve Sayıştay politikalarına uygun olarak icra edilmiş olması;
- ii. dosyaların (journals) ve çalışma kağıtlarının, özellikle denetim ile ilgili değer yargılarına başvurulduğu alanlarda, finansal tablolar hakkındaki tasdiki ve/veya raporu destekleyecek kafi miktarda ve uygun kanıtları içermesi,
- iii. teklif edilen tasdik veya raporun uygun olması ve denetim kanıtlarıyla desteklenmesi.

Ayrıca Görev Direktörü Görev Yöneticisi tarafından hazırlanan bütün çalışma kağıtlarını değerlendirmelidir.

8. Görev Direktörünün yapacağı değerlendirmenin ne kadar kapsamlı olacağı bir değer yargısı meselesidir ve denetim ekibinin deneyimine ve bilgi birikimine, denetimin karmaşıklığına ve Direktörün Komptrolör ve Genel Denetçiye ve Sayıştaya yönelik risk değerlendirmesine bağlı olarak değişiklik göstermektedir. Değerlendirme, genellikle, aşağıda hususları içerir:

- denetim planı;
- inceleme, tasdik ve rapor dosyaları;

- dikkat çekilecek konular özetleri ve bütün çalışma kağıtları klasörlerine ilişkin yönlendirici listeler;
 - denetim programlarının tamamlanmış ve bitirilmiş olmasının sağlanması;
 - bütün önemli denetim değerlendirmelerini destekleyen kanıtlar;
 - müşteri ile yapılan yazışmalar;
 - Görev Yöneticisi tarafından üretilen bütün orijinal dokümanlar.
9. Görev Direktörü, incelenen bütün çalışma kağıtlarına parafını koyarak ve tarih atarak yaptığı değerlendirmeyi kanıtlar. Görev Direktörü değerlendirmeyi bize bir görüş bildirme imkânı verecek kâfi miktarda uygun denetim kanıtları elde etmek amacıyla planlama aşamasındaki önemli risklere nasıl cevap verdiğimiz hakkında Görev Yöneticisi ile yapılan görüşmeye dayandırır.

Standart güvence değerlendirmeleri

FDP 10.4. Bütün finansal denetimlerle ilgili olarak:

- onaylanmış denetim planı belli bir kısırlanlığa ya da anlamlı denetim risklerine işaret ediyorsa,
- Görev Direktörü:
 - denetim tasdikinin olumlu görüş dışında olmasını ve olumsuz görüş bildirilmesi;
 - özel meselenin vurgulanması için bir açıklayıcı paragraf eklenmesi;
 - normal olarak bir rapor hazırlanmasının gerekli olmadığı hallerde müstakil bir rapor hazırlanması gerektiği;

tavsiyelerinde bulunuyorsa bir standart güvence gözden geçirmesi icra edilmelidir.

FDP 10.5. Görev Direktörü, önemli veya kompleks değer hükümleri verilmiş ise, yukarıda sayılan haller dışında bir standart güvence değerlendirmesi yapılmasını talep etmelidir.

FDP 10.6. Değerlendirmeyi yapan, değerlendirme sonuçlarını raporla Görev Direktörüne bildirmelidir. Görev Direktörü değerlendirmeyi yapan tarafından ortaya konan bütün meseleler tatmin edici bir şekilde çözüme kavuşturuluncaya kadar tasdik dosyasını imzalayabilir.

10. Standart güvence değerlendirmesi, denetim ekibinden bağımsız bir yönetici ya da direktör tarafından yapılan tasdik öncesi bir değerlendirmedir. Değerlendirme mesleki değer yargısına konu olan kilit konumdaki alanlara odaklanır.
11. Standart güvence değerlendirmeleri, Komptrolör ve Genel Denetçiye ve Sayıştaya yönelik önemli bir riskin söz konusu olduğu denetimlere odaklanmayı hedefler. Bu tür denetimler denetimle ilgili olarak verilmiş değer hükümlerinin tasdikten önce meslektaş değerlendirmesine tabi olmasını sağlamak suretiyle riskin en aza indirilmesine yardımcı olur.
12. Bir standart güvence değerlendirmesi yapılması söz konusu olduğunda, çalışma kağıtları, değerlendirmenin kanıtlarını, değerlendirmeyi yapanın bütün önemli konular hakkındaki görüşlerini ve Komptrolör ve Genel Denetçinin tasdikinin hazırlanmış taslaktaki biçimde usulüne uygun olarak verebileceğinin teyidini içermelidir.
13. Yapılması söz konusu olduğunda, bir standart güvence değerlendirmesi, daima, tasdikten önce icra edilir. Ortaya çıkan önemli konulara değerlendirmeyi yapan tarafından netlik kazandırılmadıkça, Komptrolör ve Genel Denetçi denetim raporunu imzalamaz.
14. Bu değerlendirmeler diğer prosedürlerin yerine geçmez. Görev Yöneticileri ve Direktörleri yapılmış çalışmanın kalitesinden ve Komptrolör ve Genel Denetçiye bildireceği görüş hakkında verilen tavsiyelerden her yönüyle sorumludurlar.

Farklılıkların giderilmesi

15. Eğer değerlendirmeyi yapan Görev Direktörü ile mutabık değilse, her iki taraf soruna değerlendirmeyi yapanın tatminine yönelik bir çözüm getirmek için Birimden sorumlu Başkan Yardımcısı ile görüşmelidir. Mutabakata varılamazsa, o takdirde mesele Birimden Sorumlu Başkan Yardımcısı tarafından çözümlenir. Mutabakata varılınca çalışma kağıtları karardan sorumlu olanlar tarafından imzalanır.

Kalite kontrol değerlendirmeleri

FDP 10.7. Kalite kontrol değerlendirmeleri, her yıl Komptrolör ve Genel Denetçiye kâfi miktarda ve uygun denetim kanıtlarının toplandığı ve Sayıştayın finansal denetimlerinin mesleki standartlara ve kurum politikalarına uygun olduğu konularında yeterli güvence sağlayacak şekilde yürütülür.

FDP 10.8. Değerlendirmeler, değerlendirmesi yapılan denetimlerden bağımsız, bilgi ve deneyim sahibi personel tarafından gerçekleştirilir.

FDP 10.9. Değerlendirmeler yapıcı bir tarzda icra edilir. Bu değerlendirmeler sonucunda üretilen raporlar önemli meseleleri ele almalı ve sadece yapılanın eleştirisini değil, gelişmeyi hedef alan tavsiyeleri içermelidir.

16. Kalite kontrol değerlendirmesi denetim ekibinden bağımsız bir yönetici tarafından gerçekleştirilen bir tasdik sonrası değerlendirilmez. Değerlendirme, mesleki değer hükümlerine konu olan kilit konumdaki alanlara ve Sayıştay politikalarına uygunluğa odaklanır.
17. Kalite kontrol değerlendirmelerini denetim çalışmalarının Sayıştay politikalarını başarıyla yerine getirmesini, ilgili Denetim Standartlarına uygun olmasını ve sağlıklı değer hükümleri verilmesini sağlamak için gerçekleştiririz. Her Birim Başkan Yardımcısı tamamlanmış denetimleri örnekleme temelinde, Birim A tarafından yayımlanmış yönlendirici ilkeler çerçevesinde, değerlendirmek üzere bir direktörü ya da yöneticilerden oluşan bir ekibi görevlendirir. Bu yönlendirici ilkeler, her yıla ilişkin değerlendirmenin kapsamını ve değerlendirilecek denetimleri belirler. Her Birim Başkanı Yardımcısı ilave değerlendirmeler yapılması için yetki verebilir.
18. Her değerlendirme aşağıdaki hususları saptar:
 - denetimin gerektiği şekilde planlanmış olup olmadığı ve özellikleri saptanmış risklere yeterli özenin gösterilip gösterilmediğini;
 - finansal tablolarda açıklanmış gelir ve giderlerin düzenliliği hakkındaki Komptrolör ve Genel Denetçi görüşünü desteklemeye yetecek çalışmanın yapıp yapılmadığı;

- değer yargısına konu olan alanlarla ilgili vargılarımızın çalışma kağıtlarında açıklanıp açıklanmadığı ve bu kağıtlar tarafından desteklenip desteklenmediği;
 - ister Komptrolör ve Genel Denetçi tasdikinde ister başka şekilde verilmiş olsun, verilen diğer herhangi bir görüşün inceleme dosyasında ve çalışma kağıtlarında tam anlamıyla desteklenip desteklenmediği ve dokümanite edilip edilmediği;
 - finansal tabloların ya da Komptrolör ve Genel Denetçi raporlarının dayandığı finansal bilgilerin Devlet Muhasebesine ve diğer ilgili düzenlemelere uygun olarak sunulup sunulmadığı;
 - tasdikin ya da raporun anlatım tarzının, koşullar çerçevesinde, isabetli olup olmadığı ve ilgili Denetim Standartlarına ve Uygulama Notlarına uygun düşüp düşmediği;
 - çalışma kağıtlarının Denetim Standartlarının dokümantasyonla ilgili gereklerini yerine getirip getirmediği.
19. Değerlendirmeyi yapan ile denetim yönetimi arasında uyumsuzluk bulunması halinde, her iki taraf değerlendireni tatmin edecek şekilde problemi çözüme kavuşturmak üzere Birim Başkan Yardımcısı ile görüşmelidir. Eğer mutabakata varılamazsa, o takdirde standart güvence değerlendirmelerine ilişkin prosedürün aynısı uygulanmalıdır. Bu prosedür 15 numaralı paragrafta belirtilmiştir.
20. Gerçekleştirilen bütün değerlendirmelerin sonucu bir raporla gözden geçirme ekibi tarafından Birim Başkan Yardımcısına sunulur ve raporun bir kopyası Birim A ile ilgili Başkan Yardımcısına takdim edilir. Bir özet rapor her yıl Komptrolör ve Genel Denetçiye sunulur.
21. Değerlendirme yapmakla görevli kişi, Devlet Muhasebesi, diğer geçerli düzenlemeler, Denetim Standartları ve Uygulama Notları hakkında deneyim ve bilgi sahibi olmalı ve kalite kontrol çalışmasını yapmak üzere Birim Başkan Yardımcısı tarafından yetkilendirilmelidir.

Dışarıya yaptırılan denetimlerin değerlendirilmesi

FDP 10.10. Görev Direktörü, firma (contractor) tarafından icra edilen denetim çalışmasının Komptrolör ve Genel Denetçinin amaçları bakımından yeterliliği konusunda kâfi miktarda kanıtlar elde etmeli ve firmanın bulgularını değerlendirmelidir.

22. Standart sözleşmeler firmaların birinci ve ikinci aşama değerlendirme prosedürlerini uygulamalarını öngörmekte olup, bu prosedürler Sayıştay tarafından tekrarlanmamaktadır. Görev Direktörü aşağıdaki hususları güven altına alır:

- i. denetim partneri, kendi gözden geçirmesiyle, planlanan yaklaşımın takip edilmiş olduğunu, denetim çalışmasından, gereken düzeyde güvencenin elde edildiğini, dikkat çeken bütün önemli meselelerin çözümlenmiş bulunduğunu ya da alternatif olarak şartlı görüş teklif edildiğini teyit etmiştir;
- ii. finansal tablolar hakkında bir görüşe ulaşıldığında hatalar değerlendirilmiş ve dikkate alınmıştır;
- iii. düzenlilik konularına özel dikkat gösterilmiş ve önemli olmayan ama anlamlı olan düzensizlikler Komptrolör ve Genel Denetçi raporuna ithal için belirlenmiştir.

Dışarıya yaptırılan denetimlerin değerlendirmesine yardımcı olacak bir kontrol listesi A3 seri numaralı “Değerlendirme” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

Onbirinci Bölüm

Diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanma

Giriş

1. Bu bölümde, diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanılmasına ilişkin politikalar ve yönlendirici ilkeler yer almaktadır. Bölüm, iç denetçilerin, diğer dış denetçilerin ve diğer alanlardaki uzmanların çalışmalarından yararlanmayı kapsamaktadır. Bölümde alt sözleşmeyle diğer denetçilere verilen işler ele alınmaktadır. Bu konu A2 seri numaralı “Dışarıya Yaptırma” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde düzenlenmektedir.
2. Bu bölümde yer alan politikalar ve yönlendirici ilkeler 500 numaralı, “İç Denetimin Çalışmalarının Dikkate Alınması”; 510 numaralı, “Asıl Denetçiler ile Diğer Denetçiler Arasındaki İlişki” ve 520 numaralı “Bir Uzmanın Çalışmasından Yararlanılması” başlıklı Denetim Standartları açıklamalarına uygunluğu sağlamaktadır.

Dış denetçilerin sorumluluğu

FDP 11.1. Diğer bir kişinin ya da organizasyonun çalışmalarından yararlanırken bu çalışmaların amaçlarımız bakımından uygun olduğundan emin olmalıyız.

3. Pek çok denetimimizde, diğerlerinin çalışmalarından bir denetim kanıtları kaynağı olarak yararlanmamızın etkin ve verimli olduğu alanlar vardır. Ancak denetim görüşü ve görüşü destekleyecek denetim prosedürlerinin belirlenmesi bakımından sorumluluk tek başımıza bize aittir. Bu nedenle, eğer bu tür denetim kanıtlarına dayanıyorsak, amaçlarımız bakımından bunların uygunluğu ve diğer kanıt kaynakları ile tutarlılığı konusunda kendimizi güvence altına almamız gerekir.
4. Diğerlerinin çalışmalarından yararlanmayı düşünebileceğimiz alanlara ilişkin örnekler şunlardır:
 - iç denetçiler tarafından sistemlerle ilgili olarak yapılan dokümantasyon;

- iç denetçiler tarafından gerçekleştirilen testler;
- dış denetçiler tarafından yapılan ikincil şirket denetimleri;
- iç veya diğer dış denetçiler tarafından bağışlar/yardımlarla ilgili olarak yapılan doğrulamalar;
- yeminli eksperler ya da değerlemeciler tarafından sağlanan arazi ve bina değerlemeleri.

İç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması

FDP 11.2. Müşterilerimizin her birindeki iç denetim fonksiyonunu değerlendirmeli ve bu fonksiyonun Devlet Muhasebesinin öngördüğü standartları karşılamada yetersiz kaldığını düşünüyorsak, yönetime (idareye) rapor vermeliyiz.

Genel hususlar

5. “İç denetim” muhasebe ve iç kontrol sistemlerini gözden geçirmek ve değerlendirmek üzere bir organizasyonun yönetimi tarafından oluşturulan bir değerlendirme ya da izleme faaliyetidir. Aslında, iç denetim bir organizasyonun genel iç kontrol sisteminin parçası olarak düşünülebilir. Bu fonksiyon, “organizasyon içinden”, organizasyonun ana kuruluşundan ya da üçüncü kişi konumundaki tedarikçi (örneğin denetim firması) tarafından sağlanabilir.
6. Merkezi devlet sektöründe, Üst Düzey Muhasebe Görevlileri (Accounting Officers) her kuruluşta uygun iç denetim düzenlemelerinin tesis edilmesinden sorumludurlar. İç denetimle ilgili amaçlar, standartlar ve prosedürler Devlet Muhasebesinde (6.4 nolu Bölümde) özet olarak yer almakta olup burada Devlet İç Denetim Elkitabında belirlenmiş daha detaylı ve kapsamlı yönlendirici ilkelere atıfta bulunmaktadır.
7. İç denetim çalışmalarından yararlanmayı düşünmesek bile, iç denetimin Devlet Muhasebesinin bir gereği olarak, merkezi devletteki müşterilerimizin iç kontrol sistemlerinin bir ögesi olduğunu unutmamalıyız. Bu nedenle merkezi devletteki bütün müşterilerimiz açısından iç denetim fonksiyonunun etkinliğinin genel bir değerlendirmesini yapmalıyız. Bu tür değerlendirmeler denetlenen kuruluşların büyüklüğünü ve ne kadar sofistike olduğunu ve güçlü bir denetim fonksiyonunun ne ölçüde arzulandığını dikkate almalıdır.

8. Merkezi devlet kuruluşları ile ilgili bu genel değerlendirmede, çalışmalarından yararlanmayı düşündüğümüz müşterilerimizin bünyelerindeki iç denetim fonksiyonu için uyguladığımız daha detaylı değerlendirmedekine benzer prensipleri takip etmeliyiz. Detaylı değerlendirmeye ilişkin yönlendirici ilkeler aşağıdaki 15 ve 16 numaralı paragraflarda yer almaktadır. İç denetim fonksiyonunda önemli değişiklikler söz konusu değilse, merkezi devletteki müşterilerimizde aradaki yıllardaki yıllık güncellemeyle birlikte, üç veya dört yılda bir yapılmalıdır.
9. İç denetim çalışmalarından yararlanmamızın kapsamına şunlar girebilir:
 - iç denetim fonksiyonunun kendi faaliyetlerinden güvence elde edilmesi;
 - iç denetçilerin Sayıştay nezaretinde doğrudan destek sağlaması;
 - iç denetimden bağış ve yardım taleplerinin doğrulanmasında yararlanılması.
10. İç denetim fonksiyonunun kendi faaliyetlerinden güvence elde edilmesi 500 numaralı “İç Denetim Çalışmalarının Dikkate Alınması” başlıklı Denetim Standardı Açıklamasında ele alınmış olup aşağıdaki 12 ila 18 numaralı paragraflarda incelenmektedir. Bu paragraflara, daha spesifik düzenlemelere konu olmakla birlikte, 19 ila 23’üncü paragraflarda ele alınan iç denetçilerin doğrudan destek sağlaması konusu değerlendirilirken de genel olarak başvurulur.
11. İç denetimden bağış ve yardım taleplerinin doğrulanmasında yararlanılmasını 48 ve 49 numaralı paragraflarda incelenmektedir.

İç denetim fonksiyonundan güvence elde edilmesi

FDP 11.3. Denetimimizi planlarken müşterimizin iç denetim fonksiyonu bağlamındaki faaliyetlerini değerlendirmeli ve etkili denetim yaklaşımı oluşturmamıza ışık tutmaya yetecek bir kavrayışa sahip olmalıyız.

FDP 11.4. İç denetim birimleri ile işbirliği içinde olmalı, denetim kapsamının koordineli bir şekilde belirlenmesine yardımcı olmalı ve mümkün olduğu ölçüde mükerrerlikten kaçınmalıyız.

FDP 11.5. İç denetimin rolü ve kapsamı ile ilgili değerlendirmemiz sonucunda, eğer, belli iç denetim çalışmalarına dayanmanın mümkün ve arzu edilebilir olabileceğine karar verirse, iç denetim fonksiyonu ile ilgili bir değerlendirme yapmalıyız.

FDP 11.6. Spesifik iç denetim çalışmalarından yararlanmayı düşünüyorsak, hedeflerimiz açısından çalışmaların kâfi miktarda, uygun ve güvenilir olduğunu teyit eden çalışmaları değerlendirmeliyiz.

12. Denetim görüşü beyanından daima sadece biz sorumlu olsak da iç denetim:
- genel finansal kontrol ortamı;
 - düzenliliği, davranış standartlarına uygunluğu, kurumsal amaçların gerçekleştirilmesini sağlamak için oluşturulanlar dahil olmak üzere iç kontrol sistemlerinin işleyişi;
 - spesifik hesap bakiyelerinin derinlemesine incelemeye veya iç denetim çalışmalarına konu olduğu hallerde bu hesap bakiyeleri;
- hakkında denetim kanıtları sağlayabilir.
13. Devlet İç Denetim Elkitabı iç denetimin Sayıştay ile işbirliği yapmasını öngörmekte olup, denetim kapsamının koordineli şekilde belirlenmesine ve mükerrerlikten kaçınmaya yardımcı olmak ve mümkün oldukça iç denetim çalışmalarından güvence elde etmek bizim politikamızdır. Bu süreç iki yönlü bağlantı şeklinde olmalı ve şunları içermelidir:
- iç denetim yöneticisi ile toplantılar yapılması;
 - iç denetim planının incelenmesi;
 - iç denetime Sayıştayın denetim planlarına ve çalışma kağıtlarına (hassas nitelikteki bulguları içeren çalışma kağıtları ile ilgili olarak gereken koruma gösterilerek) erişim imkânı verilmesi;
 - iç denetim ile daha yakından bir uyum sağlanmasının mümkün olduğu ahvalde, denetim planımıza ve prosedürlerimize esneklik kazandırılmasına hazır olunması.
14. Kontrol ortamına ilişkin değerlendirmemize yardımcı olması ve iç denetim çalışmalarından yararlanmanın mümkün olup olmadığı hakkında bir ilk değerlendirme yapılabilmesi için iç denetimin rolü ve kapsamı ile ilgili olarak yeteri kadar bilgi elde etmeyi amaçlamalıyız.

15. Eğer dış denetçi iç denetim çalışmalarına dayanmayı düşünüyorsa, denetimin planlama aşamasının bir parçası olarak, iç denetim fonksiyonu hakkında daha derinlemesine bir değerlendirme yapılması gerekir. Bu değerlendirme büyük ölçüde, geçmişteki deneyimlere ve iç denetim çalışmalarının incelenmesine dayanır. Bu tür değerlendirme, her halde, Devlet Muhasebesinin gereklerine tabi kuruluşlar açısından periyodik olarak yapılmalıdır. (FDP 11.2'ye bakınız.)

16. Bu değerlendirmedeki önemli kriterler şunlardır:

- iç denetim fonksiyonunun statüsü:
 - iç denetim, üst yönetime raporlamada bulunuyor mu?
 - İç denetim, doğrudan, yönetim kuruluna/denetim komitesine rapor veriyor mu?
 - Yönetimin iç denetimin tavsiyeleri üzerine tavır alması/eylemde bulunması gerekiyor mu?
 - İç denetim tam kapsamlı olarak görevler yapmaya yetkili mi, yoksa, çalışmalarının kapsamı üzerinde önemli sınırlamalar mı var?
- İç denetim fonksiyonunda kullanılabilir kaynaklar:
 - fonksiyonu yönetmeye ve icra etmeye uygun kapasitede ve yeterli sayıda personel bulunuyor mu?
- İç denetim çalışmalarının ve dokümantasyon faaliyetlerinin kalitesi:
 - İç denetim çalışmaları gerektiği şekilde planlanıyor, gözetime tabi tutuluyor ve dokümanite ediliyor mu?

T10 seri numaralı “İç Denetim Çalışmalarından Yararlanma” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde bu tür bir değerlendirmenin temel niteliklerini içeren soru kağıdı yer almaktadır.

17. İç denetim fonksiyonunun statü, bağımsızlık, kaynaklar ve kalite yönlerinden yeterli olduğu yolunda değerlendirme yapılırsa ve iç denetim çalışmalarının spesifik bölümlerinin bizim tarafımızdan kullanılma potansiyeli varsa; uygunlukları konusunda bir sonuca varmak için bu tür çalışmaları değerlendirmemiz gerekir. Bu değerlendirme aşağıdaki noktaları dikkate alınmalıdır:

- çalışmalarını yürüten elemanların ve onların gözetmenlerinin/yöneticilerinin yeterlilik dereceleri;
 - iç denetim yönetiminin yapılmış çalışmaları gözden geçirme düzeyi;
 - varılan sonuçları destekleyen kanıtların yeterliliği.
18. Yukarıdaki 17 numaralı paragrafta belirlenen prosedürlerin sonuçlarına bağlı olarak sınırlı sayıda test yapmayı ya da iç denetçilerin çalışmalarını yeniden icra etmeyi düşünebiliriz.

İç denetçilerin doğrudan desteklerinden yararlanılması

FDP 11.7. İç denetim tarafından bizim adımıza doğrudan üstlenilen çalışmaları planlamalı, kontrol etmeli ve değerlendirmeliyiz.

19. Devlet İç Denetim Elkitabında, iç denetimin, normal olarak, iç denetim hedefleri açısından yapmayacağı dış denetim görevlerini üstlenmemesi gerektiği belirtilmektedir. Bu, belli ölçüde işbirliğini engellemez, müşteriler, eğer denetim ücretinde tasarrufa yol açıyorsa, iç denetçilerin yardımcı olmasında istekli davranabilirler.
20. İç denetim fonksiyonunun değerlendirilmesini ve spesifik iç denetim çalışmalarına değer biçilmesini ele alan 15 ila 18 numaralı paragraflar, genellikle, iç denetçilerin doğrudan desteklerinden yararlanılması değerlendirilirken de uygulanır. Ancak, aşağıda ayrıntılandırıldığı üzere, başka mülahazalar da dikkate alınır.
21. Denetim hedeflerimiz doğrultusunda iç denetçiler tarafından yapılacak maddi doğruluk testleri (özsel testler) ya da kontrol testleri ancak bizim doğrudan gözetimimiz altında ve Sayıştayın dokümantasyonla ilgili standartlarına göre gerçekleştirilebilir. Yanlış anlamayı önlemek amacıyla, taleplerimizi gösteren, yüklenim mektubuna denk bir mutabakat zaptı üzerinde iç denetim ile anlaşmaya varmak yararlı olabilir.
22. İç denetimin doğrudan desteğinden yararlanmayı planlarken ilgili iç denetim elemanlarının uzmanlıklarını ve denetim görevinin onlar için çıkar çatışmasına yol açıp açmadığını dikkatlice değerlendirmeliyiz. Bu bakımdan, denetime katılan iç denetçilerin denetlenmekte olan faaliyetle ilgili olarak herhangi bir yetki ve sorumluluğu bulunmamalıdır.
23. İç denetçilerin çalışmalarının sonuçlarının değerlendirmesi Sayıştayın normal standartlarına göre yapılır. Bu aşamada denetime katılan iç denetçilerin uzmanlıkları ve bağımsızlıkları denetim çalışmalarının ve bunların dokümantasyonunun görünen kalitesi ışığında tekrar değerlendirilmelidir.

Diğer dış denetçilerin çalışmalarından yararlanılması

Genel hususlar

FDP11.8. Diğer dış denetçilerin çalışmalarından yararlanırken:

- i. Onların niteliklerini, deneyimlerini ve diğer imkânlarını değerlendirmeli;
- ii. Onların yüklenim koşullarının amaçlarımız açısından uygun olmasını güven altına almalı;
- iii. Bizim isterlerimizi tam olarak anlamalarını ve kendilerinin çalışmalarından yararlanacağımızdan eksiksiz bir şekilde haberdar olmalarını sağlamalı;
- iv. Çalışmalarındaki önemli bulgulara erişmeli;
- v. Amaçlarımız açısından uygunluğunu sağlamak üzere çalışmalarını değerlendirmeliyiz.

24. Dış denetçilerin yararlanmayı düşünebileceğimiz çalışmaları altı ana biçimde ele alınabilir:

- ana kuruluşu denetlediğimiz hallerde grup hesaplarında birleştirilen yan kuruluşun hesaplarının denetimi;
- ortak denetçileri olduğumuz bir kuruluşla ilgili denetim çalışmaları;
- daha alt kat kuruluşun denetim hizmeti verdiğimiz müşteri tarafından kısmen ya da tamamen finanse edildiği hallerde, daha alt kat kuruluşun hesaplarının denetimi;
- spesifik bağış ya da yardım taleplerinin doğrulanması;
- Komptrolör ve Genel Denetçinin denetim tasdikini imzalama sorumluluğunu uhdesinde bulundurduğu hallerde dışarıya yaptırılan denetim çalışmaları; ve
- denetim sorumluluğunun devralındığı (veya tekrar devralındığı) hallerde kuruluşun önceki yıl denetimi.

25. Diğer dış denetçilerin yararlanmayı düşündüğümüz çalışmalarının biçimi ne olursa olsun, denetim görüşümüzden sadece biz sorumlu olmaya devam ederiz. Bu nedenle, bu tür çalışmalara denetim kanıtları olarak dayanıyorsak, bunların amaçlarımıza uygunluğu konusunda kendimizi tatmin etmemiz gerekir (FDP 11.1).

“Asıl denetçi/”diğer denetçi” ilişkisi

FDP 11.9. Asıl denetçiler olarak hizmet vermek için mutabakata varmadan önce, ana ya da grup finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla kâfi miktarda güvence elde edip edemeyeceğimizi değerlendirmeliyiz.

26. 510 numaralı Denetim Standardı Açıklaması, asıl denetçilerin bir kuruluşun diğer denetçiler tarafından denetlenen bir ya da daha fazla ögesiyle ilgili mali bilgileri içeren finansal tabloları hakkında raporlama sorumluluğunun bulunduğu ahvalde “asıl denetçiler” ile “diğer denetçiler” arasındaki ilişkiyi ele almaktadır. Denetim Standardı Açıklaması “öge” konseptini mali bilgileri asıl denetçiler tarafından denetlenen bölüm, kısım, yan kuruluş, ortak girişim, bağlantılı taahhüt ya da diğer kuruluş olarak tanımlamaktadır.
27. Biz, denetimlerimizde “öge” konseptini, finansal tablo beyanının (assertion) düzenliliği bağlamında, daha alt kat kuruluşlara yapılan bağışları kavrayacak şekilde genişletmekteyiz. Ancak, diğer denetçiler Sayıştayın bir müşterisi tarafından yapılan genel bir bağışla finanse edilen kuruluşları denetlediklerinde (39 ila 47 numaralı paragraflara bakınız) veya spesifik bağış ya da yardım taleplerini doğruladıklarında (48 ila 52 numaralı paragraflara bakınız) başka mülahazalar da söz konusudur.
28. Bir kuruluşla ilgili denetim çalışmalarının diğer bir grup denetçi ile paylaşıldığı ve her iki denetçi grubunun denetim raporu hazırlama sorumluluklarının bulunduğu (yukarıdaki 24 numaralı paragrafta bakınız) gerçek ortak denetimler Sayıştay açısından seyrek olsa da bu denetimlerde “asıl denetçi/”diğer denetçi” ilişkisindeki mülahazalar aynen geçerlidir.
29. Terimin normal anlamında Sayıştay açısından ortak denetimler seyrek vuku bulsa da, Komptrolör ve Genel Denetçi tarafından yapılacak tasdikten önce diğer denetçiler tarafından denetlenmesi için hesapların Bakana sunulması yasal zorunluluğunun bulunduğu hallerde “iki tasdik” (“dual certification”) denetimleri söz konusudur. “Asıl denetçi/”diğer denetçi” ilişkisindeki mülahazalar bu gibi durumlarda da aynen geçerlidir ve Komptrolör ve Genel Denetçi -asıl denetçi- denetim tasdikinden tam anlamıyla sorumludur.
30. Esas finansal tablolar hakkında bir görüş oluşturmak amacıyla kâfi miktarda güvence elde edip edemeyeceğimizi değerlendirirken aşağıdaki hususları dikkate almalıyız:

- doğrudan denetlediğimiz konsolide edilmiş kuruluşun öğelerinin önemliliği;
 - doğrudan denetlenmeyen bu öğelerdeki yanlış beyan riski ve bu riskin esas tablolar yönünden önemli olma potansiyeli;
 - doğrudan denetlenmeyen öğeler bakımından ilave prosedürler uygulama imkânımız (örneğin, diğer denetçilerin dosyalarının gözden geçirilmesi, inceleme (inspection) yetkilerinin kullanımı) ve;
 - diğer denetçilerin uzmanlıkları ve statüleri.
31. Gereken derecede güvence elde edilip edilmediği konusunda beliren tereddütler, yan kuruluşların denetimine ilişkin düzenlemeleri gerektiği şekilde değiştirilmesini göz önüne alması için ana kuruluşun dikkatine sunulmalıdır. Görev Direktörünün bir denetimi üstlenme imkanımızla ilgili olarak tereddütlerinin bulunduğu bütün durumlarda Kurumsal Politikadan sorumlu Direktöre danışılmalıdır.

Diğer dış denetçilerin niteliklerinin, deneyimlerinin ve imkânlarının değerlendirilmesi

32. Değerlendirmedeki faktörler şunlardır:

- “sertifikalı denetçi” statüsüne sahip olunması,
- saygınlık ve statü;
 - ulusal ya da uluslararası düzeyde iyi tanınan (kapsamlı denetimler açısından) yoksa yerel düzeyde iyi itibarı olan (küçük denetimler bakımından) bir firma mı söz konusudur?
- Büyüklük;
 - Firma uygun mahalde, yılın uygun zamanında kâfi miktarda kaynaklara sahip midir?
- uzman bilgisi;
 - firma gereken ilgili uzman bilgisine sahip midir?
- İster eldeki görev bağlamında olsun ister Sayıştay ile bağlantılı diğer denetimlerde olsun önceki çalışmaların kalitesi.

Denetimin planlama aşamasında diğer dış denetçilerle ilişki

33. Aşağıdaki hususlara ilişkin koşullarımızı belirleyen formel raporlama direktiflerinin diğer denetçilere gönderilip gönderilmediğini, planlama sürecinin parçası olarak dikkate almalıyız:

- i. raporların formatı ve üslubu ve raporlama ile ilgili son bitim tarihleri;
- ii. ilave çalışmalar (örneğin, kuruluşlararası işlemlerin, finansal tablo beyan amaçlarının düzenliliğini karşılayacak denetim prosedürlerinin belirlenmesi ve bildirilmesi);
- iii. özel değerlendirmeyi gerektiren alanlar.

Diğer dış denetçilerin bulgularının dikkate alınması

34. Diğer denetçiler, anlamlı bulguları:

- mutabakata varılan raporlama düzenlemeleri çerçevesinde bize doğrudan raporlamak;
- bulguları mutabakat gereğince bizim gözden geçirmemize tabi, kendi çalışma kağıtları üzerinde dokümanete etmek;
- bulguları kendi denetim raporlarına ithal etmek (örneğin, bir şart ya da önemli bir belirsizlik olarak) ve
- direktörlere ya da yönetime verdikleri raporları ya da yönetim mektuplarını bizim istifademize sunmak suretiyle rapor edebilirler.

35. Bu tür bulguların, karakterlerini ve anlamlılıklarını sorumlu olduğumuz finansal tablolar bağlamında değerlendirmemiz gerekir.

Diğer dış denetçilerin çalışmalarının uygunluğunun değerlendirilmesi

36. Bizim amaçlarımıza uygunluğunu güvence altına almak amacıyla diğer denetçilerin çalışmalarını kalite ve kapsam yönünden değerlendirmemiz gerekir. Bu tür bir değerlendirme aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, farklı metotların bir sentezi yardımıyla gerçekleştirilebilir:

- genel işbirliği ilişkisi ve müzakere;

- diğer denetçilerin prosedürlerinin yazılı bir özetinin elde edilmesi (soru kağıdı ya da kontrol listesi şeklinde olabilir); ve
 - diğer denetçilerin çalışma kağıtlarının gözden geçirilmesi.
37. Yukarıdaki değerlendirme uyarınca diğer denetçilerin çalışmaları uygun sayılıyorsa, tasdikimizde diğer denetçilere atıfta bulunulmaz.
38. Diğer denetçilerin çalışmaları uygun olarak kabul edilmiyorsa;
- diğer denetçilerden ilave prosedürler uygulamalarının istememiz;
 - bizzat bizim ilave prosedürler uygulamamız;
 - tasdikimiz açısından olası etkileri;
- gibi konular üzerinde düşünmemiz gerekir.

Daha alt kat kuruluşların denetimlerinden yararlanılması

FDP 11.10. Sponsor kuruluşun finansal tabloları hakkındaki görüşümüzü desteklemek üzere daha alt kat kuruluşların dış denetçilerinin çalışmalarından yararlanmaya çalışmalıyız.

FDP 11.11. FDP 11.8 ve FDP 11.9 gereklerini karşılayamadığımız hallerde:

- i. denetim düzenlemelerindeki yetersizlikleri sponsor kuruluşa raporlamalı;
- ii. alternatif denetim prosedürlerini hesaba katmalı;
- iii. kuruluşlara erişime ilişkin kendi yetkilerimizi kullanmalı; veya
- iv. erişim yetkisinin bulunmaması halinde denetim tasdikimiz açısından etkilerini değerlendirmeliyiz.

39. Merkezi devlet bağışları yoluyla doğrudan doğruya veya dolaylı olarak finanse edilen daha alt kat kuruluşlar kapsamına icraî fonksiyon üstlenen Bakanlık Dışı Kamu Organları ve kamusal programları yürüten diğer bazı kuruluşlar (örneğin, üniversiteler, Eğitim Teşebbüs Konseyleri/Yerel Teşebbüs Şirketleri, İskân Dernekleri) girmektedir.
40. Daha alt kat kuruluşa bağış tahsisi, finansal tablo beyanının düzenliliği bağlamında, sponsor kuruluşun finansal tablolarının bir ögesini oluşturmaktadır (Yukarıdaki 27 numaralı paragrafa bakınız).

41. Bundan dolayı, bağış ödemelerinin sadece sponsorun ve daha alt kat kuruluşun kayıtlarına doğru olarak geçirilmesi ile değil, ama aynı zamanda bağışların daha alt kuruluş tarafından kullanımının düzenliliği ile ilgileniriz.
42. Sponsor bakanlıkların yönetimi, harcamaların düzenliliğini sağlamaya yönelik kontroller dahil olmak üzere, sponsorluğunu yaptıkları kuruluşlarda uygun finansal kontrollerin uygulamaya konulmasını temin etmekten sorumludurlar. Bu sorumluluğun bir ögesi de 11.8 numaralı Finansal Denetim Politikasının gereklerinin karşılanmasına imkân veren yeterli dış denetim düzenlemelerinin uygulamaya konulmasını sağlamaktır.
43. Bu alandaki taleplerimizin tam olarak anlaşılmasını temin etmek bakımından sponsor kuruluşun yönetimi ile ilişki kurmamamız ve bu taleplerin daha alt kuruluşun denetçilerinin yüklenim kontratında gerektiği şekilde yansımaları bulunması gerekir. Yeterli dış denetim ve diğer izleme düzenlemelerinin uygulamaya konulduğu hallerde doğrudan erişim genellikle gereksiz olsa da, kuruluşa erişim yetkisi ilkesi üzerinde daima mutabık kalmayı araştırmalıyız. Eğer doğrudan erişim ilkesi üzerinde mutabık kalmada sorunlar varsa, Politika Birimi bilgilendirilmelidir.
44. Eğer bu gerekler tam anlamıyla karşılanmazsa, bu durumu sponsor kuruluşa bildirmeli ve daha alt kuruluşa erişim dahil olmak üzere alternatif denetim prosedürlerine olan ihtiyacı dikkate almalıyız. Ayrıca Parlamenta sunulacak ayrı bir rapora ihtiyaç bulunup bulunmadığını değerlendirmeliyiz.

Alternatif denetim prosedürleri

45. Daha alt kuruluşların bağış gelirlerini tahsis ettiği kullanımların düzenliliği bakımından gerekli güvence düzeyini elde etmeye yönelik alternatif (tamamlayıcı) denetim prosedürlerinin şunları içermesi söz konusu olabilir:
 - bizzat daha üst kat kuruluş tarafından gerçekleştirilen izleme prosedürlerinin, ve uygulanması söz konusu ise, daha alt kuruluşça yapılan harcamaların test edilmesi amacıyla iç denetim fonksiyonundan yararlanılmasının gözden geçirilmesi ve test edilmesi,
 - Sayıştayın sahip olduğu erişim ve inceleme (inspection) yetkilerinin kullanılması.
46. Daha üst kuruluşun iç denetim fonksiyonundan yararlanmayı düşündüğümüz ölçüde bu bölümde daha önce 11.2 ve 11.7 numaralı Finansal Denetim Politikaları bağlamında belirtilen hususlar dikkate alınır.

47. Doğrudan erişim, denetim görüşünü destekleme anlamında çalışmalarımız açısından genellikle gerekli değildir. Normal olarak, dış denetçilerin çalışmalarından yararlanarak ve sponsor kuruluşların kendi izleme mekanizmalarını gözden geçirerek ve test ederek kâfi miktarda güvence elde edebilmeliyiz. Ancak, doğrudan erişimi gerekli gördüğümüz halde bu kabul edilmezse, denetim tasdikimiz açısından etkilerini ve kapsam sınırlaması nedeniyle şarta bağlama ihtiyacını dikkate almamız gerekir.

Bağış ve sübvansiyon ödemelerini teyit eden denetim tasdiklerinden yararlanılması

48. Spesifik faaliyetlerin ya da projelerin masraflarının, örneğin sahihsiz arazilerin temizlenmesi ya da ana yolların bakımı giderlerini karşılamak üzere bazı kamu kurumları ve kuruluşları yerel yönetimlere ve diğer idarelere bağış olarak ya da diğer şekillerde ödemelerde bulunmaktadır. Bu tür bağışlar, genellikle, bağışların alıcılarının iç veya dış denetçilerinin, çoğu kez, bir tür tasdik ya da görüş şeklinde verdikleri çeşitli koşullara tabidir.
49. Bu tür tasdikleri denetim kanıtları olarak kullanmayı düşündüğümüz ölçüde bu bölümde daha önce 11.2 ile 11.7 numaralı (iç denetçilerin çalışmalarından yararlanılması) Finansal Denetim Politikaları ya da 11.8 ve 11.9 numaralı (dış denetçilerin çalışmalarından yararlanılması) Finansal Denetim Politikaları bağlamında belirtilen hususlar dikkate alınır.
50. Yerel yönetimlere yapılan bağış ve sübvansiyon ödemelerinin büyüklüğü ve çeşitliliği nedeniyle Denetim ve Hesaplar Komisyonları ile merkezi düzeyde anlaşmalar yapılmıştır. Bu komisyonlar, görevlendirilmiş denetçiler (özel sektör firmaları ve Komisyonların kendi personeli) tarafından gerçekleştirilen çalışmaların kalitesini değerlendirmek üzere tasarlanmış düzenli izleme değerlendirmeleri yaparlar. Bu değerlendirmeler kapsamına, bizimle mutabık kalınmış bağış talep çalışmalarını ihtiva eden kontrol listeleri dahil edilir. Komisyonlar, ayrıca, bu çalışmaların devam eden kalitesini, kalite kontrol değerlendirme programlarını ve karşılaşılan problemleri veya belirlenen riskleri müzakere etmek üzere bizle yıllık toplantılar yapmakta mutabık kalmışlardır. Bu düzenlemeler aslında büyük bir kısmı itibarıyla 11.8 ve 11.9 numaralı Finansal Denetim Politikaları ile ilgilidir.

51. Herhangi bir nedenle, eğer tasdiklerin beklendiği koşullar içinde kullanılmaları söz konusu değilse, aşağıdaki hususları dikkate almamız gerekir:
- bu tür bir tasdik bulunmasının mevzuatın, Devlet Muhasebesinin ya da uygulanması gereken diğer devredilmiş bir yetkinin bir gereği olup olmadığı, öyle ki, bu tür tasdikleri (doğrulamaları) bulunmayan ödemelerin kurallara aykırı olacağı,
 - tasdiklerin sadece denetim kanıtlarının bir çeşidi olarak işlev görüp görmediği, bu tasdiklerin bulunmaması halinde bize gereken güvenceyi verecek diğer denetim kanıt kaynaklarının yine de bulunabileceği.
52. Yukarıdaki sonuçlara bağlı olarak denetim tasdikimiz yönünden etkileri değerlendirmemiz ve bir kapsam sınırlaması ya da uyumsuzluk (düzensizlik nedeniyle) dolayısıyla şarta bağlamanın uygun olup olmayacağını dikkate almamız gerekir.

Diğer uzmanların çalışmalarından yararlanılması

FDP 11.12. Bir uzmanın çalışmalarından yararlanırken;

- çalışmalarının tarafsızlığını ve mesleki yetkinliğini değerlendirmeli,**
- çalışmalarının amaçlarımız açısından uygunluğu hakkında kafi miktarda ve elverişli kanıtlar elde etmeliyiz.**

53. Belli bir finansal tablo beyanının (assertion) doğruluğunu belirleme bakımından faydalı olduğunda bir uzmanın (denetim ya da muhasebe dışında belli bir alanda beceri, bilgi ya da deneyime sahip kişi ya da firma) çalışmalarından yararlanmayı düşünebiliriz. Arazilere ya da binalara değer biçen yeminli eksperden yararlanılması buna bir örnektir. Bu tür uzmanlar denetlenen kuruluş ya da denetçiler tarafından angaje edilebilirler.
54. Uzmanların statüleri ve bağımsızlıkları konusunda ikna olmamız ve gereken becerilere ve ehliyete sahip olup olmadıklarını araştırmamız gerekir. Bu, uzmanın aşağıdaki niteliklerinin dikkate alınmasını gerektirir:
- i. mesleki sertifika veyahut yetkili, kabul edilmiş bir mesleki kuruluşça verilen ruhsat;

- ii. deneyim ve tanınmışlık;
 - iii. çıkar çatışmalarının bulunmaması.
55. Uzmanın çalışmalarının kapsamının ilgili denetim amaçlarını karşılamaya yetecek düzeyde olmasını güven altına almamız da gerekir. Eğer uzman denetlenen kuruluş tarafından angaje edilmişse, ilgili görev çerçevesini gözden geçirmeliyiz. Eğer uzmanı biz angaje ediyorsak, taleplerimize ilişkin açık yazılı talimatların verilmesini sağlamalıyız.
56. Ayrıca şu hususları göz önünde bulundurmalıyız:
- i. kullanılan önemli kaynak verilerin doğruluğu ve yerindeliliği;
 - ii. yararlanılan varsayımlar ve metotlar ve bunların kullanılmasındaki istikrar;
 - iii. işletme hakkındaki genel bilgimiz ışığında uzmanın çalışmalarının sonuçları;
 - iv. uzmanın bulgularının finansal tablolara gerektiği şekilde yansıtılıp yansıtılmadığı.
57. Uzmanın çalışmalarının denetim amaçlarını karşıladığına kani olmuşsak, denetim raporunda buna hiç atıfta bulunulmaz.

Onikinci Bölüm

Yolsuzluk

Giriş

1. Bu bölümde yolsuzlukla ilgili sorumluluklarımız hakkındaki Sayıştay politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölümde yolsuzluk tanımlanmakta, hem yönetimin hem de denetçilerin sorumlulukları ana hatlarıyla belirtilmekte ve denetimimizin planlanmasında, icrasında ve raporlanmasında yolsuzluğu ve yolsuzluk riskini nasıl ele alacağımız açıklanmaktadır. Ayrıntılı yönlendirici ilkelere T13 seri numaralı “Yolsuzluk” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer verilmektedir.
2. Bu Bölümdeki politikalara uygunluk, 110 numaralı “Yolsuzluk ve Kötü Davranış Örneği” başlığını taşıyan ve özellikle yolsuzluğu ele alan Denetim Standardı Açıklamasındaki ilkelere uygunluğu temin etmektedir. Öte yandan, bu bölümde, özellikle merkezi devlet sektöründeki uygulama ile ilgili olarak, işlemlerin düzenliliğine yönelik ilave yönlendirici ilkeler yer almaktadır.

Yolsuzluk ve rüşvet tanımları

3. “Yolsuzluk”, haksız ya da yasadışı parasal avantaj sağlamak için hileye başvurulmasını, bir kuruluşun muhasebe kayıtlarında veya finansal tablolarında kasdi yanlış beyanlarda bulunulmasını, miktarların bilerek dışta bırakılmasını veyahut sırların açığa vurulmasını kapsamaktadır. Bizim amaçlarımız bakımından, muhasebe kayıtlarının ya da finansal tabloların yanlış beyanı suretiyle olup olmadığına bakılmaksızın, 1968 tarihli Hırsızlık Kanununda tanımlandığı şekilde hırsızlık yolsuzluk kapsamına girmektedir.
4. Rüşvet şu şekilde tanımlanmaktadır:

“herhangi bir kişinin eylemini etkileyebilen bir teşvikin ya da ödülün teklif edilmesi, verilmesi, istenmesi veya kabul edilmesi”

Kaynak: Kamu Finans ve Muhasebesi Yetkili Enstitüsü (CIPFA)

Denilmek istenen şey şudur: bir kişi, bir üçüncü kişinin çıkarı için, görevinin doğru şekilde icrasına ters bir eylem ya da eylemsizlik karşılığında bir rüşveti bir ödül ya da teşvik olarak almaktadır.

5. Rüşvet suçu 1889 tarihli Kamu Organları Rüşvet Uygulamaları Kanunu ile 1906 ve 1916 tarihli Rüşvetin Önlenmesi Kanunlarında düzenlenmiştir.
6. “Yolsuzluk”, olaylarında müşterinin maruz kaldığı kayıp genellikle oldukça belirgin iken, “rüşvet” olayında rüşvetçi çalışan eylemden çıkar sağlamakla birlikte, müşterinin maruz kaldığı bir kayıp ya da finansal tablolar üzerinde bir etki söz konusu olmayabilir.
7. Rüşvetin oluşabileceği yüksek riskli alanlar T13 seri numaralı Alan Elkitabı Modülünde detaylı olarak ele alınmaktadır.
8. Yolsuzluk, hem müşterinin yönetimi veya çalışanları tarafından gerçekleştirilen aldatıcı fiilleri (“iç yolsuzluk”) hem de müşteriye karşı dışarıdaki kişiler ya da gruplar tarafından yapılan aldatıcı hareketleri kapsar. İç yolsuzluk ya organizasyondan (nakdin/varlıkların çalınması, ücret bordrosu verilerinin değiştirilmesi) ya da üçüncü bir kişiden (hastaların eşyalarının çalınması) elde edilen çıkarlarla sonuçlanabilir. Dış yolsuzluk müşteriye yönelik ivedi bir zararla sonuçlanmamakla birlikte, güven pozisyonlarının istismar edilmiş olmasının yol açtığı bir tazmin yükümlülüğü ile sonuçlanabilir. Devlet bağışları ve yardımları için sahte taleplerde bulunulması veya tedarikçilerin sahte ya da mükerrer faturalar vermesi dış yolsuzluğun örnekleridir.
9. Her iki kategori yolsuzluk denetim görüşü üzerinde bir etki yapabilir. Bütün yolsuzluklar, tanım gereği, usulüne uygun yetki ve izinden yoksundur ve bu nedenle kurallara aykırıdır ve önemli (material) yolsuzluklar ortaya çıkarıldığında denetim görüşümüzün düzenlilik ile kısmında konuyu şarta bağlarız.
10. Bir yolsuzluk suçunun işlenmiş olup olmadığı ancak mahkeme tarafından belirlenebilir. Çoğu kez yolsuzluktan şüphelenildiği, ama bir mahkeme tarafından kanıtlanmamış olaylarla karşılaşırız. Bu tür durumlara bir düzensizliğin (irregularity) oluşup oluşmadığının belirlenmesi bakış açısı ile yaklaşır ve buna göre raporlamada bulunuruz.

Yönetimin sorumlulukları

11. Üst Düzey Muhasebe Görevlilerinin (Accounting Officers) ya da direktörlerin, kendilerine makul olarak, yolsuzluğu önlemeye ve ortaya çıkarmaya imkânı veren bütün girişimlerde bulunma sorumlulukları vardır.

12. Yolsuzluğun önlenmesi şunların yapılmasını gerektirmektedir:
 - faaliyetlerin dürüstçe yürütüldüğü ve varlıkların korunduğu konusunda makul güvence sağlayacak girişimlerde bulunulması;
 - yolsuzluğu veya dürüstlikle bağdaşmayan diğer herhangi bir davranışı önlemeye veya vuku bulduğunda ortaya çıkarmaya yönelik düzenlemelerin oluşturulması;
 - ister kuruluş bünyesinde ister finansal raporlamada yararlanılsın finansal bilgilerin güvenilirliğinin sağlanması.
13. Yolsuzluğun ve rüşvetin ortaya çıkarılmasında asıl sorumluluk yönetime aittir. Yönetimin (idarenin) ortaya çıkarmadaki rolü önlemedeki rolünün uzantısıdır.
14. Devlet Muhasebesi merkezi devlet organlarının (central government bodies) şunları yapmasını öngörmektedir:

“yolsuzluğun önlenmesine ve vuku bulursa gecikmeksizin ortaya çıkarılmasının sağlanmasına yönelik etkili kontrollerin oluşturulması ve sürdürülmesi. Yolsuzluk vuku bulursa bakanlıklar (departments) güçlü ve ivedi bir soruşturma başlatmalıdır. Bakanlıklar, gerekli görülen bütün durumlarda yasal ve/veya disiplinle ilgili tedbirleri almalı ve benzer yolsuzlukların yeniden oluşmamasını sağlamak üzere sistemlerde ve prosedürlerde gerekli değişiklikleri yapmalıdırlar. Bakanlıklar ortaya çıkarılan bütün yolsuzluk olaylarının kaydını tutacak ve dolayısıyla izleyecek sistemleri kurmalıdırlar.”
15. Üst Düzey Muhasebe Görevlileri, kuruluşun ya da grubun işlerinin ya da mali yıl zarfındaki işlemlerinin durumunu doğru olarak gösteren, dürüst şekilde yansıtan veya bunlar hakkında doğru ve dürüst bir fikir veren finansal tabloların hazırlanmasından sorumludurlar. Dolayısıyla bu görevlilerin, önemli (material) bir yolsuzlukla ya da kötü niyetli davranışla karşılaşıldığında, muhasebe kayıtlarını düzeltmek ve meselenin uygun şekilde finansal tablolara yansıtılmasını ya da bu tablolarda açıklanmasını temin etmek görevleri vardır.
16. Ayrıca bakanlıkların, kendi teşkilatlarını ya da sponsoru oldukları bakanlık dışı kamu organlarını ilgilendiren yeni ya da sıra dışı yolsuzlukları veyahut yolsuzluk şüphesi bulunan olayları mümkün olan en kısa zamanda Hazineye resmen bildirmeleri gerekir.

17. Öte yandan bakanlıkların, her mali yılın Mayıs ayı sonu itibarıyla, Hazineye kendi teşkilâtlarını ya da kuruluşlarını ilgilendiren, kanıtlanmış veya şüphelenilen bütün yolsuzluk olaylarının (yolsuzluğa teşebbüsler dahil) detaylarını gösteren bir resmi bildirimde bulunmaları gerekir.
18. Yıllık raporlama uygulaması sadece bakanlıkları ve onların kuruluşlarını ilgilendiren yolsuzlukları kapsamına almakta, Bakanlık Dışı Kamu Organlarındaki yolsuzlukları kapsamamaktadır. Bakanlık Dışı Kamu Organlarının yaşadıkları yolsuzluklardan Hazineye raporlanması gerekenler yeni ya da sıra dışı yolsuzluklar olup bunların da yukarıda açıklanan düzenlemeler çerçevesinde raporlanmaları gerekir.

Ödenek hesabına eklenen notlar

19. Devlet Muhasebesinin 12'nci Bölümünde ödenek hesabına eklenmesi gereken notlar belirtilmektedir. Eğer yıl zarfında hesaba geçirilen zararların toplamı 100.000 poundu aşarsa, toplam zararı ve olayların sayısını gösteren bir Zararlar Tablosu bulunmalıdır. Ayrıca, 100.000 poundu aşan tek tek her bir zarar ayrı olarak not edilmelidir. Not, hırsızlık, yolsuzluk, kundakçılık ve sabotaj nedenleriyle oluşan ve tek tek bildirilen zararlar bakımından, uygun ve mümkün olduğunda, yürütülen takibatı belirtmelidir.

Denetçilerin sorumlulukları

FDP 12.1. Yolsuzluğun finansal tabloları önemli derecede etkileyebileceğinin bilincinde olarak denetim prosedürlerimizi planlayıp uygulamalı ve sonuçlarımızı değerlendirip raporlamalıyız.

FDP 12.2. Finansal tabloları önemli derecede etkilemeseler de anlamlı yolsuzluk riskinin bulunduğu alanlar hakkında değerlendirmede bulunmak, inceleme yapmak ve rapor hazırlamak için risk denetim çalışmalarımızdan yararlanmalıyız.

20. Yolsuzluğun ya da rüşvetin vuku bulmasının önlenmesinden sorumlu değiliz. Ancak, belli riskler üzerindeki çalışmalarla desteklenen yıllık tasdik denetimini yürütüyor olmamız bir caydırıcı olarak işlev görebilir.

21. Tasdik denetimlerimizi yürütürken yolsuzluğun vuku bulabileceği risk konusunda her zaman için duyarlı olmalıyız. Bütün yolsuzlukları ortaya çıkarmaktan sorumlu değilssek de denetim prosedürlerimiz bizde önemli yolsuzlukların ortaya çıkarılmasıyla ilgili makul bir beklenti uyanmasına yetmelidir. “Makul beklenti” terimi yolsuzluğun hem özelliğini hem de parasal miktarını dikkate almalıdır.
22. Öte yandan, risk denetim çalışmalarımız bize, önemli olmayan riskleri, sadece finansal tabloların tasdiki için gerekli olandan daha derinliğine inceleme fırsatını vermektedir. Bu çalışmalar bütün yolsuzlukları ortaya çıkarmada mutlak güvence sağlayamasa da, dikkatlice uygulanırsa, devlet organlarındaki önemli yolsuzluk risklerini incelememiz ve raporlamamız gerektiği konusundaki Parlamentonun makul beklentisini karşılamalıdır.

Denetim planlaması

FDP 12.3. Tasdik denetimlerimizi planlarken finansal tabloların önemli yanlış beyanları içermesine ve önemli düzensiz (irregüler) işlemlerin kaydedilmesine yol açan riskleri dikkate almalıyız.

FDP 12.4. Risk değerlendirmemize dayalı olarak denetim prosedürlerini yolsuzluktan kaynaklanan önemli yanlış beyanların ve düzensizliklerin ortaya çıkarılma ve değerlendirilme makul beklentisine sahip olacak şekilde planlamalıyız.

FDP 12.5. Ciddi bir yolsuzluk riski belirlediğimiz ahvalde, istisnai durumlar hariç, endişelerimizi yönetime rapor etmeli ve ayrı bir risk denetim incelemesi ihtiyacını değerlendirmeliyiz.

23. Denetimimiz müşterinin ve onun işletmesinin bütün boyutlarıyla kavranmasına ve yanlış beyan veya düzensizlik (irregularity) özel risk alanlarının belirlenmesine dayanır. Yolsuzluk riskini artıran faktörlerin kapsamlı bir listesini vermek mümkün değilse de bu faktörlerin şunları içermesi söz konusu olabilir:

- iç yolsuzluk açısından
 - yönetimin dürüstlüğü ve ehliyeti hakkında kuşku duyulmasına yol açan önceki deneyimler ve haberler. Örneğin, bir kişi ya da grubun egemenliği, önemli konumdaki görevlilerin sık sık değişmesi, hiç gerekmediği halde kompleks yapılar.

- iç kontrol sistemlerinin tasarımındaki ve işletimindeki yetersizlikler. Örneğin, bir kaç kişiye verilen aşırı yetki, görevlerin ayrılığındaki yetersizlik, yönetimin kontrolleri önemsememesi.
 - olağandışı işlemler. Örneğin, ilgili taraflarla yapılan işlemler, sağlanan hizmete kıyasen aşırı görünen hizmet ödemeleri.
 - کافی miktarda uygun denetim kanıtları elde etmedeki sorunlar. Örneğin; yetersiz kayıtlar, denetimle ilgili sorulara geçiştirilerek ya da gecikerek verilen cevaplar, denetimin icrası sırasında yönetimin gösterdiği işbirliğinden uzak tavır.
 - hassaslığı nedeniyle bilgilere erişimimiz üzerinde sınırlamaların bulunduğu durumlar.
- dış yolsuzluk açısından
 - talep edenin ya da ödeyenin kendi tarafından yapılan öz tasdik temelinde ödemelerin yapıldığı veya gelirlerin tahsil edildiği hallerde,
 - öz tasdikli talebi ya da tesellümü destekleyecek diğer belgesel kanıtların bulunmadığı durumlarda,
 - sahte talepler ya da bildirimler ile ilgili cezalar hakkında çok az tanıtım söz konusu olduğu hallerde,
 - mevcut cezaların potansiyel kazanca kıyasen düşük olduğu veyahut müşterice cezaların tam olarak uygulanmayacağıının bilindiği durumlarda.

24. Yolsuzluk riskinin değerlendirmesinde müşterinin sahip olduğu veya devlette başka bir yerde belirlenmiş düzey ve türdeki yolsuzluk bilgilerinden tam anlamıyla yararlanmalıyız. Bu, şunları kapsar:

- müşterinin zarar kayıt defteri,
- müşterinin iç denetiminin ya da diğer soruşturma fonksiyonların (örneğin, yolsuzlukla mücadele ya da mevzuata uygunluk bildirimlerinin) ürettiği raporlar,
- Hazine tarafından hazırlanan yıllık raporlar.

25. Önemli bir yolsuzluk riskini belirlediğimizde, denetim prosedürlerimizi özellikle bu riski ele alacak şekilde planlarız. Kullandığımız teknikler ve benimsediğimiz yaklaşım olaydan olaya değişmekle birlikte, örneğin şunları içerebilir:

- sıra dışı işlemleri belirlemek üzere bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanılması;
- sonuçların tutarlılığını test etmek üzere farklı türdeki ve farklı kaynaklardan gelen denetim kanıtlarının toplanması ve değerlendirilmesi;
- müşterinin kontrol prosedürlerinin bir değerlemeye tabi tutulması ve test edilmesi;
- finansal tablolarda yer alan rakamlar arasındaki beklenmeyen ya da olağandışı ilişkileri belirleyecek analitik prosedürler.

26. Önemli bir dış yolsuzluk riski belirlediğimizde, müşterinin kontrol prosedürlerinin yerindeliği üzerine odaklanmamız gerekebilir. Denetimlerimizde, normal olarak, çok açık sahtecilikler hariç, bağış ya da yardım taleplerine ekli sahte belgeler belirlenmez. Ve genellikle ne soruşturma yetkimiz vardır ne de talepte bulunan kişi ya da organizasyonu tekrar kontrol etmek için erişim yetkimiz bulunmaktadır. Bu tür durumlarda prosedürlerimiz kapsamında şunlar yer almaktadır:

- yönetim tarafından atılan aşağıdaki adımlar dahil olmak üzere müşterinin yolsuzluk riskine yönelik stratejik cevabının gözden geçirilmesi;
 - yolsuzluğun negatif etkisinin ve özellikle dış yolsuzluk nedeniyle olası zararların değerlendirilmesi,
 - soruşturma prosedürleri belirlenmesi,
 - etkili personel politikaları oluşturulması,
 - bağış, yardım veyahut tahsisat alıcılarının, taleplerini ya da bildirimlerini sunmadaki namusluluk ve dürüstlük gereğinin ve buna aykırı davranışlarla ilgili cezaların önemine işaret eden bir tanıtım politikası tespiti,
- aşağıdaki hususlar dahil olmak üzere, müşteri tarafından yolsuzluğu önlemek ve ortaya çıkarmak amacıyla uygulanan kontrollerin ve prosedürlerin gözden geçirilmesi;
 - müşteri tarafından taleplere ya da bildirimlere eklenmesi öngörülen kanıtlayıcı belgelerin kalitesinin ve niteliğinin değerlendirilmesi,

- bağışların, yardımların ve tahsisatların ödenmesinden önce müşteri tarafından uygulanan kontrol prosedürlerinin analiz edilmesi,
 - bağışların, yardımların veya tahsisatların ödenmesinden sonra müşteri tarafından uygulanan detaylı kontrol prosedürlerinin incelenmesi,
 - yolsuzluktan kuşkulanan hallerde ilgili müşterinin yaptığı soruşturmanın gözden geçirilmesi,
 - personele verilen eğitim dahil olmak üzere, organizasyon bünyesinde yolsuzluk bilinç düzeyi.
27. Ciddi yolsuzluk riskine yol açan kontrol ve prosedür yetersizliklerini risk değerlendirmemiz aracılığıyla belirlediğimiz durumlarda, ivedi olarak yönetimin dikkatini bu konuya çekme sorumluluğumuz bulunmaktadır. Yönetimler yolsuzluğun önlenmesinden ve ortaya çıkarılmasından sorumludurlar. Biz de karşılaştıkları risklerle ilgili olarak onları bilgilendirmek ve riski en aza indirmek için uygulamaya koyabilecekleri uygun kontrol prosedürleri konusunda onlara tavsiyelerde bulunmak suretiyle bu sorumluluklarını yerine getirmede kendilerine yardımcı olmalıyız.
28. Bu tür durumlarda Komptrolör ve Genel Denetçinin Parlamento'ya yönelik daha kapsamlı sorumluluklarını karşılamak amacıyla finansal tablolar hakkında görüş oluşturma için gerekli olana ilaveten çalışma yapma ihtiyacını da dikkate almalıyız. Bu:
- müşterinin uygun önlemi almadığını hissettiğimizde; veya
 - yolsuzluk yönetimin en üst kademelerince yapıldığında söz konusu olabilir.

Alan çalışması

F FDP 12.6. Hataları, kontrol yetersizliklerini ya da olağandışı işlemleri belirlediğimizde, bunların yolsuzluğun varlığına işaret edip etmediğini değerlendirmeliyiz.

FDP 12.7. Denetim prosedürlerimiz ya da diğer bilgiler yolsuzluğun vuku bulmuş olduğunu gösteriyorsa;

- i. Görev Direktörünü ivedi olarak bilgilendirmeli,
- ii. Denetim görüşü üzerindeki potansiyel etkisini değerlendirmeye yetecek ilave ya da revize edilmiş denetim prosedürlerini başlatmalı,
- iii. Müşteri yönetiminin uygun kademesine şüphelerimizi rapor etmeli,
- iv. Şüphelerimizi yetkili makamlara rapor etme ihtiyacını dikkate almalıyız.

FDP 12.8. Belli programların ya da faaliyetlerin yolsuzluğa maruz kaldığını biliyorsak, yolsuzluğun kapsamını değerlendirmeye ve denetim görüşü üzerindeki etkisini ölçmeye yetecek denetim prosedürleri uygulamalıyız.

29. 7.10 numaralı FDP denetim sırasında bulduğumuz hataların ya da kontrol yetersizliklerinin nedenlerini ve özelliklerini araştırmamızı öngörmektedir. Bu araştırma, her zaman, göze çarpan hatanın gerçekte hileli bir işlem olup olmadığına veya kontrol zaafının yolsuzluğun oluşmasına yol açıp açmadığının değerlendirilmesini kapsamaktadır. Yolsuzluğun ortaya çıkarılmasından sorumlu değilsek de, Parlamento ve kamuoyu haklı olarak bizden yolsuzluk ihtimaline karşı uyanık olmamızı beklemektedir. Ne araştırmaksızın yönetimin ve personelin sahtekâr olduğunu varsaymalı ne de denetim testlerimizi uygularken dürüstlüğü sorgulama yapmadan kabul etmeliyiz.

30. Testteki herhangi bir başarısızlık bir şeyin yanlış yürüdüğüne işaret eder. Ancak, şu olaylarda yolsuzluk olasılığına özel dikkat göstermeliyiz:

- mevcut olmasını düşündüğümüz destekleyici belgelerin (örneğin, mal alım pusulaları, faturalar, talep formları) eksik olması;
- destekleyici kanıtların (belgelerin) kasıtlı olarak değiştirilmiş ya da tahrip edilmiş olması;
- organizasyon bünyesindeki kişilerin bir işlemde bir şekilde parasal olarak yararlanabilmesi ve bunu önleyecek telafi edici kontrollerin bulunmaması;

- bir işlemde parasal olarak yararlanacak konumda bulunan kişilerin ihmal edilen kontrollara erişim yetkisinin bulunması;
 - 23 numaralı paragrafta ana hatlarıyla belirtilen risk faktörlerinin geçerli olması.
31. Kendi denetim çalışmalarımızın ya da diğer kaynaklardan elde edilen bilgilerin sonucu olarak eğer yolsuzluğun vuku bulunduğundan şüpheleniyorsak Görev Direktörü ivedilikle bilgilendirilmelidir. Görev Direktörü:
- ilave ya da revize edilmiş prosedürler uygulamamız ;ve
 - yönetime ya da diğer yetkili makamlara verilecek raporun karakteri ve zamanlaması;
- konularında karar verir.
32. İlave veya revize edilmiş prosedürlerin kapsamı Görev Direktörünün takdiri meselesi olmakla birlikte, aşağıdaki hususlar dikkate alınır:
- Komptrolör ve Genel Denetçinin görüşü üzerindeki potansiyel etkinin değerlendirilmesi ihtiyacı;
 - şüphelerimizin niteliği ve özellikle müşterinin personelinin ya da yöneticilerinin yolsuzluğa iştiraki konusundaki görüşlerimiz;
 - daha sonraki adli soruşturmaları tehlikeye düşürecek herhangi bir hareketten kaçınma ihtiyacı.
- Daha ayrıntılı yönlendirici ilkeler T13 numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.
33. Şüphelerimizle ilgili olarak yönetimle yapılan görüşmelerin ya da toplantıların tam notlarını ya da tutanaklarını yapılan testlerin detaylı kayıtlarıyla birlikte saklamalıyız. Yönetimle bulgularımızı görüşürken mümkün olduğu ölçüde, soruşturma kapsamındaki meselelere iştiraki söz konusu olabilecek herhangi bir kişiyle iletişim kurulmamasını güven altına almamız gerekir.
34. Yolsuzluğun meydana gelmiş olduğu konusunda haklı bir şüphemiz bulunduğu, şüphelerimiz ışığında elde ettiğimiz diğer denetim kanıtlarının güvenilirliğini tekrar değerlendirmeliyiz. Örneğin, üst yönetim tarafından yapıldığından şüphelenilen yolsuzluk, iştirakinden şüphelenilen kişilerden alınan teyit bildirimleri hakkında şüpheyi yol açar.

35. Olayın koşullarına bağlı olarak Görev Direktörü meselenin müşterinin hangi uygun kademesine raporlanacağına karar verir. Genel bir kural olarak, Görev Direktörü kuşkularımızın yeterli dayanağa sahip olduğu konusunda ikna olur olmaz bunları raporla bildirmeliyiz. Rapor şüphelerimizin temelini ve niteliğini açık seçik belirlemeli ve müşteri bünyesinde iştirakinden kuşkulamadığımız yetkili uygun kademeye verilmelidir.
36. Yönetimin şüphelerimizi bir yetkili makama, örneğin emniyete, Önemli Yolsuzluk Ofisine, bir düzenleyici organa, sponsor bakanlığa ya da Hazineye bildirme sorumluluğu söz konusu olabilir. Bu tür raporlamanın gerekli olduğu hallere ilişkin yönlendirici ilkeler T13 numaralı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Böyle bir gereklilik söz konusu olduğunda:
- i. yönetimin sorumluluklarından tam olarak haberdar olduğundan emin olmalı,
 - ii. meseleyi gecikmeksizin raporladıklarının kanıtını elde etmeli,
 - iii. bu tür kanıt bulunmuyorsa ya da üst yönetimin dürüstlüğü konusunda şüphe varsa meseleyi doğrudan doğruya biz rapor etmeliyiz.

Doğrudan doğruya bizim tarafımızdan raporlamaya karar verdiğimizde Birim Başkan Yardımcısını bilgilendirmeli ve Politika Biriminden görüş talep etmeliyiz.

37. Denetlediğimiz bir kısım faaliyetlerde ve programlarda müşterinin bağışların ya da yardımların alıcıları tarafından aldatıldığını biliyoruz. Bu faaliyetlerden sorumlu müşterilerin yürürlüğe koydukları incelemeler ve kontroller vardır ve çoğu kez onların soruşturma birimleri yolsuzluğu ortaya çıkarır ve izler. Bu tür olaylarda biz, normal olarak, dış yolsuzluğun değerini makul bir güvence ile tahmin edip edemeyeceğimizi belirlemek için müşterinin kendi çalışmalarının sonuçlarından yararlarız. Bu, örneğin, şunları içerebilir:
- hedef soruşturmalarda kullanılan metotların isabetliliğinin incelenmesi,
 - soruşturmanın kapsamının uygunluğunun değerlendirilmesi,
 - soruşturmanın sonuçlarının değerlemesi.

Komptrolör ve Genel Denetçinin tasdiki ve raporu

FDP 12.9. Görüşümüzde, finansal tablolar önemli hileli işlemleri içerdiğinde, denetim görüşünün düzenlilik kısmını şarta bağlamalıyız.

FDP 12.10. Önemli hileli işlemler finansal tablolarda yeterli şekilde beyan edilmediğinde, denetim görüşünün doğru ve dürüst/dürüst şekilde sunuyor/doğru olarak sunuyor kısmını şarta bağlamalıyız.

FDP 12.11. Önemli hileli işlemlerin mevcut olduğu ya da olmadığı hakkında bir görüşe ulaşacak kadar kâfi miktarda uygun denetim kanıtları elde edememişsek, kapsam sınırlaması nedeniyle görüşün düzenlilik kısmını şarta bağlamalıyız.

38. “Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar” başlıklı Dokuzuncu Bölümde denetim raporları ve tasdikleri hakkında detaylı politikalar ve yönlendirici ilkeler yer almaktadır.
39. Yolsuzluk sonucu meydana gelen önemli bir düzensizlik (irregularity) “[detayları belirten yolsuzluk] hariç” olmak üzere mali işlemlerin bu işlemleri yönlendiren yetki ve izinlere uygun olduğunu belirten görüşün düzenlilik kısmının şarta bağlanmasına yol açır. Mahkemece hükme bağlanıncaya kadar “yolsuzluk” terimi normal olarak denetim görüşünde kullanılmamalıdır. Görüşte yer alan detaylar sadece gerekli yetki ve izin olmaksızın uğranılan zararların miktarını ve niteliğini belirtmelidir. Müşterinin genellikle “yolsuzluk şüphesi taşıyan olaya” atıfta bulunduğu dış yolsuzluk durumu bunun tek istisnasıdır.
40. Yolsuzluğun ya da yolsuzluk şüphesi taşıyan olayın detayları finansal tablolarda yeterli şekilde açıklanması şartıyla finansal tabloların sunumu hakkında olumlu görüş verebiliriz. Yeterli açıklamayı oluşturan şey her olayın şartlarına bağlı olmakla birlikte, Devlet Muhasebesinin zararların açıklanması hakkındaki gereklerini dikkate alırız.
41. Önemli bir yolsuzluğun vuku bulup bulmadığı hakkında görüş vermeye yetecek kanıtlara sahip olmadığımız durumlarla karşılaşılabilir. Müşterinin prosedürlerinin yolsuzluğun düzeyinin makul değerlendirmesini desteklemeye yetecek kadar sağlam olmadığı ve alternatif denetim prosedürlerinin, örneğin erişim yetkilerimiz üzerindeki sınırlamalar nedeniyle

mevcut olmadığı haller buna örnektir. Bu tür durumlarda görüşün düzenlilik kısmını şarta bağlar ve görüşün dayanak kısmına kapsam sınırlamasına yol açan faktörlerle ilgili bir açıklama ekleriz. Bu tür durumların seyrek ve dış yolsuzlukla sınırlı olmasını ümit ediyoruz.

42. Düzenlilik görüşümüzün kapsamı üzerinde bir sınırlama bulunduğu sonucuna varmışsak, görüşün sunum kısmı açısından etkilerini dikkate almalıyız. Benzer bir sınırlamanın geçerli olup olmadığı endişelerimizin niteliğine ve kapsamına ve belli finansal tablolarla ilgili açıklama gerekliliklerine bağlıdır.

Onüçüncü Bölüm

Açılış bakiyeleri ve mukayeseli rakamlar

Giriş

1. Bu bölümde Sayıştayın açılış bakiyeleri ve mukayeseli rakamlar hakkındaki politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Politikalar ve yönlendirici ilkeler 450 numaralı “Açılış Bakiyeleri ve Mukayeseli Rakamlar” başlıklı Denetim Standardı Açıklamasına uyumu sağlamak amacıyla kaleme alınmıştır.

Açılış bakiyelerinin ve mukayeseli rakamların denetimi

FDP 13.1. Önceki dönemin finansal tablolarından elde edilen miktarların önemli yanlış beyanlardan arınmış oldukları ve cari yıl finansal tablolarına gerektiği şekilde ithal edildikleri hakkında kafi miktarda uygun denetim kanıtları toplamalıyız.

2. 450 numaralı Denetim Standardı Açıklaması “açılış bakiyeleri”ni dönem başındaki hesap bakiyeleri olarak tanımlamaktadır. Açılış bakiyeleri tahakkuk esasında ya da kısmi tahakkuk esasında hazırlanan bütün finansal tablolarda bulunmaktadır. Bu bakiyeler önceki dönemin kapanış bakiyelerine dayanır ve dolayısıyla önceki dönemlerin işlemlerini ve dönemlere uygulanmış muhasebe politikalarını yansıtır. Açılış bakiyelerinin, cari dönemin finansal tablolarını önemli derece etkileyen hataları ya da yanlış beyanları içermediği ve uygun muhasebe politikalarının istikrarlı bir şekilde uygulandığı veya değişiklikler yapılmışsa, bunların gerektiği şekilde muhasebeleştirildiği ve açıklandığı hakkında kanıtlar elde etmemiz gerekir.
3. 450 numaralı Denetim Standardı Açıklaması “Mukayeseli Rakamlar”ı, önceki dönemden kaynaklanan ve yürürlükteki hesaplar direktifi gereğince cari dönemin finansal tablolarının parçası olan tekabül eden miktarlar (corresponding amounts) ve ilişkili diğer açıklamalar olarak tanımlamaktadır. Önceki dönem ayarlaması veya muhasebe politikasında değişiklik hariç olmak üzere, açılış bakiyeleri bilanço mukayeseli rakamları ile uyumludur. Aşağıdaki hususlarda kanıtlar elde etmemiz gerekir:

- mukayeseli rakamlar için kullanılan muhasebe politikaları cari döneminkilerle uyumludur veya bu durum söz konusu değilse, gerekli ayarlamalar ve açıklamalar yapılmıştır,
 - mukayeseli rakamlar önceki dönemde sunulan miktarlarla ve açıklamalarla uyumludur ve cari dönemin finansal tabloları bağlamında önemli hatalardan uzaktır.
 - Mukayeseli rakamların ilgili mevzuat ya da muhasebe standartları dikkate alınarak ayarlanmış olduğu ahvalde, finansal tablolarda gerekli açıklamalar yapılmıştır.
4. Çoğu durumda evvelki muhasebe dönemini denetlemiş oluruz ve önceki dönem ayarlamaları bulunmaz. O takdirde önceki dönemdeki denetim çalışmalarımıza dayanabilir ve denetim prosedürlerimizi, hesap bakiyelerinin doğru olarak aktarıldığını ve mukayeseli rakamların önceki döneme ilişkin çalışma kağıtlarımızla uyumlu olduğunu kontrol etmekle sınırlandırabiliriz. Önceki dönem ayarlamaları söz konusu ise, bu ayarlamaların dayanağını test etmemiz ve mukayeseli rakamlar ile açılış bakiyelerinin doğru şekilde tekrar beyan edilmiş olmasını güven altına almamız gerekir.

İlk defa raporlamada bulunan merkezi devlet kuruluşlarının denetimi

5. Merkezi devlet sektöründeki finansal sorumlulukları devretmeyi ve hesap verme sorumluluğunu geliştirmeyi amaçlayan girişimler ticari fonların sayısının artmasına ve de icracı kuruluşların (executive agencies) kurulmasına yol açmıştır. İcracı kuruluşlar, bakanlıkların parçası ve onlara bağlı operasyonel kuruluşlardır. Bu kuruluşlar bakanlıkların bünyesinde faaliyet gösterdikleri sırada, hesap defterlerini genellikle nakit esasına göre tutmuşlardır. İcracı kuruluşlar haline gelince, bunların çoğu tahakkuk bazlı muhasebe esasına dönmektedir.
6. İcracı kuruluşların ve ticari fonların çoğu bakımından tam raporlama kuruluşlarına dönüşmeden önce bir ya da iki yıllık geçiş dönemi söz konusudur. Bu geçiş döneminde kuruluşlar “prova” ya da “temsili” tahakkuk esaslı finansal tablolar üretebilirler. Bu geçiş döneminin amacı, diğer hususların yanı sıra, yönetime bir icracı kuruluş olarak ilk tam yıl finansal raporlama için açılış bakiyelerini belirleme imkanı vermektir.

7. Kuruluşların hazırlayabileceği prova finansal tablolar, yasal finansal raporlama gereklerinin bir parçası olmaktan çok bunlara ilavedir. Sonuç olarak, kuruluşların yönetimleri tarafından hazırlanan prova finansal tablolar resmi olarak denetime tabi değildir. Bu demektir ki, ilk yıl için bir icracı kuruluşun ürettiği tam tahakkuk bazlı finansal tablolar denetime tabidir ve bizim de açılış bakiyelerinin temel doğruluğunu teyit edecek ilave denetim prosedürleri uygulamamız gerekir.
8. Yukarıda belirtilenler de dahil olmak üzere, ilave prosedürler uyguladıktan sonra icracı kuruluşun ya da diğer merkezi devlet kuruluşunun açılış bakiyeleri ile ilgili olarak کافی miktarda uygun denetim kanıtları elde etmemiz mümkün değilse, denetim tasdikimiz açısından etkilerini dikkate alırız. Ticari fonları denetliyorsak, hakkında کافی miktarda kanıt elde edemediğimiz açılış bakiyelerini fonu kuran yasal direktifin gösterdiği ahvalde, sponsor bakanlığa bu direktifi gözden geçirme yönünde tavsiyede bulunup bulunmayacağımızı da değerlendirmemiz gerekir.

Yeni denetçiler olarak açılış bakiyelerini denetlememiz

9. Bir denetimde ilk defa görevlendirilirse, normal olarak, önceki denetçilere doğrudan başvurmaksızın açılış bakiyeleri ve mukayeseli rakamlar hakkında denetim kanıtları toplayabilmeliyiz. İhtiyaç duyduğumuz kanıt miktarı aşağıdaki türden durumlara bağlıdır:

- kuruluş tarafından izlenen muhasebe politikaları;
- önceki dönemin finansal tablolarının denetlenip denetlenmediği, eğer denetlenmişse, denetçilerin raporunun şarta bağlanıp bağlanmadığı;
- yanlış beyan riski dahil olmak üzere açılış bakiyelerinin özellikleri;
- açılış bakiyelerinin cari dönemin finansal tabloların yönünden önemliliği.

Cari dönemdeki denetim çalışmalarının, normal olarak, açılış bakiyeleri hakkında belli ölçüde güvence sağladığını ama belli ölçüde de sağlamadığını biliyoruz. Bu nedenle, yönetime danışabilir ve önceki dönem muhasebe kayıtlarını gözden geçirebiliriz.

10. Aslında mukayeseli rakamlar hakkında bir görüş belirtmeyiz. Bu nedenle mukayeseli rakamlarla ilgili olarak uygulamamız gereken prosedürlerin kapsamı açılış bakiyelerinkinden daha dardır. Yanlış beyanların önemliliği hakkında cari dönemle ilişkileri bakımından karara varılır.

Ondördüncü Bölüm

Finansal Tablolarla Birlikte Yayımlanan Diğer Bilgiler

Giriş

1. Bu bölümde denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlar içindeki diğer bilgilerin değerlendirilmesine yönelik Sayıştay politikaları ve yönlendirici ilkeleri yer almaktadır. Bölüm, karşılaşılabileceğimiz diğer bilgilerin türlerini, incelememizin kapsamını ve niteliğini ve incelememiz finansal tablolar ile diğer bilgiler arasındaki yanlış beyanları ya da tutarsızlıkları ortaya koyduğunda ihtiyaç duyulan önlemi kapsamına almaktadır. Bu bölümde yer verilen politikalar, diğer bilgilerdeki tutarsızlıkların ya da yanlış beyanların kullanıcıyı yanıltmamasını ve finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmamasını güven altına almak üzere tasarlanmıştır.
2. Bu bölümdeki politikalar ve yönlendirici ilkeler 160 numaralı, “Denetlenmiş finansal tabloları içeren dokümanlardaki diğer bilgiler” başlıklı Denetim Standardı Açıklamasına uyumu sağlamak amacıyla kaleme alınmıştır.

Diğer bilgilerin türleri

3. Finansal tabloları tahakkuk esasına göre üreten müşterilerimizin çoğu (ve bu tabloları nakit esasına göre üreten müşterilerin bir çoğu) denetlenmiş finansal tabloları yıllık rapora veya benzeri dokümana dahil etmektedir.
4. Bu tür yıllık raporlar genellikle birer “Sunuş” içerir (İcracı Kuruluşlar ve Bakanlık Dışı Kamu Organları için yasal bir gerekliliktir). Sunuşlar, detaylı olarak, aşağıdaki 7 ile 9’uncu paragraflarda ele alınmaktadır. Ayrıca bazı diğer “raporlar” ya da yorumlar iliştilirilebilir. Yaygın örneklerden bazıları şunlardır:
 - Baş Yöneticinin raporu (Chief executive’s report);
 - faaliyetler hakkında değerlendirme;
 - performans ve hedeflerin gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında açıklama;
 - Standartlar Tüzüğüne veya diğer önemli devlet girişimlerine, örneğin piyasa testine uygunluk hakkında rapor.

5. Bu raporlar finansal ya da finansal olmayan bilgileri içerebilir. Örneğin, faaliyetler hakkında değerlendirme çoğu kez finansal bilgilere, örneğin belli faaliyetlere ilişkin brüt ya da net masraflardan söz eder. Performans açıklamaları, genellikle, hem finansal olmayan bilgileri (örneğin, müşteri tatmin derecelendirmelerini) hem de finansal bilgileri (örneğin, yapılan bağışların bir oranı olarak idare masraflarına) içerir.
6. Finansal bilgiler doğrudan doğruya finansal tablolardan alınabileceği gibi diğer kaynaklardan da elde edilebilir. Diğer kaynaklardan sağlanan bilgiler finansal tablolardan elde edilen bilgilerle test edilmese de finansal tablo açıklamaları ile bazı ilişkiler kurulabilir.

Hesaplara ilişkin sunuşlar

7. Bu sunuşlar, genel olarak anonim şirketlerdeki direktörler raporlarına denktir ve genellikle ticari fonlar, Bakanlık Dışı Kamu Organları ve İcracı kuruluşlar için öngörülmektedir. Çoğu durumda detaylı koşullar hesaplar direktifinde belirlenmektedir. Hesaplar direktifinde, sunuşların, normal olarak, bu tür açıklamalar ilgili kuruluş açısından uygun olduğu ölçüde, Şirketler Kanununun direktörler raporunda açıklanmasını öngördüğü bilgileri içermesi gerektiği belirtilmektedir.
8. Şirketler Kanununa göre denetçilerin, direktörler raporundaki bilgilerin finansal tablolar ile uyumlu olup olmadığını değerlendirme bakımından yasal sorumlulukları bulunmakta ise de, benzer bir sorumluluk sunuşlar açısından Komptrolör ve Genel Denetçiye verilmemiştir.
9. Ancak:
 - finansal tablolara yakınlığı;
 - direktörler raporlarına benzerliği; ve
 - finansal tablolardan yararlanması;

gibi özelliklerini dikkate alarak ve yıllık raporun bir başka yerinde vuku bulmuş olandan daha fazla finansal tabloların güvenilirliği üzerinde etkide bulunabileceğini kabul ederek sunuşa özel bir dikkat gösterebiliriz.

Diğer bilgileri gözden geçirmenin niteliği ve kapsamı

FDP 14.1. Finansal tabloları içeren herhangi bir dokümanda yayımlanan diğer bütün bilgileri okuyup incelemeli ve bu tür bilgilerde belirgin yanlış beyanlar veya denetlenmiş finansal tablolar ile uyumsuzluklar bulunup bulunmadığını değerlendirmeliyiz.

FDP 14.2. Diğer bilgiler, finansal tablolarla doğrudan test edilebilir bilgileri içeriyorsa, tutarlılığını kontrol etmeliyiz.

10. Aynı bir yüklenim koşulları çerçevesinde ilave sorumluluklarımız söz konusu değilse, (örneğin, performans bilgilerinin incelenmesi) diğer bilgilerin gerektiği şekilde beyan edildiği hakkında rapor verme sorumluluğumuz bulunmamaktadır. Ne var ki, finansal tabloların ve Kontrolör ve Genel Denetçi denetim görüşünün finansal tablolar ile diğer bilgiler arasındaki tutarsızlıklar nedeniyle ya da diğer bilgilerin içerdiği yanlış beyanlar dolayısıyla zayıflatılması söz konusu olabilir.
 11. Bu bakımdan hem finansal hem de finansal olmayan bütün diğer bilgileri incelemeli ve işletme hakkında biriktirdiğimiz bilgiler ışığında belirgin herhangi bir yanlış beyan ya da tutarsızlık bulunup bulunmadığını değerlendirmeliyiz.
 12. Finansal tablolarla beraber bulunan raporlar ve açıklamalar, çoğu kez, bizzat finansal tablolara başvurularak doğrudan doğruya kontrol edilebilir, finansal bilgileri içerebilir, örneğin:
 - sunuşa dahil edilen sonuçların detayları ve ihtiyatlara yapılan aktarmalar;
 - Baş Yönetici raporundaki gelir ya da kâr artışı hakkındaki açıklama (örneğin, gelir Xm Pound büyümüş, satışlar %x artmıştır.)
- İlgili finansal tablo açıklamaları ile uyumlu olmasını güven altına almak amacıyla bu tür bütün bilgileri kontrol ederiz.

Yanlış beyanlar ya da tutarsızlıklar belirlediğimizde yapılacak iş

FDP 14.3. Yanlış beyanları ya da tutarsızlıkları belirlediğimizde finansal tabloların ya da diğer bilgilerin hatalı olup olmadığını değerlendirmeli ve gerekli değişiklikleri talep etmeliyiz.

FDP 14.4. Gerekli değişiklikler yapılmazsa:

- i. Finansal tablolar önemli ölçüde yanlış beyanlı olduğu takdirde denetim görüşünü şarta bağlamalı; ya da
- ii. Diğer bilgiler anlamlı derecede yanlış olduğu ve finansal tablolarla birlikte okunma olasılığı bulunduğu takdirde denetim tasdikine açıklayıcı bir paragraf ilave etmeliyiz.

13. Tutarsızlıklar ya da belirgin yanlış beyanlar belirlediğimizde, ilkin bunun finansal tabloların içerdiği bilgiler üzerinde şüpheler uyandırıp uyandırmadığını değerlendirmeliyiz. Bu nedenle, diğer bilgiler ışığında ilgili denetim kanıtlarını ve bunlardan çıkan sonuçları yeniden incelemeli ve finansal tabloların, diğer bilgilerin hatalı olup olmadığını veyahut her ikisinde güvenilir olmayan öge bulunup bulunmadığını belirlemeliyiz. Daha sonra yönetimle görüşmeler yapılmak suretiyle ilgili tablolarda gerekli değişiklikler talep edilmelidir.
14. Eğer finansal tablolar önemli ölçüde yanlış ise ve yönetim gerekli değişiklikleri yapmayı kabul etmiyorsa, denetim tasdikini şarta bağlarız (Bakınız; “Finansal Tablolar Hakkındaki Raporlar” başlıklı Dokuzuncu Bölüm).
15. Eğer tutarsızlık ya da yanlış beyan göreceli olarak küçük ise ve finansal tablolarla doğrudan ilişkisi düşük bir rapor ya da açıklama içinde bulunuyorsa arzu edilmemekle birlikte, değişiklik yapılmaması finansal tabloların güvenilirliğini zayıflatmayabilir ve Parlamento’yu önemli ölçüde yanlış yöne sevktemeyebilir. Bu tür durumlarda, meseleyi yönetime verilen raporda ortaya koymamız gerekiyorsa da, normal olarak denetim tasdikinde belirtmeliyiz.

16. Tutarsızlığın ya da yanlış beyanın önemli olduğunu düşünüyorsak veyahut bunlar finansal tablolarla bağlantılı olabileceği düşünülen bir rapor ya da açıklama içinde bulunuyorsa, o takdirde ilave adım atılması gerekir. Görev Direktörü, normal olarak, Üst Düzey Muhasebe Görevlisine (ve uygun düşüyorsa sponsor bakanlığa) konuyu yazarak diğer bilgiler değişmeden kalırsa yanıtıcı olacağı ve finansal tabloların güvenilirliğini zedeleyeceği yolundaki endişemizi kendisine bildirmelidir.
17. Bundan sonra gerekli değişiklikler yapılmazsa, Komptrolör ve Genel Denetçinin tasdikine açıklayıcı bir paragraf ilave ederiz. Bu paragraf, finansal tablolar hakkındaki görüşü şarta bağlamaksızın, okuyucunun dikkatini endişelerimize çeker. Ayrıca paragraf tutarsızlığı ya da yanlışlığı ve bunların rapordaki yerini göstermelidir.

Onbeşinci Bölüm

Müşteri ile iletişimler

Giriş

1. Bu bölümde müşterilerle iletişimler hakkındaki Sayıştay politikaları ve yönlendirici ilkeler yer almaktadır. Bölüm, iletişimlerin amaçları, planlama aşamasında iletişim, iletişim kurmak durumunda olduğumuz yönetime yönelik raporlar ve iletişimin metotları gibi konuları kapsamaktadır. Bu bölümde yer alan politikaların amacı, müşteri tarafından anlaşılan ve değer verilen etkili bir denetimin sağlanmasıdır.
2. Bu bölümdeki politikalar ve yönlendirici ilkeler, Denetim Standartları Açıklamalarına ve özellikle 610 numaralı, “Direktörlere ya da Yönetime Yönelik Raporlar” başlıklı Denetim Standardı Açıklamasına uyumu güven altına almak amacıyla kaleme alınmıştır.
3. Bu bölümde, “yönetime yönelik raporlar” ifadesi, yönetim mektupları, risk denetimi hakkındaki raporlar, inceleme ziyaretlerine ilişkin raporlar dahil olmak üzere, finansal denetim çalışmalarımızdan kaynaklanan ve müşterilere verilen bütün raporları kapsayacak şekilde kullanılmaktadır.

İletişimin amaçları

FDP 15.1. Müşterilerimizle uygun yollarla ve uygun seviyelerde ve denetimin bütün önemli aşamalarında iletişim kurmalıyız.

4. İyi iletişim başarılı şekilde yürütülen bir denetimin temel bir özelliğidir. İyi iletişim verimli ve etkin bir denetim yapmamız için gerekli olmanın yanı sıra müşterinin denetim sürecini kavramasına yardım eder ve finansal yönetimde ve muhasebede faydalı değişiklikler gerçekleştirilmeye yardımcı olur.
5. Sayıştayın finansal denetim yaklaşımı, müşteriye katma değer sunmaya dönük olarak tasarlanmaktadır. Finansal tablolar hakkındaki görüşümüzle ilgili çalışmalarımızın tavsiyelerde bulunabileceğimiz konuları belirlemesini bekleriz. Ancak, bu mümkün olmazsa, risk denetim çalışmalarımız spesifik alanlarda güvence sağlamalı veyahut geliştirme amaçlı tavsiyeler üretmelidir. Bütün durumlarda, eğere hizmet sunmak ve müşteri örgütünün bütün kademelerindeki personel ile yapıcı çalışma ilişkileri kurmak zorunda isek, iyi iletişimler son derecede önemlidir. Bu amaçları ancak bütün iletişimlerimiz

sorun icat etmekten çok sorun çözmeye dönük olarak tasarlanırsa gerçekleştirilebiliriz.

6. Bu bölümdeki yönlendirici ilkeler çerçevesinde Görev Direktörleri her bir müşteri için bir iletişim stratejisi hazırlamaktan sorumludurlar. Bu strateji, genellikle, denetimin hangi aşamalarında müşteri ile iletişim kuracağımızı, iletişimin içeriğini, müşteri örgütünde hangi kişi ile iletişimde bulunacağımızı ve yararlanılacak iletişim metodunu ayrıntılı olarak gösterir.

Yüklenim koşulları

7. Görevlendirilmemizin mevzuata gereği olması durumu hariç, yüklenim koşulları normal olarak müşteriye resmen bildirilir. Yüklenim koşulları hakkındaki detaylı yönlendirici ilkeler “Görevlendirme” başlıklı Dördüncü Bölümde yer almaktadır.

Denetim planlaması

FDP 15.2. Denetim planlarımızı müşterilerle müzakere etmeli ve kendilerine ilgilendikleri konuları belirtme fırsatı sağlamalıyız.

8. Denetimin planlama aşamasında, müşteri ile kurulacak iyi iletişim hayati önemdedir. İyi iletişim bir amacın gerçekleşmesine yardımcı olmakta ise de özellikle:
 - müşterilerin denetim sürecini anlamalarına yardımcı olur;
 - bize, yönetime yapıcı tavsiyelerde bulunmanın ilk fırsatını sağlar;
 - müşterilere ilgi duydukları ve denetimimizde dikkate almamızı istedikleri konuları belirleme imkânını verir.
9. Müşterilerimizin çoğu denetime aşına değildir. Onlar finansal tablolar hakkında bir görüş üreteceğimizi ve finansal denetimimizin sonucu olarak raporlar hazırlayabileceğimizi bilmektedirler. Ancak çalışmalarımızı nasıl yürüttüğümüzden ya da sonuçlarımıza nasıl ulaştığımızdan haberdar olmayabilirler. Bu konuda sır saklayan konumunda olmamalıyız. Detayları ile açıklamayı istemediğimiz konular bulunabilirse de, olabildiği ölçüde açık ve samimi olmayı amaçlamamız gerekir. Müşterilere genel denetim yaklaşımımızı ve örgütleri bağlamında bu yaklaşımın nasıl uygulanacağını ana hatlarıyla belirtmeliyiz. Bu, sadece genel bir nezaket meselesi olmayıp

denetim sırasında ortaya çıkacak potansiyel problemlerden, örneğin bilgiye veya kişilere erişimle ilgili problemlerden kaçınmada bize yardımcı olur.

10. Müşteri ile yapılan görüşmeler denetimin pürüzsüz şekilde icrası için gereken idari düzenlemeler hakkında mutabakata varılması bakımından da son derecede önemlidir. Planlama aşamasında normal olarak:
 - müşteriye sağlanmasını düşündüğümüz bilgiler, programlar, mutabakat cetvelleri ve yardımlar ve bunların sağlanma takvimi üzerinde mutabakata varır;
 - müşteriye kullanılacak kaynakları ve bunların alanlara nasıl tahsis edileceğini ve özellikle denetimde yararlanılacak personeli bildirir;
 - (müşteriye fiili ya da farazi ücret yüklendiğinde) denetim ücretini kararlaştırır;
 - taslak hazırlama, mutabakat ve yönetim mektubunun verilmesi takvimini onaylar ve nihai netleştirme toplantısı için bir tarih belirler;
 - finansal tabloların imzalanması, tasdik edilmesi ve yayımlanması ile ilgili takvimi teyit ederiz.

Müşteri ilişki programlarının formu hakkındaki yönlendirici ilişkiler T15 seri numaralı, “Müşteriyle İletişimler” başlıklı alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır.

11. Planlama sürecimiz, belli riskleri ve problemleri belirlemeye ve dikkatimizi bunlar üzerinde yoğunlaştırmaya yönelik olarak tasarlanmaktadır. Bu bilgiler sadece bizim için değerli olmakla kalmamalı, müşterilere de yarar sağlamalıdır. Büyük bakanlıklarda yönetimler detaylı faaliyetler hakkında sadece sınırlı bilgiye sahip olabilir. Küçük kuruluşlarda yönetimler kendilerini izole edilmiş hissedebilirler ve büyük kuruluşlarda mevcut uzman desteğine dayanma imkânı bulunmaz. Bir başka durumda risk değerlendirmemiz ve sistem değerlendirme çalışmamız yönetime değerli görüşler sağlayabilir.
12. Temel sorumluluğumuz Parlamento adına maliyet-etkin bir denetim yapmak olmakla birlikte, müşterilerin ihtiyaçlarına ve taleplerine karşı her zaman için dikkatli olmalı ve denetim yaklaşımımızı belirlerken müşterileri dinlemeliyiz. Onların bizi yönlendirme yetkisi bulunmamakta ise de, mümkün olduğunda her seferinde, denetim yaklaşımımızı sadece görüş bildirmemizi maliyet-etkin bir tarzda değil, müşterinin ihtiyaçlarını en iyi karşılayacak şekilde biçimlendirmeliyiz.

13. Bu görüşmelerde uygulayacağımız prosedürün derecesi müşteriden müşteriye ve denetimden denetime değişiklik göstermekte olup Görev Direktörünün takdirine giren bir konu olmak durumundadır. Bazı durumlarda formel bir sunum uygun olabildiği halde diğer bazı durumlarda bir toplantı ya da toplantılar dizisi gerekebilir. Önemli olan husus bu müzakerenin olması ve her iki tarafın birbirini anlamasıdır.

Yönetime verilen raporlar

FDP 15.3. Her denetimin sonucunda yönetime verilmek üzere bir rapor üretmeliyiz. Denetimin icrası sırasında eğer finansal sistemlerde ciddi bir zaaf ya da aksaklık görürsek bunu gecikmeksizin raporlamalıyız.

FDP 15.4. Yönetime verilen raporun herhangi bir parçasını oluşturan konuların denetim prosedürlerinin icrası sırasında toplanan güvenilir bilgilere dayanması gerekir.

FDP 15.5. Yönetime verilen bütün raporlarımız, çalışmamızın kapsamını ve dolayısıyla yaptığımız açıklamalar ve tavsiyeler üzerindeki sınırlamaları açık seçik belirtmelidir.

14. Müşterilerin çalışmalarımızdan bekledikleri sadece finansal tablolar hakkında görüş vermeden daha fazlasıdır. Denetim yaklaşımımız bu beklentiyi karşılamak üzere tasarlanmaktadır. Uygun oldukça:

- denetimin icrası sırasında incelenen muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin tasarımı ve işleyişi hakkında görüş bildirmeli ve iyileştirmeler için tavsiyelerde bulunmayı;
- ekonomiklik, verimlilik ve tekinlik hakkında diğer yapıcı tavsiyeler sunmayı;
- düzenliliğe ve uygun davranış standartlarının gereklerine ve bunun yanı sıra, gerektiğinde, Devlet Muhasebesi kurallarına ve Üst Düzey Muhasebe Görevlerine yönelik diğer resmî direktiflere aykırılıkları raporlamayı;
- müşterinin işlemlerini düzenleyen finansal memorandumda yer alan gerekliliklere aykırılıkları raporla bildirmeyi;
- dikkatimize çarpan konuları, örneğin finansal tablolardaki düzeltilmiş ya da düzeltilmemiş hataları ya da belli muhasebe politikaları ve uygulamaları hakkındaki düşünceleri iletmeyi

amaçlıyoruz.

15. Yararlı, uygun ve desteklenebilir olduğuna inandığımız konuları müşteriye iletmeliyiz:
- Bir kısım bilgiler hatalı olarak görünüyorsa,
 - Tavsiye belirsiz ya da soyut ise,
 - Raporlar önemsiz ya da mükerrer detayları içeriyorsa
- bu iletimin etkisi ortadan kalkabilir.
16. Bütün raporlarımız gecikmeksizin üretilmelidir. Müşteri ile iletişimdeki bir gecikme ivedilik eksikliği, meselenin öneminin vurgulanmaması anlamına gelir ve nezaket yoksunluğuna işaret eder. Bir politika gereği olarak denetimin tamamlanmasından sonra yönetime her zaman için bir rapor veririz. Taslak hazırlamanın, mutabakata varma ve rapor dağıtımının takvimi üzerinde denetim planına nihâi şekli verilirken müşteri ile mutabakata varılmalıdır. Sunum, gelecek denetimimizden önce sistemlerde uygun iyileştirmelerin yapılmasına ve kontrollerin ikmal edilmesine imkân sağlamak amacıyla takvimlendirilmelidir.
17. Raporlarımızdaki tavsiyeler, genellikle, denetim ekibinin dikkatine çarpan bilgilerden hareketle formüle edilir. Bütün denetim personeli raporun öneminin ve finansal yönetim ve hesapverme sorumluluğunun geliştirilmesine sağladığı fırsatın bilincinde olmalıdır.
18. Bu tür bilgilerin toplanması işi denetimin sonuna bırakılmamalıdır. Bir konuyu belirleyen her ekip elemanı durumu ayrı bir derleme kağıdına, nihâi mektubumuza ithaline uygun bir tarzda kaydetmelidir.
19. Görüşleri oluştururken sadece problemlerin ve sonuçlarının raporlanmasından çok, problemlerin asıl nedenlerine odaklanılması gerekir. Örneğin, muhasebe sürecinde birçok hata ile karşılaştığımızda bu hataların gözetim eksikliği, eğitim noksanlığı, kâfi miktarda deneyimli personel bulunmaması veya sistem sorunları gibi nedenlerden kaynaklanıp kaynaklanmadığını belirlemek için girişimde bulunmalıyız.
20. Müşteriye denetim görüşü ile çelişecek hiçbir şey söylememeyi güven altına almamız gerekir. Abartılmış bir eleştiri şartlı görüşle bağdaşmayabilir. Denetimin icrası sırasında ortaya çıkarılan düzeltilmemiş spesifik hatalardan söz ediyorsak, normal olarak hataların nasıl önlenebileceği veyahut ortaya çıkarılabileceği ve düzeltilebileceği hakkında tavsiyelerde bulunmalıyız. Ayrıca sonradan alınan düzeltici önleme işaret etmeli ve hataların toplam

etkisini denetim görüşümüzün amaçları açısından önemsiz (immaterial) olarak dikkate aldığımızı açıklamalıyız.

21. Denetim tasdikinin şarta bağlanmasını ya da açıklayıcı bir paragraf eklenmesini düşünüyorsak, yönetime verilen rapor bunun yerine geçen bir doküman olarak görülemez.
22. Muhasebe sistemindeki ciddi noksanlıklar ya da hatalar bunlardan haberimiz olur olmaz yönetime bildirilmelidir. Şüphelenilen ya da fiilen gerçekleşen yolsuzluk olaylarının ele alınmasına ilişkin prosedürler “Yolsuzluk” başlıklı Onikinci Bölümde yer almaktadır.

Müşterinin görüşü

23. Çoğu kez yönetim bazı yorumların çıkartılmasını ya da yumuşatılmasını isteyebilir. Kimi zaman bu tür itirazlar değerli olmakla birlikte, eğer geçerli olduğu yolundaki düşüncemizi devam ettiriyorsak yaptığımız yorumu muhafaza edilmelidir. Bu tür durumlarda, normal olarak, yorumlarımızla birlikte yönetimin görüşlerini not ederiz. Tasarlanan düzeltici önleme dayanarak anlamlı bir yorumun çıkartılması, özellikle finanse edilen veya yan kuruluş niteliği taşıyan bir organdaki yetersizlikler hakkında yorumda bulunduğumuz durumlarda, kabul edilemez. Bu tür olaylarda bakanlık yönetimine konu hakkındaki raporun bir nüshası verilir ve bakanlık yönetimi bu tür planların gerektiği şekilde uygulamaya konulmasını güven altına alınması ihtiyacını duyar. Ayrıca müşterinin bizim ortaya çıkardığımız bir aksaklığı düzelttiği hallerde ortaya çıkan meseleyi ve alınan önlemi normal olarak yine de telaffuz etmeliyiz.

Şerhler

24. Uyarılar hakkındaki detaylı yönlendirici bilgiler T15 seri numaralı, “Müşteriyle İletişimler” başlıklı Alan Elkitabı Modülünde yer almaktadır. Genellikle, birisi çalışmamızın kapsamını gösteren, diğeri de raporun sadece yönetimin kullanımı için hazırlanmış olduğunu belirten olmak üzere iki şerh koyarız.
25. Raporun metnine şerh koymaktan kaçınılmalı ve esas olarak şerhlerden oluşan açık ve samimi özetler ya da girişler yapmaktan özellikle kaçınılmalıdır. Şerhlerin küçük punto dipnotlar olarak konulması yeterlidir. Bu, şerhlerin yasal anlamını azaltmadığı gibi, mektuplarımıza daha yapıcı bir anlatım kazandırır.

İletişim kurduğumuz kişi

FDP 15.6. Sayıştay ile müşterileri arasındaki iletişim, iletişime konu meseleye uygun bir kademede olmalıdır.

FDP 15.7. Bir Bakanlık Dışı Kamu Organını ya da Bakanlık tarafından finanse edilen benzer bir kuruluşu denetliyorsak:

- i. sponsor bakanlığa, yönetime gönderilen raporların suretlerini ve diğer önemli yazışmaları vermeli,
- ii. denetim çalışmalarımızdan çıkan önemli konuları sponsor bakanlığa rapor etmeliyiz.

FDP 15.8. Bizimle müşteri arasındaki bütün iletişimler gizlidir. Yukarıda 15.7 numaralı Finansal Denetim politikasında belirtilen durum hariç olmak üzere, müşterimizin izni olmaksızın iletişimin içeriği hakkında üçüncü bir kişiye bilgi vermemeliyiz.

26. Görev Direktörü müşteri ile kurulan bütün iletişimlerin sorumlusudur. Politika ve tavsiye konusu olan hususlar ile geçici ya da nihâî denetimler sonrasında yönetime gönderilen raporlar genellikle Görev Direktörü tarafından imzalanmalıdır. Diğer durumlarda Görev Direktörü denetim ekip elemanlarının uygun kademelerine yetki devredilmesine karar vermelidir. Uygulamaya konulan düzenlemeler ne olursa olsun, bütün denetçilerin kendilerinin belli bir konuda müşteri ile iletişim kuracak en uygun kişi olup olmadıklarını değerlendirme ve müşterinin elemanlarından en uygun olanıyla iletişimde bulunup bulunmadıklarını dikkate alma sorumlulukları bulunmaktadır.
27. Her yılın finansal tablo denetimi sonucunda genellikle Üst Düzey Muhasebe Görevlisi ile yazışırız. Bu görevli finansal tablolardan şahsen sorumludur ve dolayısıyla denetimin tamamlanmış olduğunu öğrenmesi ve ortaya çıkan önemli noktalarda dikkatinin çekilmesi bizim açımızdan isabetlidir. Ancak, raporlarımız değişik önem derecesine sahip konuları içermekte olup, bu durumlarda kademeli bir rapor hazırlayıp çok önemli noktaları Üst Düzey Muhasebe Görevlisine ve diğer anlamlı hususları Baş Finans Görevlisine ya da dengi görevliye bildirmek uygun olur. Kademeli bir rapor hazırladığımız durumlarda bunu bütün taraflara açık seçik bildirmeliyiz.

28. Geçici denetimlere, incelemelere (inspections), risk denetimlerine ya da diğer görevlendirmelere ilişkin raporlar, bulgular hakkında işlemde bulunmak için en iyi konumda bulunan kişiye gönderilmelidir.
29. 15.7 numaralı Finansal Denetim Politikası kuruluşun sponsoruna doğrudan rapor vereceğimiz durumları belirlemektedir. Denetim çalışmamızın ortaya koyduğu ve normal olarak raporlamayı düşündüğümüz önemli konular kapsamına şunlar girmektedir:
- iç kontrol yetersizlikleri, kötüye kullanma, yolsuzluk ya da diğer düzensizlikler nedeniyle oluşan zararlar;
 - Kurulun, Baş Yöneticinin veyahut diğer herhangi bir görevlinin, kamu varlıklarını yönetmekten sorumlu kişilerden beklenen yüksek finansal dürüstlük standartlarının gerisinde kaldığı durumlar;
 - kuruluşun aşırı masraf veya israf karakterli harcamalarda bulunduğu olaylar.

Bu tür raporlar normal olarak müşteri konumundaki organın bilgisi olmaksızın hazırlanmamalıdır.

İletişim metotları

FDP 15.9. Müşteri ile iletişim kurarken benimsediğimiz metotlar eldeki konuya uygun olmalı ve mümkün olduğu ölçüde, müşterinin arzularını ve ihtiyaçlarını yansıtmalıdır.

30. Müşterilerimiz ile iletişim kurarken yararlanabileceğimiz çok değişik türde farklı teknikler bulunmaktadır. Bu teknikler resmî ya da gayri resmi olabileceği gibi yazılı ya da sözel olabilir. Nihâî iletişimin hangisi olacağı denetçinin kararlaştıracağı bir meseledir. Belli bir metodu seçerken;
- i. iletişime konu meselenin özelliğini,
 - ii. müşterinin arzularını ve ihtiyaçlarını,
 - iii. iletilecek konuların önemini
- dikkate almalıyız.
31. Bazı konular gayri resmi bir ortamdan daha resmi bir ortama geçebilir. Müşteri ile temas kurulan her aşamada, kullanılan metodu yeniden değerlendirmeli ve bu metodun hâlâ en uygun metot olup olmadığına karar

vermeliyiz. Tipik olarak, ister yazılı isterse sözlü olsun, bir gayri resmi müzakereler dizisi, belki de denetim ekibi ile yönetim arasındaki toplantıya başlangıç olarak, resmi olarak belirlenilmesine ihtiyaç duyulan bir şeye doğru genişleyebilir.

32. Genellikle konu ne kadar önemli ise, formel ve yazılı iletişimden yararlanılması o kadar olasıdır. Bazı konular, örneğin, yüklenim mektubu veyahut geçici veya nihâî denetimlerden sonra yönetime verilen rapor, her zaman yazılı olarak düzenlenir.
33. Belli bir iletişim metodunu seçerken, daima, mümkünse her safhasında müşterinin ihtiyaçlarının kapsanmasını amaçlamalıyız. Bu ihtiyaçlar müşteri bünyesindeki değişik gruplara göre farklılık gösterebilir. Örneğin, denetimin sonunda her zaman için yönetime yazılı bir rapor göndermemize rağmen, bir denetim komitesi kendisine denetim ve önemli tavsiyelerimiz hakkında bir sunum yapılmasını bizden isteyebilir.

Anlatım üslubu

34. Yönetime verilen raporlarımızın net ve özlü olması gerekir:

- önemli noktaların net bir şekilde sunumu,
- mantıkî bir yapı,
- Sayıştay Üslup Rehberine uyum

bir raporun temel özellikleridir.

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar**

*Denetim Terimleri/Türkçe-İngilizce-Fransızca/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Vergi Konularına İlişkin Makaleler/İnceleme/
İlker Ağca*

*İç Denetim Mesleği
Uygulama Standartları ve Yönlendiren İlkeler/Çeviri/
Baran Özeren*

*Kanada Sayıştay Performans Denetimi El Kitabı/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Performans ve Risk Denetim Terimleri/Derleme/
Arife Coşkun*

*İyi Yönetim Uygulaması İçin Rehber/Çeviri/
Sacit Yörüker&Gül Nogay*

*Performans Ölçüm Rehberi/Çeviri/
Hülya Demirkaya*

*İç Denetim, Standartları ve Mesleğin Yeni Açılımları/İnceleme/
Baran Özeren*

*Yerel Yönetimlerin Denetimi/Araştırma/
A.Yasin Karanfiloğlu*

*Avrupa Birliğiyle Entegrasyon Bağlamında Yüksek Denetim
Kurumlarının İşleyişiyle İlgili Tavsiyeler/Çeviri/
Baran Özeren&C.Suat Aral*

*Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri/Çeviri/
Safiye Kaya&C.Suat Aral*

*Dünya 'da ve Türkiye 'de Yüksek Denetim/İnceleme/
Dr.H.Ömer Köse*

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar**

*Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim/Çeviri/
Ş.Alparslan Yasa&Özlem Okur Kasap*

*INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama
Rehberi/Çeviri/
Sacit Yörüker&Baran Özeren*

*Veri Zarflama Analizi/İnceleme/
Armağan Tarım*

*İsveç Sayıştayı Performans Denetimi Elkitabı/Çeviri/
Tolga Demirbaş*

*Sayıştaylar Tarafından Gerçekleştirilen Performans Denetimi ve
Türk Sayıştayı Uygulaması/İnceleme/
Tolga Demirbaş*

*İrlanda Kamu İdaresinde Yönetişim ve Hesapverme
Sorumluluğu/Çeviri/
Sacit Yörüker*

*Performans Ölçümü:
Performans Denetimlerinde Araştırılması Gerekenler/Çeviri/
C.Suat Aral*

*Mali Yapı ve Denetim Boyutlarıyla Afet Yönetimi/Araştırma/
S. Emre Akdağ*

*Yönetim ve Hesapverme Sorumluluğu Amaçları Bakımından
Performans Bilgisi/Çeviri/
Baran Özeren & C. Suat Aral*

**“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar**

*Federal Hükümette İç Kontrol Standartları/ Çeviri/
Baran Özeren*

*Doğru Dokunun Seçimi: Performans Bilgisi İçin Bir Çerçeve/
Çeviri/ M.Hakan Özbaran*

*ASOSAI Performans Denetim Rehberi/ Çeviri/
Sacit Yörüker&Baran Özeren*

*Ekonomik Düzenlemelerin Denetimine İlişkin En İyi
Uygulamalara Yönelik Yönlendirici İlkeler/ Çeviri/
M.Hakan Özbaran*

*Kamu Borçlanmasının İç Kontrolleri ile İlgili Denetimin
Planlanmasına ve Yürütülmesine Yönelik Rehber/ Çeviri/
Safiye Kaya*

*Türk Kamu Yönetiminde Yolsuzluklar, Nedenleri, Zararları ve
Çözüm Önerileri/Araştırma/
Kemal Özsemerci*

*Sayıştayın Performans Ölçümüne İlişkin Ön Araştırma
Raporu/Araştırma/
Sacit Yörüker&Levent Karabeyli&Safiye Kaya&
Baran Özeren*

*Denetimde Kalite Yönetimi/Güvencesi/Kontrolü/Araştırma
İhsan Gören&Nevin Atakan&Şeref Efe&
M.Hakan Özbaran*

***“Araştırma/İnceleme/Çeviri Dizisi”nden
Çıkan Kitaplar***

*Dünya Bankası ve Dünya Bankası Kredilerinin
Denetimi/Araştırma/
Safiye Kaya*

*Malta Sayıştayı Kapsamlı Denetim Elkitabı/Çeviri/
Sacit Yörüker*