



*Araştırma/ İnceleme/Çeviri
Dizisi*

**INTOSAI
Denetim Standartlarına İlişkin
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

Çeviri

Sacit Yörüker

Uzman Denetçi

Araştırma ve Tasnif Grubu Şefi

Baran Özeren

Uzman Denetçi

Araştırma ve Tasnif Grubu

Kasım 2000

.....

.

.

.

.

.

.

INTOSAI
Denetim Standartlarına İlişkin
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

Çeviri

Sacit Yörüker

Uzman Denetçi -

Araştırma ve Tasnif Grubu Şefi

Baran Özeren

Uzman Denetçi

Araştırma ve Tasnif Grubu

Kasım 2000

Araştırma İnceleme Çeviri Dizisi: 14
INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Çeviri
Sacit Yörüker & Baran Özeren

Eserin Özgün Adı
European Implementing Guidelines
for the INTOSAI Auditing Standards

Avrupa Birliği Sayıştay'ının web sitesinde (www.eca.eu.int)
yayımlanan İngilizce dokümandan
dilimize aktarılmıştır.

Sayıştay mensupları için bastırılmıştır.

Son Okuma
Baran Özeren

Dizgi ve Mizanpaj
Sayıştay EBİM Kelime-İşlem

Baskı ve Cilt
Sayıştay Yayın İşleri Müdürlüğü

Birinci Basım
Kasım 2000

T.C. SAYIşTAY BAşKANLIğI
06100 ULUS ANKARA
Tlf: 310 23 00
Ex: 310 65 45
sayistay @ sayistay.gov.tr

SUNUŞ

Bir vizyon çerçevesinde, sistemli ve kesintisiz bir biçimde sürdürdüğümüz Kurumsal yenilenme ve değişim çabalarımız arasında, denetimimizin Avrupa Birliği Standartlarıyla uyumlaştırılması yönünde adımlar atılması da bulunmaktadır.

Araştırma İnceleme ve Çeviri dizisi içinde dilimize kazandırdığımız bu rehber; INTOSAI Denetim Standartlarının uygulanması konusunda Avrupa Birliğine üye ülkelerin ulaştığı ortak düşünüş tarzının somut bir ifadesidir. Denetimimizin Avrupa Standartlarıyla uyumlu hale getirilmesinde, bunlara uygun denetim çalışmalarının gerçekleştirilmesinde ve kendi bünyemize uygun rehberler ile el kitaplarının hazırlanmasında söz konusu çalışmanın bize ışık tutacağına inanıyorum.

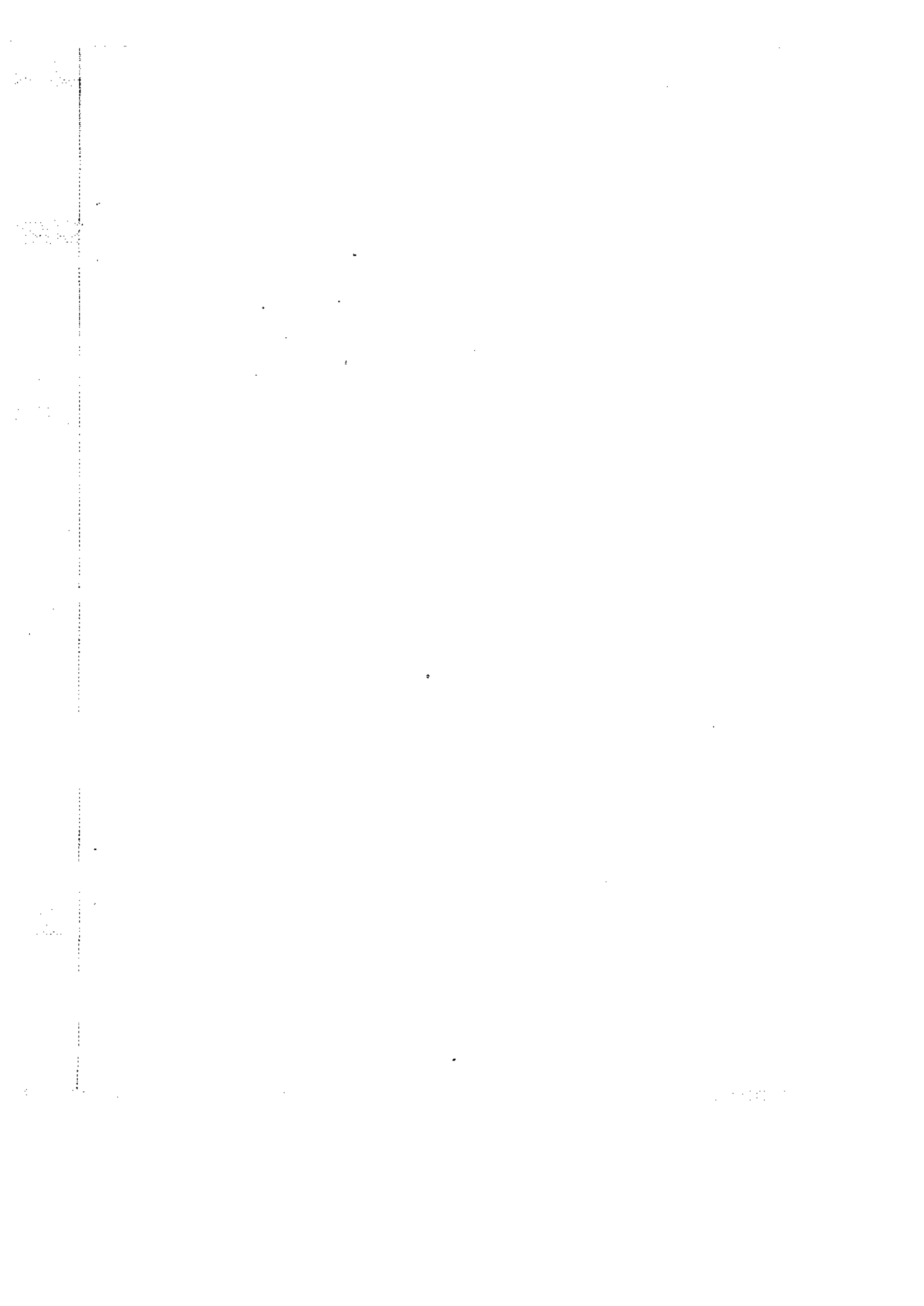
Rehberin bizim açımızdan dikkat çekici bir başka özelliği de denetimin türü ne olursa olsun denetimin yararlandığı metot ve tekniklerin büyük bir farklılık göstermiyor olmasıdır. Başka bir ifadeyle, ister finansal denetim isterse performans denetimi olsun çalışmanın bütün aşamalarında denetçinin gerçekleştireceği hedefler, uygulayacağı denetim prosedürleri ve teknikleri temel kavramlar bağlamında benzerlikler sergilemektedir.

Bu düşüncelerle, rehberi dilimize aktaran meslektaşlarım Araştırma ve Tasnif Grubu Şefi, Uzman Denetçi Sacit Yörüker ve Uzman Denetçi Baran Özeren'e; kitabın dizgi, mizanpaj ve baskısında emeği geçen mensuplarımıza teşekkür ediyorum.



Prof. Dr. M. Kâmil Mutluer

Başkan



Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları Başkanlarıyla
Temas Komitesi

Denetim Standartları İle İlgili Çalışma Grubu

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin
Avrupa Uygulamaları Rehberleri

İçindekiler

YÖNETİMLE İLGİLİ GİRİŞ.....	1
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ	
1. GRUP: DENETİME HAZIRLIK.....	7
No: 11 DENETİM PLANLAMASI.....	7
No: 12 ÖNEMLİLİK VE DENETİM RİSKİ.....	17
No: 13 DENETİM KANITI VE YAKLAŞIMI.....	26
2. GRUP: DENETİM KANITI ELDE EDİLMESİ.....	34
No: 21 İÇ KONTROLÜN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KONTROL TESTLERİ.....	34
No: 22 BİLİŞİM SİSTEMLERİNİN DENETİMİ.....	44
No: 23 DENETİMDE ÖRNEKLEME.....	75
No: 24 ANALİTİK PROSEDÜRLER.....	81
No: 25 DİĞER DENETÇİLERİN VE UZMANLARIN ÇALIŞMALARINDAN YARARLANMA.....	96
No: 26 BELGELENDİRME.....	105
3. GRUP: DENETİMİN TAMAMLANMASI.....	110
No: 31 RAPORLAMA.....	110
No: 32 DENETLENEN FİNANSAL TABLOLARLA İLGİLİ BELGELERDEKİ DİĞER BİLGİLER	114
4. GRUP: PERFORMANS DENETİMİ.....	120
No: 41 PERFORMANS DENETİMİ.....	120

5. GRUP : DİĞER KONULAR.....	144
No : 51 KALİTE GÜVENCESİ.....	144
No : 52 MEVZUATA AYKIRILIK.....	148
No : 53 İYİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TEŞVİK EDİLMESİ.....	167
INTOSAI DENETİM STANDARTLARINDA KULLANILAN TERİMLERLE İLGİLİ SÖZLÜKÇE.....	187

YÖNTEMLE İLGİLİ GİRİŞ

Daimi çalışma grubunun faaliyetleri hakkında genel bilgi

1. Denetim Standartları Daimi Çalışma Grubu Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları Başkanları Temas Komitesi tarafından 24-25 Eylül 1991 tarihleri arasında gerçekleştirilen Madrid toplantısında kuruldu. Grup başlangıçta Danimarka, İspanya, İtalya ve Hollanda Yüksek Denetim Kurumları temsilcilerinden oluşuyordu. Birleşik Krallık ve İsveç Yüksek Denetim Kurumları sırasıyla 1994 ve 1996 yıllarında Gruba katıldılar. Daimi Çalışma Grubunun Başkanlığını Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu (Avrupa Sayıştayı) yürütmektedir.¹⁾
2. Çalışma Grubu Avrupa Birliği'nin ilgili ülke yüksek denetim kurumlarının ortak veya yaygın bir çıkarının bulunduğu faaliyetlerin denetim uygulamalarına yönelik metodolojik konular üzerinde yoğunlaşmıştır. INTOSAI Denetim Standartları Avrupa Birliği Üye Ülkelerinde kamu denetimine ilişkin geleneklerin zengin çeşitliliği sayesinde ulaşılan metodolojik ortak bir düşünüş tarzını ifade etmektedir. Çalışma Grubu da onbeş rehber hazırlamak suretiyle bu ortak düşünüş tarzını ortaya çıkarmaya çalışmaktadır. Bu rehberler bir Avrupa Birliği faaliyetinin denetimi bağlamında INTOSAI Denetim Standartlarının nasıl uygulanacağını ele alır. Grup denetim sürecinin bütün temel alanlarında rehberler geliştirmeye çalışmıştır. Bu itibarla, örneğin "kanıt" hakkındaki INTOSAI çalışma standardı "denetim kanıtı ve yaklaşımı", "denetimde örnekleme", "diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından yararlanma" ve "denetlenen finansal tablolarla ilgili belgelerdeki diğer bilgiler" ile ilgili dört rehber yardımı ile oluşturulmuştur. Grup, bu rehberlerin hazırlanmasında, ayrıca. Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu'nun Denetime Yönelik Uluslararası Standartlarını da göz önünde bulundurmıştır.

(1) Daimi Çalışma Grubunun toplantılarına katılan Yüksek Denetim Kurumu temsilcileri şunlardır:

Danimarka : Mr. H. Otbo: Mr. M. Levysohn

İspanya : Mr. J. Corral. Mrs. M-L Martin Sanz. Mr. V. Manteca Valdelande

İtalya : Mr. G. Clemente. Mr. E. Colasanti. Mr. C. Coslanza. Mr. B. Manna

Hollanda : Mrs. M-L Bemelmans-Videc

İngiltere : Mr. S. Ardron, Mr. J.D. Thorpe

İsveç : Mr. G. Cassel

Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu : Mr. N. Schmidt-Gemtzcn (Başkan) Mr.T. M. James.

Mr. B. Albugues. Mr. J. Eilbeck. Mr. N. Usher.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

3. Grubun başlangıçtaki görevi Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları tarafından yürütülecek ortak ve koordineli incelemelere^ yönelik ortak bir metodolojiyi belirlemek olduğundan, Gruptan, ayrıca, denetim çalışma metotlarını köklü biçimde örneğin, yeni ulusal yasalarına göre, gözden geçirmeye çalışan bazı yüksek denetim kurumlarının bünyesinde rehber taslağının kullanıldığı durumları da göz önünde bulundurması istenmiştir. Bu giriş bölümünün 10'uncu paragrafında rehberlerin bu şekildeki olası kullanımlarından ayrıca sözedilmektedir.
4. Onbeş "Avrupa Uygulama Rehberi"nin tümü ve bunların INTOSAI Denetim Standartları ile bağlantısı giriş bölümünün sonunda yer alan diyagramda gösterilmiştir. Rehberler beş gruba ayrılmaktadır.

Grup 1 : üç rehber denetime hazırlıkla ilgilidir.

Grup 2 : altı rehber denetim kanıtı elde edilmesine yöneliktir.

Grup 3 : iki rehber denetimin tamamlanmasına ilişkindir.

Grup 4 : bir rehber performans denetimini ele almaktadır.

Grup 5 : üç rehber diğer konularla bağlantılıdır.

Bu çalışmanın yürütülmesi sırasında, Çalışma Grubu Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumlarının Başkanlarından, ilişkilerle ilgili yetkililerinden ve bu kuruluşların pek çoğunun denetim personelinden (özellikle, Grup içinde temsil edilen yüksek denetim kurumlarındaki denetim personelinden) görüş almış ve bunlardan destek sağlamıştır. Grup bu vesileyle, katkılardan dolayı bu personele minnettarlığını açıklama fırsatı bulmaktan memnuniyet duymaktadır. Bütün bu meslektaşlarımızın çabalarına çalışmalarında yararlı olacak rehberler üretmek suretiyle karşılık verebileceğimizi ümit ediyoruz.

5. Grup, ayrıca, bu rehberlerin ve diğer dokümanların Avrupa Birliğinin resmi on dilinden başka dillere çevrilmesi ile ilgili yoğun çalışmalar yürütenlere de müteşekkirdiğini ifade eder. Bu çalışmanın büyük bir bölümü Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumunun Tercüme Bölümü tarafından gerçekleştirilmişse de, Grup bu çalışmaya yardımcı olan Üye Ülke yüksek denetim kurumlarının ve Avrupa Birliği Yüksek Denetimi Kurumunun değerli uzmanlarına teşekkürü borç bilmektedir.

-
- (2) Ortak denetimlerde, katılımcı yüksek denetim kurumları sorumluluk alanları içindeki benzer konuların incelenmesine yönelik aynı denetim hedeflerini oluştururlar. Koordineli denetimlerde ise her bir katılımcı yüksek denetim kurumu, ortak bir konuyu inceler ve herbirinin denetim hedefleri farklılık göstereceğinden ilgili yüksek denetim kurumları arasında bilgi alışverişine olanak sağlayan yakın bir işbirliği oluşur; böylece katılımcı kurumların kendi incelemeleri güçlendirilmiş olur.

Ortak metodolojik temel

6. Çalışma Grubu ulusal koşulları, teamülleri ve mevzuatı dikkate alarak her bir yüksek denetim kurumunun kendi ayrıntılı prosedürlerine karar vermesi gerektiğini göz önünde bulundurmıştır. Ancak bu rehberler, INTOSAI Denetim Standartlarından daha ayrıntılı olduğundan, yüksek denetim kurumlarının kendi denetçilerine yönelik ayrıntılı çalışma prosedürleri ile henüz aynı anlama gelmemektedir. Bununla birlikte, bu rehberler, mevcut denetim metodları çerçevesinde Avrupa Birliğinin faaliyetlerinin denetimi ister sadece ulusal düzeyde, isterse diğer yüksek denetim kurumlarıyla ortaklaşa veya koordineli bir biçimde uluslararası düzeyde gerçekleştirilsin Avrupa Birliğinin bütün yüksek denetim kurumları tarafından ihtiyarî bir temelde başvurulabilen ve benimsenebilen ortak bir esası temsil eder. Bu rehberlerin kullanımı yüksek denetim kurumlarına sorumluluklarını verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yerine getirilmesinde yardımcı olmalıdır.
7. Avrupa Birliğine Üye Ülkelerin yüksek denetim kurumlarından bazıları INTOSAI Denetim Standartlarından ulusal denetim standartlarına daha yakın olanlarını veya daha açık bir biçimde dayananlarını denetim yaklaşımlarını benimsemişlerdir. Bu ulusal denetim standartları genellikle, Uluslararası Bağımsız Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) tarafından yayımlanan Uluslararası Denetim Standartlarıyla daha yakından ilişkili olanlardır. Bu çalışma esnasında, Çalışma Grubu Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu bünyesinde yararlanılanlarla, INTOSAI ve IFAC standartlarının karşılaştırmasını dikkate almıştır. Bu iki standart seti kullandıkları terminoloji ve ayrıntı düzeyi bakımından farklı olmakla birlikte, karşılaştırma bunlar arasındaki farklılığın denetim metodolojisi bakımından önemli bir etki yaratmadığını ortaya koymuştur. Bu itibarla, Çalışma Grubu Avrupa Uygulama Rehberlerinin Avrupa Birliğinin bütün yüksek denetim kurumları tarafından yararlanılabilecek uygunlukta olduğunu düşünmektedir.
8. İki rehberdeki sözlükçeler spesifik terimleri açıklamaya dönüktür. Genel olarak bu rehberlerin tümünde kullanılan terimler için okuyucu rehberlerin en sonunda hazırlanmış olan ve INTOSAI Denetim Standartlarında yayımlanmış olan sözlükçeye başvurmalıdır.^{3^}

(3) INTOSAI Denetim Standartlarının resmi tercümelerinin mevcut olması halinde, INTOSAI sözlükçesi uygun çeviri olarak kabul edilir. Diğer diller için burada İngilizce versiyonu yeniden düzenlenmiştir.

"Avrupa Birliği boyutu"

9. Çalışma Grubu, bu rehberleri hazırlarken, meseleyi özellikle "bir Avrupa Birliği boyutu" cehesinden ele almaya çalışmıştır. Zaman zaman denetçinin çalışmasının yürütülmesinde etki yaratabilecek spesifik bir Avrupa Birliği bakış açısının olması durumunda, bu durum metin içerisinde belirtilmiştir; Örneğin, "Mevzuata Aykırılık" başlıklı 52 numaralı Rehber Avrupa Birliğine uygun mevzuatın bir özetini sunmaktadır.
10. Çalışma Grubu rehberlerin Avrupa Birliği ana boyutunun olmasını dikkate almışsa da, rehberler her bir yüksek denetim kurumunun mevcut kendi denetim metotları çerçevesinde isteğe bağlı olarak Avrupa Birliği'nin bütün yüksek denetim kurumları tarafından benimsenebilecek ortak bir teknik esas sunmaktadır. Başka bir deyişle, Çalışma Grubu; Avrupa Birliği boyutunun en dikkate değer yanının, bu Çalışma Grubuna katılan yedi yüksek denetim kurumunun rehberlerinde genel kabul görmüş olan ve Avrupa Birliği yüksek denetim kurumları arasında yaygın biçim kullanılan kamusal denetim geleneklerinin ve kurumsal yapılarının ana özellikleri olduğunu düşünmektedir.

Rehberlerin önemli rolü

11. Onbeş rehber taslağının hazırlanması işi, son değişiklikleri yapmak ve tümünü yayıma hazırlamak üzere geçen bir kaç yılla birlikte çok uzun zaman almıştır. Avrupa (aslında dünya) bu dönem zarfında yerinde durmamaktadır; kamu denetimini ve Avrupa Birliği ortamını etkileyen pek çok değişiklik meydana gelmiştir. Belki de en önemli olaylar AB'nin genişlemesi ve özellikle Merkezi ve Doğu Avrupa ülkeleri ile bağımsızlığını yeni kazanan ülkelerde yapılmakta olan hazırlıklar doğrultusunda atılan adımlardır. Çalışma Grubu rehberlerin taslak halinin bile bu ülkelerin yüksek denetim kurumlarının istifadesine sunulmuş olmasından ve bu kuruluşların bazılarının olumlu tepkilerini almaktan memnuniyet duymaktadır. Grup, Birliğe katılıma hazırlanan bu ülkelerin yüksek denetim kurumlarına rehberlerin yardım sağlamasında, çalışmanın başladığı 1991 yılında öngörülme-yen yararlı ilave bir rol üstlendiğine inanmakta ve çalışmanın bu alanda değerli katkılar sağlayacağını ümit etmektedir.

Rehberlerin tavsiye niteliği

12. Rehberler yüksek denetim kurumlarının isteğe bağlı bir temelde yararlanmalarını ve tavsiyeler almalarını hedeflemektedir. Ancak rehberlerin orijinal dili İngilizcede tavsiyede bulunurken, genellikle "zorunludur" ifadesi kullanılmaktadır. Bu gibi durumlarda, Grup bu ifadeyi tavsiye edilen prosedüre veya uygulamaya güçlü bir biçimde vurgu yapmak üzere kullanmıştır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Yorumlar

13. Grup, Rehberleri geliştirmek ve güncelleştirmek amacıyla kullanıcıların değerlendirmelerini almaktan memnuniyet duyacaktır. Yorumlar için Metodoloji Ekibine, (ADAR Directorate, European Court of Auditors, 12 rue Alcide De Gasperi, L-1615 Luxembourg) başvurulmalıdır.

1. GRUP : DENETİME HAZIRLIK

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 11

DENETİM PLANLAMASI

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Denetim planlamasının yararları ve amaçları	2
Değişik seviyelerde planlama	3
Bir denetim görevinin planlaması	4
<hr/>	
Bir denetim görevinin planlaması	Ek 1
- Ön planlama aşamasındaki çalışma	Eklenti 1
- Bir denetim görevi planının karakteristik içeriği	Eklenti 2

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 132'nci paragrafı şunu öngörmektedir:

"Denetçi üstün kalitede bir denetimin ekonomik, verimli, etkin ve zamanlı bir biçimde yapılmasını sağlayacak tarzda denetimi planlamalıdır."

2. Denetim planlamasının yararları ve amaçları

2.1. Planlamanın yüksek denetim kurumlarına yarar sağlayan şu üç özelliği vardır:

- a) revlerinin bir mantıksal değerlendirmesini ve net amaçlar belirlenmesini kolaylaştırır.
- b) Öngörü : Önceliklere ilişkin olarak daha net vizyona sahip olabilmek amacıyla görevler zaman boyutu içine yerleştirilir.
- c) Koordinasyon : Yüksek denetim kurumlarının denetim politikaları ile fiilen yürütülen denetim çalışmaları arasında koordinasyon sağlanır.

2.2. Planlamanın amaçları şunlardır:

- a) yasal zorunlulukların ve diğer denetim önceliklerinin nasıl gerçekleşeceğini belirlemek;
- b) denetimlerin kapsamını, amaçlarını ve öngörülen çıktılarını tanımlamak;
- c) amaçları gerçekleştirecek denetim kanıtlarının nasıl elde edileceğini ve analize tabi tutulacağını tanımlamak;
- d) ihtiyaç duyulacak ve denetimde fiilen kullanılacak kaynakları belirlemek ve bir bütçe ve takvim oluşturmak;
- e) yönetime tek tek denetimleri ve bütün olarak yüksek denetim kurumunu gözetme ve kontrol imkânını sağlamak.

3. Değişik seviyelerde planlama

3.1. Yüksek denetim kurumlarından istenenler ve beklenenler, genellikle, kullanılabilen kaynakları aşmaktadır. Dolayısıyla, pek çok yüksek denetim kurumu, uzun vadeli toplu bir bakış elde etmek üzere, değişik denetim görevlerini birbirine bağlamaya imkân veren hiyerarşik planlama yapısı oluşturmuştur. Bu rehber, esas itibarıyla, denetim görevi planlamasını ele almaktadır. Ancak, her denetçinin görev seviyesinde bütçenin aşılmasının ya da hedeflere ulaşamamasının yalnız görev üzerinde değil, aynı zamanda yüksek denetim kurumunun diğer faaliyetleri üzerinde etkisi olacağına farkında olması gerekir. Buna karşılık, denetim görevi daha düşük bütçeye ve öngörülen tarihten önce istenilen standartta bitirildiğinde (örneğin verimlilikte, iyileştirmeler yoluyla) bu, yüksek denetim kurumunun kendisinden istenenleri ve beklenenleri karşılama potansiyelini artırır.

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

4. Bir denetim görevinin planlanması
 - 4.1. Bir denetim görevi, genellikle, yüksek denetim kurumunca hazırlanan bir görüş, bir bildirim ya da bir raporla sonuçlanan veyahut yüksek denetim kurumunun yıllık raporuna belirli bir katkı şeklinde ortaya çıkan özerk ve tanımlanabilir bir denetim çalışması olarak tarif edilir. Bir denetim görevi, genel olarak, net bir şekilde tanımlanabilir amaçlara sahiptir ve açık bir biçimde tanımlanabilen bir ya da birçok faaliyet, program ya da organla ilişkilidir ("denetlenen birim"). Amaçlar, finansal denetimin, yasallık ve düzenlilik veya performans denetimlerinin veyahut bunların karması denetimlerin yürütülmesi olabilir.
 - 4.2. Bir denetim görevinin planlanmasına ilişkin ayrıntılı tavsiyeler EK l'de yer almaktadır.
 - 4.3. Ekonomikliğinde, verimliliğinde ve etkinliğinde iyileştirmeler sağlamak üzere, yüksek denetim kurumunun her denetim görevine ilişkin performansını denetim amaçlarına ve plana kıyasen değerlendirmesi ve bundan dersler çıkarması gerekir. Bazı yüksek denetim kurumlarında bu fonksiyon bağımsız kalite güvencesi ya da iç denetim gözden geçirmeleri yoluyla güçlendirilmiştir. (51 numaralı "Kalite Güvencesi" isimli Rehber'e bakınız.)

EK 1: BİR DENETİM GÖREVİNİN PLANLANMASI

1. Amaçları ne olursa olsun, bir denetim görevi, genellikle, aşağıdaki aşamaları kapsar:
 - a) Ön planlama aşaması:
 - bilginin toplanması ve ilk değerlendirmesi;
 - sistemlerin ve kontrollerin hazırlık değerlendirmesi;
 - ayrıntılı denetim amaçlarının tanımlanması;
 - ihtiyaç duyulan kaynaklar ile zaman çizelgesinin ilk değerlendirmesi;
 - b) Planlama aşaması:
 - denetim planının hazırlanması ve gözden geçirilmesi;
 - denetlenen kurumla ilişkiler;
 - denetim programlarının hazırlanması;
 - planın onanması;
 - c) Alan çalışması aşaması:
 - denetim kanıtının toplanması ve değerlendirilmesi;
 - ilk sonuçların kaleme alınması;
 - ara gözden geçirme; denetim planında yapılacak gerekli değişikliklerin belirlenmesi ve onanması;
 - d) Raporlama aşaması:
 - sonuçların, görüşlerin, tavsiyelerin ve/veya raporların ("çıktıların") kaleme alınması ve gözden geçirilmesi;
 - çıktıların gözden geçirilmesi, onanması ve yayımı
 - iç bünyede, fiilen kullanılan kaynaklarla denetim planında öngörülenlerin karşılaştırılması;
 - denetçilerin performanslarının değerlendirilmesi;
 - e) Raporlama sonrası aşama:
 - denetimin etkisinin izlenmesi.

Bu aşamalar kaçınılmaz olarak birbirinden ayrı değildir ve bir ölçüde iç içe geçebilir.
2. Bir denetim planının etkililiği ön planlama aşamasında yapılan çalışmaya bağlıdır. Bu aşama çalışmasıyla ilgili detaylı bilgi bu EK'deki 1 numaralı Eklentide yer almaktadır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

3. Denetim görevi planlaması, aslında, ön planlama aşaması raporudur. Plan dokümanı, ayrıca, yüksek denetim kurumu yönetimine ön planlama çalışmasını gözden geçirme, denetim yaklaşımını, bütçeyi ve takvimi kabul etme ve gerekli kaynakları tahsis etme imkanını verir. Plan dokümanı yüksek denetim kurumu yönetiminin denetimdeki ilerlemeleri kontrol etmesine ve denetimin nasıl uygulandığını iş tamamlandıktan değerlendirmesine bir temel oluşturur. Öte yandan, denetim görevi planı yüksek denetim kurumunun uzun vadeli genel kaynak planlamasına ve yönetimine katkıda bulunan pek çok araçtan biridir.
4. Denetim görevi planı kilit nitelikte bir dokümandır. Bu doküman vaktinde hazırlanmalı ve net ve özlü olarak ifade etmek kaydıyla bütün gerekli bilgileri içermelidir. Bu denetim görevi planının içeriğini eksiksiz olarak vermek olanaklı değilse de, bazı özellikler bu planların çoğunda bulunur. Bu özellikler bu EK'in 2 numaralı Eklenti'sinde ana hatlarıyla verilmektedir.
5. Denetim planlaması dinamik bir süreçtir. Denetim amaçlarına ulaşmak amacıyla, denetim işi ilerledikçe başlangıç planında değişiklikler yapmak gerekebilir. Yüksek denetim kurumları kendilerine bu tür değişiklikleri gözden geçirme ve onama imkanı veren prosedürlere sahip olmalıdır.

EK 1 : BİR DENETİM GÖREVİNİN PLANLANMASI

Eklenti 1 : ÖN PLANLAMA AŞAMASINDAKİ ÇALIŞMA

Ön planlama aşamasında ihtiyaç duyulan bilgilerin önemli bir kısmı, çoğu kez, yüksek denetim kurumunda mevcuttur (yani önceki yıllar cari dosyalarında ya da sürekli dosyalarda). Bu gibi durumlarda ön planlama aşamasındaki çalışma, bu bilginin güncelleştirilmesini ve önemli değişikliklerin dikkate alınmasını içerecektir.

Ön planlama aşamasında genellikle yapılması gereken çalışma aşağıda özetlenmiştir:

1. Denetlenen kurumun anlaşılması
 - 1.1. Denetçi, denetlenen kurumun içinde faaliyet gösterdiği ortamın önemli öğelerini belirlemektedir. Bu yapılırken şunlar göz önüne alınmalıdır:
 - kurumun amaçları
 - girdiler - kaynaklar ve finansman;
 - yasal çerçeve;
 - personel (sayıları ve nitelikleri itibariyle)
 - çıktılar - kurumsal amaçlara kıyasen çıktılarının kapsamı ve göreceli önemi;
 - zamanla ilgili gereklilikler ve sınırlamalar;
 - yasal çerçeve;
 - kurumun içinde faaliyet gösterdiği "piyasa"nın niteliği;
 - ülke içi ve uluslararası karşılaştırmalar;
 - zorunlu ve isteğe bağlı raporlar;
 - coğrafyaya ve haberleşmeye ilişkin mülahazalar.
 - 1.2. Denetçi, denetlenen kurumun kendi ortamında nasıl faaliyet gösterdiğini, özellikle şunları dikkate alarak belirlenmelidir:
 - Organizasyon - organizasyon şeması ve sorumluluklar
 - kilit nitelikte yönetim sistemleri ve kontroller
 - kilit nitelikte finansal sistemler ve kontroller
 - 1.3. Denetlenen kurumun ve ortamın anlaşılmasının bir parçası olarak denetçi, çoğu kez, elde mevcut ilgili verilerin analizine, karşılaştırılmasına ve değerlendirilmesine

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

rilmesine imkân veren analitik inceleme tekniklerini ("Analitik Prosedürler" başlıklı 24 numaralı Rehber'e bkz.) kullanacaktır.

2. Denetlenen kurumun denetim üzerine etkisi

2.1. Denetçi, denetlenen kurumun faaliyetlerinin ve içinde faaliyet gösterdiği ortamın denetimi nasıl etkileyeceğini, özellikle aşağıdaki soruları inceleyerek belirlemelidir :

- kurumun spesifik organizasyonundan ve ortamından çıkan faaliyetlerle bağlantılı bünyesel riskler ("Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'e bkz.) hangileridir?
- kurumla bağlantılı bu tür bünyesel riskler genellikle hangileridir?
- bu risklerden korunmak amacıyla kurum yönetimi tarafından hangi kontroller uygulamaya konulmuştur; bu kontrollerin etkili olması olası mıdır?
- özellikle Avrupa bağlamında, hangi spesifik faktörlerle karşılaşmaktadır ve bunların denetime ne gibi etkisi olacaktır?

Bu soruları cevaplamak için kilit nitelikteki sistemlerin ve kontrollerin ön değerlendirmesinin yapılması gerekir. ("İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri" başlıklı 21 numaralı Rehber'e bkz.)

3. Denetimin ortamı ve amaçları

3.1. Denetçi, denetimin çıktılarının biçimini, içeriğini ve kullanıcılarını göz önünde bulundurmalıdır. Daha sonra denetçi, denetim amaçlarını belirlemelidir. (Performans denetimleri açısından bunun oldukça ayrıntılı bir şekilde yapılması gerekir: Bu, denetçiye elde edilen kanıtların kıyasen değerlendirileceği ve kıymetlendirileceği kriterleri belirleme imkanı sağlar.)

3.2. Denetimin net bir şekilde belirlenen amaçları, dikkate alınacak konuların önemliliğinin belirlenmesinde denetçiye yardımcı olacaktır. ("Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'e bkz.)

4. Denetim kanıtı

4.1. Denetçi, denetim amaçlarına ulaşılması için gerekli olacak denetim kanıtlarını belirlemelidir. Şunlar gözönüne alınmalıdır:

- kanıtın değeri:

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- yeterliliği;
- güvenilirliği;

- kanıtın uygunluğu;
- kanıtın rasyonelliği. ^

4.2. Bu uygulama denetçiyi:

- benimsenecek denetim yaklaşımını;
- yararlanılacak kanıt kaynaklarını ve kanıtların elde edilmesinde uygulanacak metotları;
- gerekli testleri ve bunların kapsamını ve yoğunluğunu belirlemeye götürmelidir.

4.3. Bu alanla ilgili ayrıntılı bilgi için "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'e bakınız.

5. Denetim kaynakları

5.1. Denetim kanıtının niteliğini, türünü, sayısını, kaynaklarını ve elde etme metotlarını belirlediğinde denetçi, kanıtların elde edilmesi ve analizi ile denetim çıktılarının hazırlanması için gerekli kaynakları tahmin edebilir.

Bu aşamada dikkate alınacak noktalar şunlardır:

- gerekli denetim becerileri ve dolayısıyla denetimde çalıştırılacak personel;
- iç uzman becerileri (bilgisayar denetimi)
- dış uzmanlardan, kurum iç denetçisinden ve diğer denetçilerden yararlanma olasılığı ("Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanma" başlıklı 25 numaralı Rehber'e bakınız.)
- denetim kanıtlarının coğrafi bakımdan bulunduğu mahal, kanıtlara ulaşma kolaylığı (ve buna ilişkin olası bütün problemler) ve ilgili masraflar;
- denetim takvimi.

(1) Rasyonel denetim kanıtı INTOSAI Denetim Standartları Sözlükçesi'nde şöyle tanımlanmaktadır: "toplanma maliyetinin denetçinin ya da yüksek denetim kurumunun ulaşmaya çalıştığı sonuçla orantılı olması anlamında ekonomik olan bilgi."

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

6. Belgelendirme

- 6.1. Denetçi, ön planlama çalışmasını özenli bir şekilde belgelendirmelidir. Bu çalışmadan çıkan kilit nitelikteki sonuçlar denetim planı için bir temel oluşturacaktır ve belgelendirme planı gözden geçirme ve onama sorumluluğu bulunanlar açısından yararlanılabilir olmalıdır.

7. Denetlenen kurum ile görüşme

- 7.1. Yüksek denetim kurumu bünyesindeki politikaya ve uygulama standartına bağlı olarak, ön planlama çalışması bulgularının denetlenen kurumla tartışılması yararlı görülebilir.

EK 1 : BİR DENETİM GÖREVİNİN PLANLANMASI

Eklenti 2 : Bir Denetim Görevi Planının Karakteristik İçeriği

1. Denetimin yasal çerçevesi.
2. Denetlenecek faaliyetin, programın ya da organın kısa tasviri (önceki denetimlerin sonuçlarının ve bunların etkilerinin bir özeti buna dahildir.)
3. Denetimin gerekçeleri.
4. Dikkate alınacak önemlilik konularının belirlenmesine ilişkin olanlar dahil olmak üzere denetimi etkileyen faktörler.
5. Risk değerlendirmesi
6. Denetim amaçları
7. Denetim kapsamı ve yaklaşımı: denetim amaçlarına ulaşmak üzere hangi kanıtlar toplanacak; nereden; ne zaman; nasıl?
 - önemlilik eşikleri;
 - değerlendirilecek ve test edilecek sistemler;
 - örnekleme stratejileri;
 - diğer denetçilere / uzmanlara dayanma;
 - tahmin edilen özel problemler.
8. Değişik evreler için gerekli kaynaklar:
 - denetim personeli (detaylı olarak), sorumluluklar;
 - uzman personel (kim ve ne zaman);
 - dış uzmanlar;
 - gerekli seyahatler;
 - takvim ve masraf bütçesi.
9. Duruma göre, denetim için alınacak ücretin tahmini tutarı.
10. Denetlenen kurum bünyesinde ilişkilerden sorumlu olacaklarla ilgili detaylı bilgiler.
11. Denetim takvimi ve taslak raporun iç değerlendirmeye hazır hale geleceği tarih.
12. Nihai çıktının şekli, içeriği ve kullanıcıları.

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 12

ÖNEMLİLİK VE DENETİM RİSKİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Önemlilik ve denetim riski	2
<hr/>	
Önemlilik	Ek 1
Denetim riski	Ek 2

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 9'uncu paragrafındaki açıklama şöyledir:

"Genel olarak, bir konu, bu konu hakkındaki bilgiler mali tabloların ya da performans raporunun kullanıcılarını etkileme ihtimali bulunduğu ölçüde önemlidir."

Finansal denetim bağlamında denetçinin amacı, genellikle, hata, yanlışlık ve düzensizlik düzeyini değerlendirmek ve bu önemli görülürse, bu açıdan finansal tabloların kullanıcılarının dikkatini çekmektir.

2. Önemlilik ve denetim riski

2.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 152'nci paragrafı şunu öngörmektedir:

"...Denetçinin kararına ve sonuçlarına dayanak olmak üzere yeterli, uygun ve rasyonel kanıtlar elde edilmelidir."

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 2.2. Bu nedenle denetçi incelenmekte olan finansal tabloların önemli yanlışlık içermediği konusunda **güvence** elde etmelidir.
- 2.3. Güvencenin karşısı **denetim riskidir**. Bu, denetçinin incelenmekte olan finansal tablolar hakkında yanlış sonuca ulaşılması riskidir. Şöyle ki; aslında önemli yanlışlık içeren finansal tablolar hakkında denetçi bir çekince belirtmemektedir.
- 2.4. INTOSAI Denetim Standartlarının 132'nci paragrafı şunu öngörmektedir:
"Denetçi üstün kalitede bir denetimin ekonomik, verimli, etkin ve zamanlı bir biçimde yapılmasını sağlayacak tarzda denetimi planlamalıdır."
- 2.5. Bu nedenle denetçi, denetim planlamalarından finansal tabloların kullanıcılarını etkileme ihtimali bulunan hataların ya da yanlışlıkların genel düzeyi hakkında bir karara varmalıdır. [**Önemlilik eşiği***-¹] Ayrıca mazur kalınan denetim riskinin denetimin kalitesini zarara uğratmamasını sağlamalıdır.
- 2.6. Hem önemlilik eşiğine hem de kabul edilebilir denetim riskine ilişkin kararlar yürütülmesi gereken çalışmanın hacmi üzerinde bir etki yapacak ve dolayısıyla denetimin ekonomikliğini, verimliliğini ve etkinliğini etkileyecektir.
- 2.7. Önemliliğe ilişkin tamamlayıcı bilgiler EK 1'de verilmekte, EK 2'de ise, denetim planlaması ve uygulaması çerçevesinde denetim riskinin anlamı açıklanmaktadır.

(1) Önemlilik eşiği, genellikle, önemlilik **sınırı** ya da önemlilik düzeyi olarak adlandırılır. Burada eşik kelimesi tercih edilmektedir. Zira, bir değer söz konusu olduğunda ve bu değerden itibaren denetçinin en uygun hareket tarzını kararlaştırmak durumunda bulunduğunu eşik kelimesi daha iyi açıklamaktadır.

EK 1- ÖNEMLİLİK

1. Giriş

- 1.1. Finansal denetimi yürütürken denetçinin amacı, genellikle, finansal tabloların, bunları kullananların (kamu sektöründe prosedürlerin yerine getirilmesi çerçevesinde bütçe otoritelerinin) amaçları açısından doğru ve yeteri kadar eksiksiz olmasının güvencesini sağlamaktır.
- 1.2. Dikkatlerine sunulduğunda, finansal tabloların kullanıcılarını etkileme ihtimali bulunduğu ölçüde, bu tablolardaki hatalar ya da düzensizlikler toplam olarak önemli (yani anlamlı) sayılabilir. Finansal tablolardaki yanlışlığın yanlış ve fakat kabul edilebilir olduğunu gösteren maksimum kabul edilebilir tutarın ne olduğuna denetçinin karar vermesi gerekir. Bu tutar "önemlilik eşiği" olarak adlandırılabilir. Her halükârda, eşik ne kadar yüksek olursa, gerekli denetim testinin miktarı o kadar düşük olacaktır.
- 1.3. Finansal tabloların incelenmesinde önemlilik eşiği ya mutlak bir parasal tutar belirlemek doğrudan ya da böyle bir tutarın hesaplanmasına imkân veren bir orandan (örneğin brüt harcamaların yüzdesi) yararlanılarak saptanabilir. Değer itibariyle önemlilik kavramına ek olarak, belli hesap ya da işlem kategorilerinin nitelik itibariyle önemli (bu hesapların ve işlemlerin açıklanması özellikle önemli olduğunda) veyahut bağlam itibariyle önemli (örneğin, bir yanlışlığın bir açığı bir fazlalığa dönüştüremeyecek kadar düşük önemde bulunması durumunda) görülebildiği durumlar vardır. Denetçi, nitelik ya da bağlam itibariyle olası önemlilik olayları karşısında uyanık olsa da, bu olaylar genellikle denetim stratejisi çerçevesinde özel olaylar olarak ele alınıp işlenecektir. (Bunların kendilerine özgüllüğü genel kurallar konulmasını zorlaştırmaktadır.)

2. Önemlilik eşiğinden yararlanılması

- 2.1. Planlama aşamasında önemlilik eşiği yeterli denetim kanıtı elde etmek için ihtiyaç duyulan testin hacminin belirlenmesine yardımcı olur. Raporlama aşamasında bu eşikten, denetim tarafından ortaya çıkarılmayan hataların ve düzensizliklerin önemliliğinin değerlendirilmesinde yararlanır ve denetçinin finansal tablolar hakkında çekince bildirip bildirmeyeceğini belirlemeye imkân verir.

3. Önemlilik eşiğinin belirlenmesi

- 3.1. Kamu sektörü denetçisi, uygun bir genel önemlilik eşiği belirlerken kendine ait özgün görevi ve kamu sektörün hesaplarını kullananların genellikle yasallık ve

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

düzenlilik meselelerine yüksek ilgi gösterdiklerini dikkate almalıdır. Kamu sektörünün yasallığın ve düzenliliğin incelenmesine olan özel ilgisi nedeniyle denetim görevlerindeki önemlilik eşikleri ölçülü (düşük) olma eğilimindedir. Uygun bir önemlilik eşiği, örneğin, bir kuruluşa ya da belli bir denetim alanına ilişkin mali faaliyet düzeyini en rasyonel şekilde yansıtan değer %0,5 ile %2 arasında olabilir. Temel alınan rakam, pek çok defa toplam gelir ya da toplam harcama olursa da bazı durumlarda bir başka rakam toplam varlıklar ya da toplam borçlanmalar olabilir -bu durumda farklı oranlar seti uygun olabilir.

- 3.2. İster belli bir parasal tutar ister bir oran söz konusu olsun, önemlilik eşiğinin belirlenmesi denetçi açısından bir değer yargısı meselesi ve dolayısıyla yüksek denetim kurumu açısından yaklaşım tutarlılığı için önemli bir stratejik sorundur. Dikkate alınacak temel unsur finansal tablolarının kavradığı alana yönelik politik duyarlılıktır. Eksiksiz bir finansal tablolar setine ya da geniş bir denetim alanına uygulanabilen bir genel önemlilik eşiğine politik yönden daha duyarlı alanlara/konulara ilişkin birçok spesifik önemlilik eşiği eşlik edebilmelidir.

4. Teknik hususlar

- 4.1. Önemlilik eşiği, kullanıcıların kabul edilebilir bulduğu en yüksek yanlışlık düzeyinde belirlenmelidir.
- 4.2. Bu nedenle, önemlilik eşiği, bütçe otoritelerinin ve kamuoyunun gereksinimlerini dikkate almalıdır.
- 4.3. İstinaî durumlarda, bir finansal tablonun ya da denetim alanının bir bölümü kullanıcı tarafından daha duyarlı olarak düşünülebilir. Bu gibi durumlarda daha düşük önemlilik eşiği belirlemenin ve bölümü ayrı olarak incelemenin veyahut önemli kalemleri test etmenin daha uygun olup olmayacağına denetçi karar vermelidir.
- 4.4. Politik duyarlılıktaki bir değişiklik nedeniyle ya da finansal tabloların genel toplam değeri planlama aşaması sırasında önemlilik eşiği belirlenirken varsayılandan önemli ölçüde farklı olduğu için planlanan önemlilik eşiğinin gözden geçirilip düzeltilmesi gerekebilir. Denetçi böyle bir revizyon ihtiyacının tam anlamıyla farkında olmalıdır.
- 4.5. Önemlilik eşiklerinin belirlenmesi genellikle ya eşiğin denetim planlamasının temel bir ögesi olarak belirlendiği ve onaylandığı açık ve seçik bir yöntem şeklinde ya da belli bir denetimin gerçek eşik değeri biçiminde yüksek denetim kurumunun politika meselesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 4.6. Denetim sonuçlarından hareketle finansal tablolardaki olası genel hatayı tahmin etmek ve bunu önemlilik eşiğiyle karşılaştırmak suretiyle önemlilik eşiğinden denetim tarafından kavranmayan yanlışlıkların etkisinin öneminin değerlendirilmesinde yararlanır.
- 4.7. Genel hata tahmini önemlilik eşiğini aşıyorsa, denetçi denetimin kavrandığı finansal tablolar hakkındaki kanaatinde yer alacak çekinceleri belirlemek amacıyla, istatistiki tahmin prosedürlerinden ve ekstrapolasyonlardan olası hata sesti dahil olmak üzere kanıtlarını dikkatlice yeniden incelemelidir.
- 4.8. Denetçinin gerek denetim öncesinde ve denetim süresince önemlilik eşikleri ile ilişkili olarak vardığı yargılar denetimin icrası ve sonuçlarının nihai yorumu açısından birinci derecede önemli olduğunda bu tür yargılar çalışma kağıtlarında eksiksiz olarak belgelendirmeli ve yönetimin derinliğine incelemesine ve onayına tabi olmalıdır.

EK 2- DENETİM RİSKİ

1. Giriş

- 1.1. Denetim riski (DR) önemli düzensizlikler ya da yanlışlıklar içeren finansal tablolar hakkında denetçinin çekince belirtmemesi riskidir. Bir finansal tablolar setinin altındaki bütün işlemleri yeniden yapmak pratikte hemen hemen her zaman için imkânsız olduğundan denetçi belli seviyede denetim riskini kabul etmelidir. Bir politika meselesi olarak bu seviyenin ne olması gerektiğini kararlaştırmak yüksek denetim kurumuna düşmektedir. Kamu kurumlarınca üretilen finansal tabloların kullanıcılarının beklentileri ve özellikle yasallık ve düzenliliğe ilişkin beklentileri dikkate alarak, yüksek denetim kurumlarının genellikle çok düşük seviyelerde -çoğunlukla yüzde bir seviyesinde- denetim riski kabul etmeleri yararlıdır.
- 1.2. Denetim riski aşağıdaki üç öğeden oluşur:

Bünyesel riski (BR): İlk devrede oluşan önemli düzensizlik ya da yanlışlık riski;

Kontrol riski (KR): Denetlenen kurum bünyesindeki iç kontrollerin önemli düzensizliği ya da yanlışlığı önlememe ya da ortaya çıkarmama riski.

Ortaya çıkarma riski (OR): Kuruluşun iç kontrolleri tarafından düzeltilmeyen önemli düzensizlik ya da yanlışlığın denetçi tarafından ortaya çıkarılmaması riski.
- 1.3. Denetlenen kurum bünyesinde belirlenmeleri anlamında bünyesel risk ile kontrol riski ortaya çıkarma riskinden farklıdır. Buna karşılık, ortaya çıkarma riski denetçi tarafından belirlenir ve denetçi tarafında kullanılan prosedürlerin niteliğinin, kapsamının ve sürelerinin bir fonksiyonudur. Ortaya çıkarma riskinin bu belirleyicilerini kontrol etmek suretiyle denetçi kabul edilebilir düşük bir seviyede denetim riskine ulaşmaya çalışır.
- 1.4. Denetçi, bünyesel risk ile kontrol riskini değerlendirmeli ve bu değerlendirilmelerine dayanarak, kendi kanaatine göre, genel denetim riskini, arzu edilebilir düşüklükte bir seviyede tutacak şekilde ortaya çıkarma riskini azaltmak amacıyla uygun maddi doğruluk prosedürleri tasarlamalıdır.
- 1.5. Denetçinin bünyesel riski ve kontrol riskini değerlendirmesi ile kabul edilebilir seviyedeki ortaya çıkarma riski arasında bir ilişki bulunmaktadır. Denetçi, bünyesel risk ve/veya kontrol riski seviyesini ne kadar yüksek belirlerse, arzulanan

seviyede denetim riskine ulaşılmasına yetecek şekilde ortaya çıkarma riskini azaltmak için yapılacak denetim çalışmaları o kadar artacaktır.

2. Bünyesel risk

- 2.1. Bünyesel risk, incelemekte olan işlemin ve de kuruluşun niteliğine ve işlemin hataya karşı ne derece hassas olduğuna bağlıdır. Bünyesel riski değerlendirmek için denetçi, kuruluşun hangi ortamda faaliyet gösterdiğini ve denetlenmekte olan işlemlerin özelliklerinin bir değerlendirmesini yapmalıdır.
- 2.2. Denetimin hazırlık aşamasında, bünyesel riski de kapsayacak şekilde risk değerlendirmesi yapılması teamüldür. Bu çalışmanın rasyonel sonuçlar çıkarılmasına imkân verecek derinlikte yürütülmesine ihtiyaç bulunmakta ise de, bunun uzun süren bir süreç olmasına gerek yoktur. Yüksek denetim kurumu ilgili kurumu her yıl denetliyorsa, her üç yılda derinliğine bir değerlendirme yapılabilir ve aradaki yıllarda kısa güncelleştirme uygulanabilir. Geçmişte yapılan denetimlerden dersler çıkarılmasını denetçi daima dikkate almalıdır.
- 2.3. Bu ön risk değerlendirmesinin amacı, planlama sürecine ışık tutması amacıyla, denetçinin denetlenen kurum ve işlemler hakkında bir ilk kanaat oluşturmasına imkân sağlamaktır. Bunun, genel denetim yaklaşımının bir parçası olarak kontrol testleri yapıldığında gerçekleştirilecek iç kontrollerin derinliğine değerlendirilmesinden ayrılması gerekir.

3. Kontrol riski

- 3.1. Kontrol riski, ilgili iç kontrol sistemlerinin derinliğine bir değerlendirmesi yapılarak ve kontrol testleri gerçekleştirilerek değerlendirilir. Ayrıntılı bilgi "İç kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri" başlıklı 21 numaralı Rehber'de verilmektedir.
- 3.2. Ön risk değerlendirmesi (bkz 2.2, 2.3) kontrol ortamının genel kalitesi hakkında bir ilk kanaat oluşturmasına da imkân verir. Kontrol riski yüksek olmaya elverişli bulunduğu, denetçinin, iç kontrollerin etkinliğini değerlendirmeye göre tasarlanmış kontrol testlerinden elde edebileceği güvence de dolayısıyla düşük olacaktır. Bu halde denetçi gereksinim duyduğu güvenceyi diğer kaynaklardan elde etmenin daha ekonomik olduğuna karar verebilir (ve böylece yapılacak maddi doğruluk testlerinin miktarı artar).

4. Ortaya çıkarma riski

- 4.1. Denetçinin uyguladığı maddi doğruluk testlerinin sayısı ne kadar çok olursa, kendisinin denetlenmekte olan finansal tablolardaki önemli bir hatayı ya da düzensizliğe ortaya çıkarma ihtimali o kadar yüksek olacaktır. Dolayısıyla ortaya çıkarma riski daha düşük olacaktır. Maddi doğruluk testlerinin hacmi konusunda bir kanaat oluşturarak denetçi, ortaya çıkarma riskini öyle bir seviyeye çekmeye çalışır ki, bu seviyede genel denetim riski yüksek denetim kurumunca belirlenen minimum seviyeye taşınır.
- 4.2. Ortaya çıkarma riskinin zıttı, denetçinin uyguladığı bütün maddi doğruluk testlerinden elde ettiği güvencedir. Maddi doğruluk testleri, yüksek risk taşıyan veya niteliği itibariyle önemli olan işlemlerdeki kilit noktaların test edilmesini, yüksek değerdeki işlemlerin testini, diğer işlemlerin örnekleme yoluyla testini ve belli koşullarda analitik inceleme prosedürlerini kapsar.

5. Matematik formül

- 5.1. Denetim risk modelini açıklayan bir örnek aşağıdaki eklentide yer almaktadır.

Denetim Riski: Matematik formülle gösterme

$$DR = BR \times KR \times OR$$

$$OR = DR / (BR \times KR)$$

Denetçi, bünyesel riskle ilgili ilk değerlendirmesini yapar ve bu riski düşük olarak değerlendirir. Bu nedenle denetçi, kendi yüksek denetim kurumunca hazırlanan rehberde uygun olarak bu riske % 20 değerini verir.

Sistemlerin derinliğine değerlendirmesi ve kontrol testlerin tatminkâr bir kontrol sisteminin yürürlükte olduğunu ve hiçbir istisna olmaksızın etkili bir şekilde işlediğini göstermektedir. Denetçi, yine, kendi yüksek denetim kurumunun politikasına uygun olarak sistemleri "kabul edilebilir" olarak değerlendirir ve kontrol riskine % 40 değerini verir.

Denetçinin yüksek denetim kurumunca belirlenen politika maksimum denetim riskini % 1 olarak kabul etmektedir.

Böylece denetçi, maddi doğruluk testlerinden istenilen güvenceyi (ya da güvenilirlik seviyesini) aşağıdaki şekilde hesaplayabilir:

$$DR = \% 1 = 0,01$$

$$BR = \% 20 = 0,20$$

$$KR = \% 40 = 0,40$$

$$OR = 0,01 / (0,2 \times 0,4) = 0,125$$

Güvence ortaya çıkarma riskinin tersi olduğundan maddi doğruluk testinden istenilen güvence şöyledir:

$$1,0 - 0,125 = 0,875 = \% 87,5$$

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 13

DENETİM KANITI VE YAKLAŞIMI

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Yeterli denetim kanıtı	2
Uygun denetim kanıtı *	3
Rasyonel denetim kanıtı	4
Özet ve denetim yönetimi üzerindeki etki	5
<hr/>	
Denetim kanıtının güvenilirliği	
- Kaynaklar ve teknikler	Ek 1
Denetim yaklaşımı	Ek 2

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 152'nci paragrafı şunu öngörmektedir:

" Denetçinin denetlenen kuruma, programa, faaliyete ya da fonksiyona ilişkin kararına ve sonuçlarına dayanak olmak üzere yeterli, uygun ve rasyonel kanıtlar elde edilmelidir."

2. Yeterli denetim kanıtı

2.1. Yeterli denetim kanıtı, sayısal yönden yeterli ve denetim amaçları gerçekleştirilmeye elverişli, kalite bakımından ise tarafsız, yani güven ve güvenilirlik yansıtan bilgidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2.2. Yeterli denetim kanıtı testlerin (hem uygunluk hem de maddi doğruluk testlerinin) hacmi yeterli olduğunda elde edilecektir. Bu konuya ilişkin ek açıklamalar aşağıdaki Rehberlerde bulunabilir:

- Önemlilik ve Denetim Riski (No : 12)
- İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri (No : 21)
- Denetimde Örneklem (No : 23)
- Analitik Prosedürler (No : 24)

2.3. Güvenilir denetim kanıtı tarafsız olan kanıttır. Denetim kanıtının güvenilirliği, kanıtın niteliğine, kaynağına ve elde edilmesinde kullanılan metoda bağlıdır. Denetçi çoğu kez, değişik kanıt, kaynak ve metod biçimleri arasında seçim yapmak durumundadır. Bunların göreceli güvenilirliği konusunda ayrıntılı bilgi EK 1'de verilmektedir. Denetçi, denetimin tabi olduğu süre ve maliyet kısıtlamalarını çerçevesinde en güvenilir kaynakları ve metodları sağlamaya çalışmalıdır.

3. Uygun denetim kanıtı

- 3.1. Uygun denetim kanıtı denetim amaçlarıyla tutarlı olan bilgidir.
- 3.2. Denetim kanıtının uygun olmasını sağlamak üzere, denetimin amaçları planlama aşamasında açık ve seçik belirlenmelidir: ayrıntılı bilgi için denetçi "Denetim Planlaması" başlıklı 11 numaralı Rehber'e başvurmalıdır.
- 3.3. Denetimin amaçları açık ve seçik belirlendikten sonra uygunluk sorunu (rasyonellik sorunu ile bağlantılı olarak - aşağıya bkz.) denetçiyi benimsenecek denetim yaklaşımı üzerinde düşünmeye götürecektir. Denetim yaklaşımına ilişkin ayrıntılı bilgi EK 2'de yer almaktadır.

4. Rasyonel denetim kanıtı

- 4.1. Rasyonel denetim kanıtı, kanıtın toplanma maliyetinin denetçinin ya da yüksek denetim kurumunun gerçekleştirmeye çalıştığı amaçla orantılı olması anlamında ekonomik olan bilgidir.
- 4.2. Denetim amaçlarının mümkün olan en düşük maliyetle gerçekleştirilmesi için yeterli, uygun ve güvenilir kanıt elde edilmesinin sağlanması, denetçinin denetimin başlangıç aşamasında alternatif denetim yaklaşımlarını (Ek 2) değerlendirmesini ve bunlardan hangisinin arzulanan amaçları en ekonomik şekilde gerçekleştireceğini kararlaştırmasını gerektirir.

5. Özet ve denetim yönetimi üzerindeki etki

5.1. Elde edilecek denetim kanıtının yeterliliği (sayısal yeterliliği ve güvenilirliği), uygunluğu ve rasyonelliği üzerine düşünmesi denetçiye, planlama aşamasında, denetimin aşağıdaki kilit unsurlarını belirlemede yardımcı olmalıdır:

- Yeterlilik : denetim testlerinin türü ve hacmi
- Güvenilirlik : kanıt kaynakları ve kanıt elde edilmesinde yararlanılan teknikler.
- Uygunluk : denetimin amaçları
- Uygunluk)
- Uygunluk) Denetim yaklaşımı
- Rasyonellik °)

5.2. Planlama aşamasında gözetmen/ yönetici; plan hazırlanması sırasında denetçi tarafından alınan kararların sağlıklı olmasını ve planın denetim amaçlarına dayanak olacak yeterli, uygun ve rasyonel kanıt elde etmek üzere bir temel oluşturmasını sağlamakla ilgilenecektir.

5.3. Denetimin nihai aşamasında gözetmen/ yönetici; denetim planının yeterli, uygun ve rasyonel kanıtlar elde edildiği ölçüde icra edilmesini, denetimin sonuçlarının bu kanıtlarla desteklenmesini ve nihai raporun bu sonuçları yansıtmalarını sağlamakla ilgilenecektir. ("Raporlama" başlıklı 31 numaralı Rehber'e bkz.)

EK 1 : KANITIN GÜVENİLİRLİĞİ - KAYNAKLAR, METOTLAR VE NİTELİK

A. KANIT KAYNAKLARI

Denetim kanıtı denetçi tarafından üretilebilir veyahut üçüncü kişilerden ya da denetlenen kurumdan elde edilebilir.

Genel olarak, denetçi tarafından üretilen kanıt diğerlerinden elde edilenden daha güvenilirdir.

Kanıt gerçekten tarafsız ve eksiksizse, üçüncü kişilerden elde edilen kanıt denetlenen kurumdan elde edilenden daha güvenilir olabilir.

Çeşitli kaynaklardan elde edilen kanıtlar tutarlıysa, denetçi daha yüksek bir güvenceye ulaşabilir.

B. KANIT ELDE ETME METOTLARI

Kanıt aşağıdaki bir ya da daha fazla metotla elde edilebilir:

- dokümanların ya da varlıkların incelenmesi;
- süreçlerin ya da prosedürlerin gözlenmesi;
- tahkik etme ve doğrulama;
- hesaplama;
- finansal tabloların analizi ve ilgili bilgilerin birçok ögesi arasında karşılaştırmalar ya da bunlar arasındaki karşılıklı ilişkiler.

Denetçi, hangi metotla elde edilecek kanıtın yeterince güvenilir olduğu konusunda bir karara varmalı ve kanıtın güvenilirliği ile kanıtı elde etmenin maliyeti arasında bir denge kurmalıdır.

C. KANITIN NİTELİĞİ

Denetim kanıtı belgesel, görsel ya da sözel olabilir.

Belgesel kanıtın güvenilirliği kanıtın kaynağına bağlıdır (yukarıya bkz).

Görsel kanıt varlıkların mevcudiyetini doğrulamak açısından son derece güvenilirse de, varlıkların sahipliğini ya da değerini belirlemek bakımından güvenilir değildir.

Sözel kanıtlar en az güvenilir olarak kabul edilmelidir. Mümkün olduğunda her seferinde denetçi sözel kanıtın belgeyle doğrulanmasını (örneğin, mülakatların üzerinde mutabakat sağlanmış kanıtları) elde etmeye fazla kişiyle ayrı ayrı mülakat yapılmak suretiyle sağlamlaştırılabilir.

EK 2 : DENETİM YAKLAŞIMI

1. Giriş
 - 1.1. Denetim yaklaşımı, bir denetimin amaçlarına ulaşmak üzere gerekli kanıtları elde etmek amacıyla yararlanılan değişik türde denetim testlerinin birleşimidir.
2. Denetimin amaçları
 - 2.1. Denetimin amaçları, genel olarak, aşağıdadır:
 - a) finansal denetimler açısından :
 - Denetlenen faaliyetin, programın ya da kurumun finansal tablolarının ne ölçüde doğru ve eksiksiz olduğunu değerlendirmek; ve/veya
 - finansal tablolar tarafından yansıtılan işlemlerin yasal ve düzenli olup olmadığını araştırmak.
 - b) performans denetimleri açısından :
 - faaliyetin, programın ya da kurumun ekonomik ve/veya verimli ve/veya etkin yönetilmiş olup olmadığını değerlendirmek.
 - 2.2. INTOSAI standartları finansal denetimlere ve performans denetimlerine aynı derecede uygulanır. Bu nedenle denetçi yeterli, uygun ve rasyonel kanıt elde etmeye çalışmalıdır. Aynı şekilde, genellikle ya sistemler tabanlı yaklaşımı ya da doğrudan maddi doğruluk test yaklaşımını benimsemek mümkündür: böyle olmakla birlikte, performans denetiminde finansal denetimde incelenenlerden farklı sistemleri incelemek gerekebilir. (Aşağıdaki 6 numaralı paragrafa bkz).
3. Sistemler Tabanlı Yaklaşım (STY*)
 - 3.1. Yüksek denetim kurumlarının denetimine tabi kurumları, genel olarak, finansal tabloların doğruluğunu ve eksiksizliğini, bu tabloların altındaki işlemlerin yasallığını ve düzenliliğini ve faaliyetlerin ekonomikliğini, verimliliğini ve etkinliğini sağlamaya göre tasarlanmış kontrol sistemleri kurarlar. Genellikle denetçi bu kontrollerin yeterliliğinden tatmin olabiliyorsa, finansal tabloların, işlemlerin ya organizasyonun performansının maddi doğruluk kontrolü buna göre azaltılabilir.
 - 3.2. Denetçinin kurumun iç kontrol sistemine dayandığı yaklaşım Sistemler Tabanlı Yaklaşım (STY) olarak adlandırılır. Bu yaklaşım aşağıdaki belirgin aşamaları kapsar:

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- a) İlgili kilit nitelikteki kontrollerin tanımlanması ve derinliğine değerlendirilmesi, etkili bir şekilde işlediklerinin tespit edilmesi şartıyla (varsa) bu kontrollara denetçinin ne ölçüde dayanabileceğinin belirlenmesi;
 - b) İncelemeye tabi süre boyunca etkili bir şekilde işleyip işlemediklerinin belirlenmesi amacıyla bu kilit kontrollerin işleyişinin test edilmesi;
 - c) Bu kontrollerin incelenmesinin tahmin edilen güvenilirlik dercesini doğrulayıp doğrulamadığını saptamak amacıyla kontrol testleri sonuçlarının değerlendirilmesi;
 - d) (denetim amaçlarıyla bağlantılı olarak), kurumun kontrol sistemlerini hesaba katmaksızın, kurumun finansal tablolarının doğru ve eksiksiz olup olmadığını, tabloların altındaki işlemlerin yasalara uygun ve düzenli bulunup bulunmadığının ve/veya ekonomiklik, verimlilik ve etkinlik kriterlerinin gerçekleşip gerçekleşmediğinin belirlenmesi amacıyla belli sayıda işlemin ve hesap kalanının maddi doğruluğunun test edilmesi.
- 3.3. (a) - (c) aşamalarıyla ilgili açıklama "İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri" başlıklı maddi doğruluk testine ilişkin ayrıntılı açıklama ise "Denetimde Örneklem" başlıklı 23 numaralı Rehber'de verilmektedir. Kontrol testi ile maddi doğruluk testi arasındaki ilişki "Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'in Ek 2 bölümünde ayrıntılı olarak açıklanmaktadır.

4. Doğrudan Maddi Doğruluk Test (DMDT) Yaklaşımı

- 4.1. Denetçi, kurum kontrol sistemlerinin işleyişini değerlendirmeyi özellikle gerekli görmüyorsa, denetim amaçları bu sistemlere dayanmaksızın ve dolayısıyla kontrol testleri yapılmaksızın gerçekleştirilebilir. Bu, Doğrudan Maddi Doğruluk Test (DMDT) yaklaşımı olarak adlandırılmaktadır. DMDT yaklaşımının kontrollerin işleyişi hakkında hiç bir güvence sağlamayacağı vurgulanmalıdır. (Çünkü bu yaklaşım uyarınca kontroller test edilmemekte ve dolayısıyla onların etkililiği konusunda hiçbir kanıt elde edilmemektedir.) Gerekli maddi doğruluk test hacmi, STY çerçevesinde yapılandan daha büyük olacaktır. Bu koşullarda denetim amaçlarının gerçekleşmesi için gerekli kanıtların elde edilmesi bağlamında hangi metodun en ehven maliyetli olacağını kararlaştırmak denetçiye düşmektedir.

- 4.2. İNTOSAI Denetim Standartlarının 141'inci paragrafı şunu öngörmektedir:

"Denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, iç kontrolün güvenilirliğini incelemeli ve değerlendirmelidir."

Bundan dolayı, DMDT yaklaşımı benimsendiği ahvalde de, denetçi, incelemesi hazırlık niteliğinde de olsa, temel sistemleri incelemelidir. Bu yüzden, denilebi-

lir ki, DMDT yaklaşımı, sistemlerin incelenmesinin en alt düzeye indirildiği bir STY biçimidir.

5. Hangi yaklaşımın benimseneceğine karar verirken dikkate alınacak hususlar:

- 5.1. Denetçinin STY benimsemesi için özel bir gereklilik söz konusu değilse, STY ile DMDT arasında yapılacak seçim, genellikle, denetim kaynaklarının bir değerlendirilmesine ve dolayısıyla yeterli ve güvenilir kanıt elde etmesinin maliyetine dayanacaktır. Bu kararın verilmesinde aşağıdaki faktörler belirleyici olacaktır:
- Kontrolların coğrafi bakımından dağılmış olduğunda kontrollann işleyişinin test edilmesindeki diğer bütün zorluklar bulunduğunda, eldeki sınırlı kaynaklar nedeniyle STY mümkün olmayabilir. Aynı şekilde, iç kontrollerin güvenilirliğinin ön değerlendirme sonuçları bunların yetersiz olduğu izlenimini uyandırdığında, denetçi bunlara dayanma imkânını bulamaz. Bu nedenle, ilgili maliyetlere bakılmaksızın DMDT yaklaşım benimsenebilir.
 - Yasallık ve düzenlilik yönünden inceleme için DMDT yaklaşımını benimsemek mümkün ise de, bu tür denetim özellikle, Sistem Tabanlı Yaklaşımına uygun düşmektedir.
 - STY çoğu kez denetçiye kontrol sistemlerindeki zayıflıklar ile tekil hatalar arasında doğrudan bağ kurma ve dolayısıyla bu zayıflıklara yoğunlaşma imkânını verme gibi özel bir avantaja sahiptir. Bu zayıflıkları kurumun yönetimine belirtmek suretiyle denetçi, gelecekteki kontroller için iyileştirme sağlamada kuruma yardımcı olur.

6. Performans denetimi

- 6.1. Performans denetimi ("Performans Denetimi" başlık 41 numaralı Rehber'e bkz.) incelenen faaliyetin, programın ya da kurumun ekonomikliğini, ve/veya verimliliğinin; ve/veya etkinliğini konu almaktadır:

ekonomiklik: uygun kaliteyi gözeterek bir faaliyet için kullanılan kaynakların en aza indirilmesi.

verimlilik : mallar, hizmetler veya diğer sonuçlar anlamında çıktılara bunların üretiminde kaynaklar arasındaki ilişki.

etkinlik: amaçların ne ölçüde gerçekleştiği ve bir faaliyetin arzulanan etkisi ile fiilen gerçekleşen etkisi arasındaki ilişki.

Belli bir performans denetiminin yukarıdaki üç yönün hepsi hakkında sonuçlara ulaşması zorunluluğu yoktur: denetimin amaçlarından bunlardan hangisinin inceleneceği belli olmalıdır. Ancak, denetçi ekonomiklik ya da

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

verimlilik denetimleri sırasında denetlenen kurumun etkinliği hakkında genel bir görüş bildirmelidir: kurumun doğru işi kötü yapması yanlış işi güzel yapmasından iyi olabilir.

- 6.2. Etkinlik denetimi açısından, genellikle, bir faaliyetin sonucunun ya da etkisinin değerlendirilmesi gereklidir. Bu yüzden, STY yararlı olabilirse de (örneğin, denetlenen kurumun etkisini nasıl ölçtüğünün ve izlediğinin değerlendirilmesi) denetçi, ayrıca faaliyetin, programın ya da kurumun sonucu ve etkisi hakkında yeterli maddi doğruluk kanıtları elde etmelidir.

7. Çevreyle ilişkili yönler

- 7.1. Yüksek denetim kurumlarından, giderek artan ölçüde, denetledikleri faaliyetlerin çevresel kriterlere ve gerekliliklere uygunluğu konusunda güvence sağlamaları istenmektedir. Prensip olarak, bu tür gerekliliklere yönelik denetim yaklaşımı yasallık ve düzenlilik denetimlerinde olduğu gibidir: hem STY hem de DMDT uygulanabilir. Ancak STY özellikle uygun olabilir.

2. GRUP : DENETİM KANITI ELDE EDİLMESİ

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 21

İÇ KONTROLÜN DEĞERLENDİRİLMESİ VE KONTROL TESTLERİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
İç kontrol	2
İç kontrolün değerlendirilmesi	3
Denetlenen kurum yönetimiyle ilişkiler	4
<hr/>	
İç kontrol çeşitleri	Ek 1
Bir iç kontrol değerlendirmesi yapılması	Ek 2
Kontrol testleri	Ek 3
Sistemlerin değerlendirilmesinden elde edilecek güvencenin seviyesi ve sistemler tabanlı yaklaşım çerçevesinde kontrol testleri	Ek 3'e Eklenti

1. INTOSAI Denetim Standartlarının 141'inci paragrafi şunu öngörmektedir.

"Denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken denetçi, iç kontrolün güvenilirliğini incelemeli ve değerlendirmelidir."

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2. İç kontrol

2.1. İç kontrol denetlenen bir kurumun yönetimi tarafından tesis edilir ve onun sorumluluğu içinde girmektedir. İç kontrol, aşağıdaki hususların sağlanması amacıyla bir kurumun yönetimi tarafından tasarlanan ve uygulamaya konulan bütün politikalar ve prosedürler olarak tanımlanır:

- kurumun amaçlarının ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde gerçekleşmesi;
- dış kurallara (yasalara, yönetmeliklere ...) ve yönetimin politikaların uyulması;
- varlıkların ve bilgilerin korunması;
- yolsuzluğun ve hatanın önlenmesi ve ortaya çıkarılması; ve
- muhasebe kayıtlarında kalitenin sağlanması ve güvenilir finansal ve yönetim bilgilerinin vaktinde üretilmesi.

2.2. İç kontrol kavramı, salt muhasebeye ilişkin ve finansal mülhazaların ötesine geçmekte ve iki unsuru içermektedir:

- a. **Kontrol ortamı;** bu, kurum bünyesinde üst yöneticiler ile faaliyet yöneticilerinin iç kontrol ve onun önemi konusundaki genel tavırları, algılayışları ve eylemleri anlamına gelmektedir.
- b. **İç kontrol prosedürleri;** bunlar kurumun amaçlarının gerçekleşmesine katkıda bulunmak üzere kontrol ortamına ilaveten kurumun yönetimi tarafından uygulamaya konulan prosedürlerdir.

2.3. Kontrol ortamı (kuruluş bünyesindeki "kontrol kültürü" olarak da tasvir edilebilir) iç kontrol prosedürleri spesifik sistemlerinin etkinliği üzerinde bir etkide bulunur. Örneğin, yönetimin kontrole bağlı faaliyetler ve fonksiyonlar için gösterdiği ilgi iç kontrol prosedürlerinin spesifik sistemlerini güçlendirebilir. Ancak, sağlam temellere dayanan bir kontrol ortamı kendi başına iç kontrol prosedürleri sistemlerinin etkin olmasını sağlamakta yeterli değildir. Denetçi, en iyi örgütsel ve yönetsel uygulamalara uyan göstergeleri inceleyerek, bir kurumun ya da faaliyetin kontrol ortamının kalitesini değerlendirebilir.

2.4. Bu prosedürler uyumlaştırmaların hazırlanmasını ve yönetim tarafından gözden geçirilmesini, prosedürlerin ve sorumlulukların belirlenmesini, örneğin kilit nitelikteki görevlerin ayrılmasını, varlıklara ve muhasebe kayıtlarına fiziki olarak erişimin sınırlanmasını ve benzerlerini kapsayabilir. Genel sistem içinde yönetim tarafından uygulamaya konulan denetim amaçları açısından tutarlı iç kontrol prosedürlerini, her bir denetim görevi bağlamında belirlemek denetçiye düşmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 2.5. Kontrol ortamını değerlendirirken denetçi, yönetimin iç kontrolün önemini algılayışını ve yönetimin faaliyetlerin gerektiği gibi kontrol edilmesine yönelik taahhüdünü tahmin etmeye çalışır. Öte yandan, kontrol prosedürlerini değerlendirirken denetçi gerekli kontrollerin uygulamaya konulup konulmadığını, bunların etkin, sürekli ve tutarlı bir şekilde işleyip işlemediklerini belirler.
- 2.6. Bir denetçinin denetlenen bir kurumda karşılaşılabileceği kontrol çeşitlerinin ayrıntılı açıklaması EK 1'de verilmiştir.
3. İç kontrolün değerlendirilmesi
- 3.1. Denetçi asgari olarak, denetim açısından önem taşıyan iç kontrollerin bir ön değerlendirmesini yapmalıdır. Bu değerlendirme denetçiye şunları yapma imkânı verecek yeterlilikte olmalıdır:
- a) incelenmekte olan faaliyetle bağlantılı bünyesel risk ve kontrol riski hakkında bir başlangıç değerlendirmesi yapmak ("Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'deki Ek 2'ye bkz.)
- b) bu erken aşamada, kontrollerin Sistemler Tabanlı Denetim yaklaşımının benimsenebilmesine yetecek etkinlikte görünüp görünmediklerini değerlendirmek. Bu koşullarda, kontroller üzerinde daha derinliğine testler yapılmalıdır. Sonuçlar tatmin edici ise, sistem güvenilir sayılabilir. Bu, denetçiye maddi doğruluk test miktarını azaltma imkânı verir: denetim yaklaşımı ile ilgili ayrıntılı bilgi için "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'e bakınız.
- 3.2. Bir Sistemler Tabanlı Denetim yaklaşımı seçildiğinde, denetçi ilgili iç kontrollerin derinliğine bir değerlendirmesini yapmalıdır. Bu değerlendirmenin amacı şunları belirlemeye yöneliktir:
- a) sistem içindeki hangi kontroller kilit konumunda kontrollardır. -yani etkili bir şekilde işlerlerse, kontroller:
- önemli yanlışlıkları önlemeli ya da ortaya çıkarmalı veyahut kuruluşun varlıklarını korumalıdır, (finansal denetimler: hesapların güvenilirliği)
 - yasalara ve yönetmeliklere uygunluğu güvence altına almalıdır, (finansal denetimler: tabloların altındaki işlemlerin yasallığı ve düzenliliği)
 - denetlenen faaliyetlerin ekonomikliğinde, verimliliğinde ve etkinliğinde önemli sapmalar olmadığını sağlamalıdır, (performans denetimleri)
- b) denetim açısından anlamlı kontroller sisteminin gerek kalitesi ve dolayısıyla, daha sonra yapılan kontrol testleri sistemin günlük işler temelinde etkili bir şekilde işlediğini gösteriyorsa, denetçinin sisteme ne derecede güvenebileceği.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 3.3. Önemle vurgulanmalıdır ki, bu aşamada denetçi, denetlenen kurum yönetimin politika kararlarına ve talimatlarına göre mevcut olması gereken kontrol sisteminin potansiyel etkinliği konusunda bir yargıya varmaktadır. Bu sisteme fiilen güvenilirlik atfetmeden önce, sistemin pratikteki etkinliğini değerlendirmek yani kontrol testleri yapmak gerekir.
- 3.4. İç kontrolün değerlendirilmesine ilişkin ek açıklamalar EK 2'de, kontrol testlerine ilişkin yol gösterici bilgiler ise EK 3'de yer almaktadır.
4. Denetlenen kurum yönetimiyle ilişkiler
 - 4.1. Kontrol sistemlerinde saptanan yetersizliklerin denetlenen kurum yönetimine bildirilmesi, genellikle, alışlagelen bir uygulamadır. Bu iletişimin zamanlaması ve biçimi, ortaya çıkarılan yetersizliklerin niteliğine ve önemine, mevcut iletişim kanallarına ve denetimin yasal çerçevesine bağlıdır. İleride gerektiğinde başvurulabilmesi amacıyla, denetçinin bu tür iletişimleri çalışma kâğıtlarına kaydetmesi genellikle, olağan bir uygulamadır. ("Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e bkz.)

EK 1: İÇ KONTROL ÇEŞİTLERİ

Aşağıda, denetçinin pek çok kuruluşta karşılaşabileceği ve bazılarında ya da bunların bileşimine belli ölçüde güvenebileceği kimi kontrol çeşitleri betimleyici biçimde verilmektedir.

1. Örgütsel yapı

Denetlenen kurumlar, kendi örgütsel yapılarına ilişkin olarak kontroller dahil olmak üzere sorumlulukları tanımlayan ve tahsis eden, kurumsal faaliyetlerin raporlanması kanallarını belirleyen bir plana sahip olmalıdır. Yetki ve sorumluluk devri açık ve seçik belirtilmelidir.

2. Görevlerin ayrılması

Kontrolün temel araçlarından birisi, eğer birleştirilmişlerse, bir kişiye bir işlemin bütününe kaydetme ve etkileme imkânı veren sorumlulukların ya da görevlerin ayrılmasıdır. Görevlerin ayrılması kasdi oynama ya da hata riskini azaltır ve kontrol düzeyini yükseltir. Emir verme, uygulama, koruma, kaydetme ve bilgisayar tabanlı muhasebe sistemi söz konusu ise, sistem geliştirme ve günlük işlemlerin yürütülmesi gibi fonksiyonlar ayrılması gereken fonksiyonlardır. İç denetim ve (uygulanabiliyorsa) finansal kontrol yönetimin günlük faaliyetlerden bağımsız olmalıdır.

3. Fiziki kontroller

Bunlar, esas itibarıyla, varlıkların korunmasına ilişkindir ve varlıklara erişimin yetkili personelle sınırlanmasını sağlamaya göre tasarlanmış prosedürleri ve güvenlik önlemlerini kapsamaktadır. Burada hem doğrudan erişim hem de belgelendirme yoluyla dolaylı erişim söz konusudur. Değerli, taşınabilir, değiştirilebilir veya sahip olunması arzulanabilir varlıklar söz konusu olduğunda bu kontrollerin önemli oldukları varsayılmaktadır.

4. İzin ve onama

Uygulamayla ilgili bütün kararlar ve işlemler sorumlu uygun bir kişinin iznini ya da onayını gerektirmektedir. Bu izinlerle ilgili limitler kesin olarak belirtilmelidir.

5. Hesaplama ve muhasebe yönünden kontroller

Bunlar; kaydedilen ve işlenen işlemlerin izine bağlandığını, bunlardan dışta bırakılanlar bulunmadığını, hepsinin doğru şekilde kaydedildiğini ve tam olarak işlendiğini kontrol etmeye yönelik kayıt fonksiyonu bünyesindeki kontroller-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

dır. Bu tür kontroller; kayıtların aritmetik yönden doğruluğunun kontrolünü, toplamların güncelleştirilmesini ve kontrolünü, mutabakatları, kontrol hesaplarını ve test bakiyelerini ve muhasebe belgelerini kapsar.

6. Personel

Personelin yeteneklerinin sorumluluklarına uygun olmasını sağlayacak prosedürler bulunmalıdır. Herhangi bir sistemin gerektiği gibi işlemesi, kaçınılmaz olarak, sistemi işletenlerin uzmanlığına ve dürüstlüğüne bağlıdır. İlgili personelin nitelikleri, seçimleri, eğitimleri ve kişisel özellikleri herhangi bir kontrol sisteminin kurulmasında dikkate alınması gereken öğelerdir.

7. Gözetim

Herhangi bir iç kontrol sistemi, günlük işlemlerin ve onların kaydının sorumlu görevlilerce gözetimini içermelidir.

8. Yönetim

Bunlar, sistemin günlük rutin işleyişi dışında yönetimle uygulanan kontrollerdir. Yönetimce uygulanan genel gözetim kontrolleri, yönetim bilgilerinin incelenmesi ve bunların bütçelerle karşılaştırılması, iç denetim fonksiyonu ve diğer özel gözden geçirme prosedürleri bu kontroller kapsamındadır.

9. Finansal kontrolör

Üye ülkelerin bazılarında, finansal kontrolör, özerk bir kontrol fonksiyonu icra eder. Bu gibi durumlarda, finansal kontrolörün, mali etkisi olacak bütün teklifler hakkında önceden onay vermek dahil, geniş bir alana yayılan görevleri olacaktır.

Finansal kontrolör, normal olarak bir işlemi ancak bu işlemin yasal ve düzenli olduğunu gördükten ve ödeneğinin bulunduğunu saptadıktan sonra onaylayacaktır.

EK 2 : BİR İÇ KONTROL DEĞERLENDİRMESİ YAPILMASI

1. İster hazırlık niteliğinde ister derinliğine olsun, bir sistemin değerlendirilmesi aşağıdaki evreler izlenerek yararlı bir şekilde yapılabilir:
 - a) etkili bir kontrol sistemiyle kaçınılması mümkün denetim amaçlarıyla ilişkili risklerin belirlenmesi;
 - b) prosedür el kitaplarının ve personele yönelik talimatların incelenmesi, mülakatlar yapılması ve benzeri yollarla, belirlenen risklerden korunmak amacıyla uygulamaya konulan kontrollerin saptanması. (Sistemler Tabanlı Denetim yaklaşımı söz konusu olduğu takdirde, bu kontrollardan hangilerinin kilit nitelikte olduklarının belirlenmesi de gereklidir.)
 - c) bu incelemenin sonuçlarının belgelenmesi (akış diyagramları, yazılı betimleyici notlar....)
 - d) denetçi sistemle ilgili kavrayışını az sayıda işlemin adım adım ilerleyişini kontrol edebilir. ("Adım adım ilerleyiş testi")
 - e) belirlenen kontroller temelinde, bu kontrollerin ilgili faaliyetlerdeki bünysel riskler konusunda olası etkililiğinin değerlendirilmesi.
2. Yüksek denetim kurumlarının, denetçinin bu tür değerlendirmeleri yapmasına yardımcı olmak üzere, iç kontrol soru formları ya da kilit kontroller soru formları hazırlamaları yaygın bir uygulamadır.
3. Sistemler Tabanlı Denetim yaklaşımında denetçi, sisteme ne derecede güvenebileceğini, sistemin daha sonra pratikte etkili bir şekilde işlediğinin tespit edilmesi şartıyla, belirleyerek derinlemesine değerlendirmesini tamamlamalıdır. Sistem, genellikle, aşağıdaki şekilde değerlendirilecektir:

<u>Mükemmel</u>	- bütün riskler etkili bir şekilde işlemesi muhtemel kontrollerca yeterince karşılanıyorsa;
<u>İyi</u>	- bütün riskler bazı önemsiz istisnalarla, etkili şekilde işlemesi muhtemel kontrollerca yeterince karşılanıyorsa;
<u>Kabul edilebilir</u>	- bütün riskler, bazı durumlarda zaafa düşen kontrollerca bir dereceye kadar karşılanıyorsa; "
<u>Zayıf</u>	- bütün riskler kontrollerca karşılanmıyorsa ve/veya sık sık kontrol zaafalarının ortaya çıkması muhtemel ise.

EK 3 : KONTROL TESTLERİ

1. Kontrol testlerinin yapılması
 - 1.1. Bir Sistemler Tabanlı Denetim yaklaşımı söz konusu olduğunda, iç kontrollerin derinliğine bir değerlendirmesinin yapılması yeterli değildir. Denetçi ayrıca, kontrollerin denetimin ilişkin olduğu dönem boyunca gerçekten etkili ve tutarlı bir şekilde işleyip işlemediğini belirlemek durumundadır: kontrol testlerinin uygulanması gereklidir.
 - 1.2. Genel olarak, kilit kontroller, bu kontrollara tabi kılınmış bir işlemler ya da faaliyetler örneğinin incelenmesi suretiyle test edilmelidir. Denetçi kontrollerin pratikteki etkinliğini belirlemeye çalıştığına göre, örnekleme metodu ve uygulanan testlerin yapısı şunların sağlanmasına imkân vermelidir:
 - a) Kontrolün zaman içinde süreklilik temelinde işlemesinden elde edilen kanıt (kilit personelin görevde olmadığı zamanlar, vb.);
 - b) Sistem içinde işlem gören her türden işlem üzerinde süreklilik temelinde işleyen kontrolden elde edilen kanıt, (yüksek hacimdeki ve düşük değerdeki işlemler; olağan dışı işlemler; sistem tarafından daha önce reddedilmesi üzerine yeniden işlenen işlemler, vb.)
 - 1.3. Bir kontrolün tatmin edici şekilde işlediğinin yeterli kanıtının elde edilmesi için ne miktar işlemin incelenmesi gerektiğine karar vermek denetçiye aittir. Minimum örnek büyüklüğü genellikle 30'dur. Ve bazı durumlarda 100'den fazla işlem gerekli olabilir. Bu kararın verilmesinde aşağıdaki noktalar dikkate alınmalıdır:
 - a) Genel sistem çerçevesinde kontrolün önemi;
 - b) Denetçinin kontrolün tatmin edici biçimde işleyişine ne dereceye kadar güvenmek istediği ve ilgili sürenin uzunluğu;
 - c) Sistem için işlenen işlemlerin çeşitliliği ve yapısı.
 - d) Pek çok kontrol testinin kontrolün işlemediği konusunda kanıt sağlaması ama kontrolün yetersiz olmaması ("negatif" kanıt)
 - 1.4. Kontrol testlerinin çoğu "negatif" kanıt sağladığı balde, denetçi kontrollerin etkili bir şekilde işlediğinin pozitif kanıtlarını elde etme ihtimalleri karşısında da dikkatli olmalıdır. Bu, kontrollerin hatalar ya da istisnalar gösterdiği örnekler aranarak gerçekleştirilebilir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 1.5. Kontrol testlerinin takvimi özel problemler ortaya çıkarır: denetçi kontrollerin etkili şekilde işlediğinin kanıtını bu kontrollara güvenmek istediği bütün dönem boyunca aramalıdır. Bu öge kontrol testlerinin tasarlanmasında ve uygulanmasında göz önünde bulundurulmalıdır.
2. Kontrol testleri sonuçlarının değerlendirilmesi
 - 2.1. Kontrol testleri tamamlanınca denetçi, kontrol sisteminin güvenilirliği konusunda nihai bir karara varmalı ve istenen genel güvenilirlik seviyesinin elde edilmesi için gerekli maddi doğruluk test miktarını belirleyebilmelidir. ("Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'e bkz.)
 - 22. Sistemler Tabanlı Yaklaşım çerçevesinde elde edilebilecek güvenilirlik seviyesi birinci derecede denetçinin yaptığı ön değerlendirmeye bağlı olacaktır. Kontrol testlerinin sonuçları denetçiye sistemin işleyişiyle ilgili olarak ek kanıt sağlar ve bu da kendisine başlangıçtaki kararını doğrulama ya da yeniden değerlendirme imkânını verir.
 - 2.3. Güvenilirlik derecesi ile maddi doğruluk testleriyle ilgili istatistiki güvenilirlik seviyeleri arasındaki ilişkiler, yüksek denetim kurumu açısından bir politika meselesidir.
3. Kontrol ve maddi doğruluk testlerinin birlikte uygulanması
 - 3.1. Denetçinin belli bir örnek üzerinde eş zamanlı olarak kontrol ve maddi doğruluk testlerini uygulamasına prensipte bir itiraz bulunmamaktadır. Bunun denetim kaynaklarının verimli bir şekilde kullanılabilmesi olduğu kabul edilmekle birlikte, çok farklı amaçlara sahip bu iki tür testin birbirinden açık ve seçik olarak ayrılması için gerekli özen gösterilmelidir. Bu tür durumlarda, sonuçların gerektiği şekilde belgelendirilmesine de özen gösterilmelidir. ("Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e bkz.)

EK 3'e Eklenti: İÇ KONTROLÜN DEĞERLENDİRİLMESİNDEN ELDE EDİLEN GÜVENCE SEVİYESİ (GÜVENİLİRLİK DERESESİ) VE SİSTEMLER TABANLI YAKLAŞIM ÇERÇEVESİNDE KONTROL TESTLERİ

Kontrol testleri uygulamadan önce iç kontrol sisteminin derinliğine yapılan değerlendirmesinin sonuçları	Nihai değerlendirme ve güvenilirlik derecesi			
	Kontrol testleri hiçbir istina bulunmadığını göstermektedir.	Kontrol testleri birkaç önemsiz istina bulunduğunu göstermektedir.	Kontrol testleri bazı önemli istinalar bulunduğunu göstermektedir.	Kontrol testleri yaygın yetersizlikler bulunduğunu göstermektedir.
Kontrol sistemi mükemmel gözükmektedir. Bütün önemli riskler karşılanmakta ve kontroller etkili gözükmektedir. = Mükemmel	Yüksek	Orta	Düşük/Hiç	Hiç
Kontrol sistemi kabul edilebilir gözükmektedir. Önemli risklerin çoğu karşılanmakta ve/veya kontroller genellikle etkili gözükmektedir. =iyi	Orta	Orta/Düşük	Düşük/Hiç	Hiç
Kontrol sistemi genel olarak kabul edilebilir gözükmeyle birlikte, bazı kontrol yetersizlikleri riski bulunmaktadır. =Kabul edilebilir	Düşük	Düşük/Hiç	Düşük/Hiç	Hiç
Kontrol sistemi tatmin edici gözükmemektedir. Riskler karşılanmamakta ve/veya kontrol riskleri ihtimal dahilindedir. =Zayıf	Hiç	Hiç	Hiç	Hiç

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 22

BİLİŞİM SİSTEMLERİNİN DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standartları	1
Bu rehberin kapsamı	2
Temel kavramlar ve tanımlar	3
Bilişim sistemlerinin denetiminde planlama ve personel tahsisi	4
Genel (enstalasyona ilişkin) kontrollerin denetimi	5
Bilgi-işlem uygulamalarının denetimi	6
Bilgisayar destekli denetim teknikleri	7
Geliştirilmekte olan sistemlerin denetimi	8
<hr/>	
Genel (enstalasyona ilişkin) kontroller- genel yönetime ilişkin sorunlar- kontrol amaçları ve kontrol teknikleriyle ilgili örnekler	Ek 1
Bilgi-işlem uygulamalarının denetimi-kontrol amaçları ve kontrol teknikleriyle ilgili örnekler	Ek 2
Uygulama kontrol gereklilikleri	Ek 3

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartların 51/b numaralı paragrafı şunu öngörmektedir:

"Denetçi ve yüksek denetim kurumu gerekli yeterliğe sahip olmalıdır."

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 1.2. INTOSAI Denetim Standartlarının 86 numaralı paragrafındaki açıklama şöyledir:

"... Yüksek denetim kurumu kendisini sistemler tabanlı teknikler, analitik inceleme teknikleri, istatistiki örnekleme ve bilişim sistemlerinin denetimi dahil olmak üzere güncel bütün denetim metodolojileri ile donatmalıdır."

- 1.3. INTOSAI Denetim Standartlarının 144'üncü numaralı paragrafındaki açıklama şu şekildedir:

"muhasabe ve diğer bilgi sistemleri bilgisayarlaştırılmış ortamda ise, denetçi, iç kontrollerin verilerin doğruluğunu, güvenilirliğini ve eksiksizliğini sağlayacak şekilde iyi işleyip işlemediklerini belirlemelidir."

- 1.4. INTOSAI Denetim Standartlarının 153'üncü numaralı paragrafındaki açıklama şöyledir:

"Bilgisayar tabanlı sistemden kaynaklanan veriler denetimin önemli bir parçasını oluşturduğunda ve verilerin güvenilirliği denetim amacının gerçekleşmesi bakımından yaşamsal önemde olduğunda denetçiler verilerin güvenilirliğinden ve uygunluğundan emin olmalıdırlar."

2. Bu rehberin kapsamı

- 2.1. İdari ve mali fonksiyonların çoğu günümüzde bilgisayar sistemlerinin yardımıyla yürütülmektedir. Bilişim sistemleri, ilgili teknolojinin kapasitesinden ve türünden bağımsız olarak genellikle bu sistemlerin bütünü için kullanılmaktadır.

- 2.2. Bu rehber, bu tür bilişim sistemlerinin (BS) denetimi için uygulanan metodolojiyi ele almaktadır. Rehberin amacı; BS denetim sorunlarıyla ve metodolojisiyle tanışıklığı olan, bu alanda basit denetim görevlerini yürütebilen ve genel denetim amaçları çerçevesinde BS denetim uzmanlarından yararlanabilen ve BS alanında uzman denetçi için gerekli yönlendirmeyi sağlamaktır/¹ Rehber, meselenin çok teknik alanlarında ayrıntılı uzmanlık bilgisi vermeye girişmemektedir. Herhangi bir özel durumda ihtiyaç duyulan BS denetim çalışmasının kapsamı aşağıda 4.5- 4.7 numaralı paragraflarda tartışılmakta olup yürütülmekte olan denetimin genel amaçları ışığında kararlaştırılmalıdır.

(1) Beceri düzeyi 1, INTOSAI BT denetimi müfredat dokümanında tanımlandığı şekilde.

- 2.3. Bilişim sistemleri, bunlar yönetmelikle açıkça uygulamaya konulduğunda, Avrupa Birliği faaliyetlerinin denetiminde özellikle önemli olabilir. Bu tür sistemler Avrupa Birliği politikasının önemli bir ögesini kolaylaştırmak amacıyla öngörülebilir. (Örneğin, (Avrupa Ekonomik Topluluğu) 218/92 numaralı yönetmeliği ile kurulan Katma Değer Vergisi Bilgi ve Değişim Sistemi). Bazı durumlarda yönetmelikler BS kontrolünün bazı yönlerini öngörebilir, (örneğin, ödeme yapan kuruluşların tanınmasına ilişkin (Avrupa Ekonomik Topluluğu Yönetmeliği) 1663/95); diğer durumlarda ise (örneğin tarımsal ödemeler için bütünleşik yönetim ve kontrol sistemi (Avrupa Ekonomik Topluluğu) Yönetmeliği 3508/92) kurulmuş bilgisayar sistemi Avrupa Birliği ödemeleri üzerinde bizzatıya yaşamsal bir kontroldür.

3. Temel kavramlar ve tanımlar

- 3.1. Bilişim teknolojisinin işin içinde bulunması denetim amaçları üzerinde doğrudan etki yapmamakta, ancak spesifik kontrol sorunlarına yol açmakta ve denetim yaklaşımında değişiklikler gerektirebilmektedir.
- 3.2. Bilişim teknolojisi yöneticiler ve denetçiler açısından iki problem ortaya çıkarmaktadır:
- bütün teknolojilerde olduğu gibi, bilgisayarlar ve ağ sistemleri *arızalanmaya ve hasar görmeye açıktır*. Bir kuruluş ya da fonksiyon bilişim teknolojisine bağlı hale gelir gelmez acil durum planlaması eskiye oranla daha önemli duruma gelmektedir ve acil durum planlamasında teknik yönler yeterince dikkate alınmak durumundadır.
 - *bilgisayar sistemlerinde bulunan veriler ve programlar görünmezdir ve cisimsizdir*. Verilere ve programlara ulaşılabilir ve bir iz bırakmaksızın bunlar değiştirilebilir. Yöneticiler ve denetçiler, bilgisayar orijinli verilerin güvenilirliğini, doğruluğunu ve gizliliğini güvence altına alacak özel önlemleri almalıdırlar.
- 3.3. Bu nedenle, genel kabul gören kontrol teknikleri geliştirilmiştir. BS denetiminin değişik öğeleri arasında ayırım yapılmalıdır. Zira bu öğeler farklı beceri düzeylerini, teknikleri ve takvimi gerektirmekte ve bunların bir bütün olarak denetim çalışmasına farklı katkıları bulunmaktadır. Bu öğeler her biri bu rehberde daha ayrıntılı olarak ele alınmaktadır.

Genel (enstalasyona ilişkin) kontrollerin denetimi

- 3.4. Genel kontroller bir bilgisayar enstalasyonunu ya da bir ağ sisteminin bütününe denetlemeye yönelik kontrollardır. Bu kontrollerin kalitesinin bu ortamda

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

işlev gören bütün uygulamalara yayılan bir etkisi vardır: örneğin enstalasyon ya da bir bütün olarak ağ sistemine erişimin kontrolünde yetersizlikler varsa, bizatihi uygulamalara yönelik spesifik girişim kontrollerine bakılmaksızın, bütün uygulamaların yetkisiz erişime açık olması büyük bir olasılıktır.

- 3.5. Denetçiler, genel kontrollerin tam denetimini yaptıklarında, genellikle, BS uzmanlarının desteğine ihtiyaç duyarlar. Ancak tam denetimler her zaman için gerekli değildir. Bilişim teknolojisi alanında uzman olmayan denetçiler; verilerin tam ve doğru olduğu ve bilgisayara ilişkin iç kontrollerin, genel kontrollerin tam bir gözden geçirilmesi söz konusu olmaksızın, özel bir denetimi etkilediği kadarıyla gerektiği gibi işlediği konusunda yeterli güvence elde edebilirler.
- 3.6. Bazı durumlarda, bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı bulunmayan denetçiler BS alanında uzmanlaşmış denetçilerce üçüncü kişiler tarafından verilen bildirimlere dayanabilirler. Bu üçüncü tisi bildirimleri, genellikle, bilgisayar merkezlerine ve/veya uygulamalarına ilişkin genel kontrolleri kapsamaktadır. Bu tür kanıtlardan yararlanmanın sonuçları hakkında bilgi edinmek için "Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanma" başlıklı 25 numaralı Rehber'e bakınız. Üçüncü kişi bildirimleri mevcut değilse, bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı bulunmayan denetçiler, yine de her zaman için teknik nitelikte olmayan genel kontrolleri değerlendirmelidirler. (Aşağıdaki 5.1. numaralı paragrafa bkz.)

Bilgi-işlem uygulamalarının denetimi

- 3.7. Bir bilgi-işlem uygulamasının denetimi, tanımlanmış bir fonksiyonla ilgili bilgi girişimine, bilgi işlemeye, veri dosyalarına ve bilgi çıkışına özgü iç kontrolleri değerlendirir. Bilişim teknolojisinin kullanıldığı idari fonksiyonların sistem tabanlı denetimini yapan bütün denetçiler bilişim sistemleri denetiminin bu yönünü dikkate almalıdırlar.
- 3.8. Bilgi-işlem uygulamalarının denetiminin yüksek derecede teknik denetim olması zorunlu değildir. Bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı olmayan denetçiler, uygulama kontrollerinin istisnai olarak karmaşık ya da teknik olması ve kullanıcı alanında yeterli telafi edici kontroller bulunmaması halinde, BS uzmanlarına başvurmak durumunda olacaklardır. Ancak uygulamaların çoğu, kullanıcıların yöneticilerine, kendilerinin BS uzmanı olmalarına gerek kalmaksızın verilerin ve bilgi işlemlerinin doğruluğu konusunda kesin güvence verecek şekilde tasarlanmaktadır. Bu gibi durumlarda, kullanıcıların personeli tarafından uygulanan kontroller ve prosedürler (prosedür elkitapları dahil) verilerin ve bilgi çıkışlarının güvenilirliği konusunda yeterli güvence verebilir. Pek çok durumda, bu güvence seviyesi denetçiler için zaten yeterli olacaktır.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT)

- 3.9. BDDT terimi, kontrol testleri yapmak veya (çok daha sıklıkla) daha derinlemesine test için veri tasnifi ve mukayesesi yapmak ve çıkarmak amacıyla denetçinin yararlanabildiği programlanmış bir dizi prosedür ve pakettir. BDDT'den yararlanırken denetçi tarafından kullanılan verilerin tam ve doğru olmasının sağlanması önemli bir noktadır. (7.2. numaralı paragrafa bkz.)
- 3.10. BDDT uzman yardımına ihtiyaç gösterebilir. Piyasadaki bazı BDDT ürünleri bilgisayar teknolojisi alanında uzmanlığı olmayan denetçilerce göreceli olarak kolaylıkla kullanılabilir. Halde, görev karmaşıksa ya da paketin verileri kullanılması mümkün değilse, daha ileri düzeyde program becerilerine ihtiyaç duyulur. Bu gibi durumlarda BDDT denetim kaynakları açısından masraflı bir kullanım olabilir. Bunlara ihtiyaç bulunup bulunmadığına ilişkin olarak verilecek karar ve prosedürlerin tasarımı denetim amaçlarına sıkı sıkıya bağlıdır.

Geliştirilmekte olan sistemlerin denetimi

- 3.11. Geliştirilmekte olan sistemlerin denetimi iki temel yönü kapsamaktadır:
- geliştirme çalışmalarının *yönetimi*. Bu, bir performans denetimine konu olabilir. ("Performans Denetimi" başlıklı 41 numaralı Rehber'e bkz.)
 - fonksiyonun iç kontrol gerekliliklerinin karşılanması açısından *sistem tasarımının* isabetliliği (kontrol gereklilikleri, normal olarak, kullanıcıların yöneticileri tarafından tanımlanmalıdır.)
- 3.12. Ayrıca, geliştirilen sistemlerle ilgili olarak formel denetimle yürütüyor olsun ya da olmasın yüksek denetim kurumları, kendi denetimlerine tabi yeni uygulamaların verimli bir şekilde denetlenmeye imkân verecek bir tarzda tasarlanmalarını sağlamalıdır.

4. Bilişim sistemlerinin denetiminde planlama ve personel tahsisi

Personel tahsisi ve eğitim

- 4.1. Günümüzde bilgisayar öğeleri bulunmayan fonksiyonlar çok az olduğuna göre, bütün denetçiler bilgisayarların varlığının iç kontrolün değerlendirmesini nasıl etkilediğini bilmelidirler. Eğitim programları bu genel gerekliliği göz önünde bulundurmalıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 4.2. Denetçilerin BS denetiminde uzman olabilmeleri için ek eğitime ihtiyaç vardır. Ancak bilgi sistemleri alanındaki uzmanlar, genellikle, kontrol değerlendirilmesi konusunda denetçinininkine denk bir eğitime sahip olmazlar. Bu nedenle BS denetim uzmanları olacak personelin hem BS alanında hem de denetim alanında bir bütünsellik içinde bilgi edinmelerine ve bu durumlarını sürdürmelerine özen gösterilmelidir. Bu bilgilerin değerlendirilmesine imkân veren spesifik nitelikler bulunmaktadır. BS denetim uzmanları, çoğu kez, kıt bir kaynaktır ve bu kıt kaynağın kullanımına en çok yarar sağlandığı noktalarda başvurulmalıdır. Durum böyle olduğuna göre, BS uzmanlarına ancak denetimin amaçları ve bilişim sistemlerinin karmaşıklığı oranında başvurulması uygun olur. Aşağıdaki planlamaya ilişkin alt bölüm bu açıdan bilgiler vermektedir.
- 4.3. Bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı olmayan denetçiler, tam anlamıyla BS uzmanları olmaları gerekmeksizin, bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanımında eğitilebilirler.

Planlama ve uzmanlardan yararlanma

- 4.4. Bilişim sistemlerine ilişkin güvenlik ve kontrol standartları mutlak değildir. Gereğinden fazla yüksek seviyede kontrol ("aşın teknoloji") pahalıdır ve genellikle verimsizdir. Seçilen kontroller seti, her sistemin amacına ve kullanıma uyarlanabilmelidir. Bu set, genellikle, teknik ve kılavuz prosedürlerden oluşmaktadır. Bilgi işlemeye ilgili verimli kontroller kullanıcı alanlarında ya da kullanıcıların yönetim faaliyetlerinde kılavuz prosedürlerde bulunabilir. Bu nedenle, bilişim sistemleri tek başlarına değil, parçaları oldukça idari ve mali faaliyetler bütününe genel denetiminin öğeleri olarak incelenmelidir. Ancak bu yolla denetçi uygun kontrol standartını gerçekçi biçimde belirleyebilir ve teknik ve kullanıcı kontrolleri arasındaki karşılıklı etkileşimi değerlendirebilir.
- 4.5. Yürütülecek BS denetiminin kapsamına karar vermek için bilgiler planlama aşamasında toplanmalıdır. Öncelikler konusunda karar vermeye yardımcı olmak bakımından, bu aşamada, BS denetçisine danışmak yararlı olabilir. Özellikle genel kontrollerin gözden geçirilmesinin gerekip gerekmediğine ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin kullanılmasına ne ölçüde ihtiyaç olacağına karar verilmelidir. Her iki durumda uzmanlaşmış kaynaklardan yararlanılması pahalı olduğundan, az sayıda öncelikler için BS denetçilerine başvurulması gerekebilir.
- 4.6. *Denetimin genel amaçları ışığında* aşağıdaki faktörler dikkate alınmalıdır:
- İlgili fonksiyonun elektronik ortamda bilgi işlenmesine ve veri saklanması ne ölçüde başvurduğu;

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- Kullanıcı yöneticilerine ilişkin olanlar dahil olmak üzere kullanıcı alanında uygulanan kontroller yoluyla fonksiyon gerektirdiği dereceye göre bilgi işleminin ve verilerin ne ölçüde doğru olduğu;
 - Elektronik ortamda bilgi işleminin karmaşıklığı ve fonksiyonun bilgisayar programlarından çıkan verileri kullanma derecesi; (uygulama tarafından basitçe kaydedilen, çıkarılan veya analiz edilen verilerin tersine)
 - Enstalasyonun büyüklüğü: Örneğin, görevlerin yeterli şekilde ayrılmasını sağlayacak sayıda personel bulunmadığı için yeterli genel kontrollara sahip olmak tabiatı gereği imkânsız olabilir. Bu durumla, örneğin, programcılar, operatörler ve erişim yöneticileri arasında görevlerin ayrılması prensibi tam olarak gerçekleştirilemezse karşılaşılabılır.
 - Verilerin hassaslığı ve verilerin korunması yükümlülükleri;^
 - Denetim izi ile ilgili güçlükler eski ya da yetersiz şekilde tasarlanmış sistemlerde bazı problemler ortaya çıkabilir. (Örneğin, toplanmış verilerin altındaki detayların izlenmesi veya toplamların ilgili bütün işlemleri içerdiğinden emin olunması söz konusu olduğunda). Bu problemler, denetçinin sadece verilerin doğruluğunu değerlendirmek üzere bilgisayar destekli denetim teknikleri kullanma ihtiyacını arttıracaktır.
- 4.7. Verilerin ve bunların işlenmesinin doğruluğu, yürütülen denetimin gerektirdiği ölçüde; kullanıcı alanında (kullanıcı yöneticilerinin prosedürleri dahil) uygulanan telafi edici kontroller yoluyla kanıtlandığında, genel kontrollerin teknik bir gözden geçirilmesi gereksiz olabilir. Bu gibi durumlarda, bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı bulunmayan denetçi yine de, üçüncü kişi bildirimlerini elde etmeli ya da bilgi sistemlerine ilişkin olarak 5.1. numaralı paragrafta belirtilen yönleri bizzat ele almalıdır.
5. Genel (enstalasyona ilişkin kontrollerin denetimi)
- 5.1. Genel kontrollerin denetiminin kapsadığı alanlar aşağıda sıralanmaktadır. İlk dördü, teknik yönler incelenmediği zaman bile bilişim teknolojisi alanında uzman olmayan denetçiler tarafından ele alınması gereken genel yönetim sorunlarıdır.

(2) Genel olarak Avrupa Birliği için, kişisel verilerin işlenmesi ve bu tür verilerin serbesçe dolaşımı açısından kişilerin korunması hk. Avrupa Parlamentosu ve KONSEY Direktifi (95/46, 24-10-1995) Resmi Gazete, L281,23.11.1995, S31.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Genel yönetim sorunları

- Örgüt yapısı; stratejik planlama, BS biriminin yapılanması ve iletişim kanalları, birim bünyesinde görevlerin yeterli biçimde ayrılması.
- BS güvenlik politikası: belirlenmesi, yeterliliği, iletilmesi ve izlenmesi.
- Süreklilik: yedeklemeye ve acil duruma ilişkin düzenlemeler.
- Bilişim Teknolojisi varlıklarının yönetimi.

Teknik nitelikte spesifik sorunlar

- Mantıksal ve fiziki erişim kontrolleri: Detaylandırılmış uygulama
- Operasyonlar : Bilgisayar tarafından gerçekleştirilen bütün işlerin izne bağlanması ve eksiksiz, doğru ve hızlı biçimde işlenmesi
- Yazılım sistemleri (spesifik erişim sınırlamaları dahil)
- Programların sürdürülmesi ve geliştirme prosedürleri
- Veri/veri tabanı yönetimi
- Verilerin iletimi.
- Ağ sistemleri (yerel)

5.2. EK l'de, yukarıdaki ilk dört konu hakkında bilişim teknolojisi alanında uzmanlığı olmayan denetçilere yönelik bilgiler verilmektedir.

6. Bilgi-işlem uygulamalarının denetimi

6.1. Belirtilmiş olduğu üzere, bilgi işlem uygulamalarının denetimi genellikle kendi başına gerçekleştirilen bir iş olmayıp bir işletme ya da yönetim fonksiyonunun sistemler tabanlı denetiminin bir parçasıdır. Her ne olursa olsun, amaçlar ve kilit kontrol sorulan değişikliğe uğrayacak ve bütün olarak denetimin kapsamına ve alanına bağlı olarak geliştirilecektir.

6.2. Her zaman için dikkate alınması gereken yönler genellikle uygulanabilir bir form içinde aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

- Organizasyon ve Dokümantasyon (Beleleme)

Uygulamaların sürdürülmesinin ve işletiminin değişik yönlerinin yönetimi alanındaki sorumluluklar gerektiği gibi tahsis edilmelidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Uygulamaların işletimi ile ilgili masraflar belirlenmeli ve izlenmelidir.

İlgili uygulama türü ve örgüt ihtiyaçları dikkate alınarak gerekli bütün dokümantasyon kullanıma hazır olmalıdır.

- *Girdi*

Sadece izine bağlanan kalemlerin ve bu kalemlerin tümünün girişi yapılmalıdır.

Uygulamaların veri girdileri doğru ve eksiksiz olmalıdır. (Girdi hem işlemlere ilişkin verileri hem de sürekli /referans verilerini kapsar.)

- *İşleme*

İşlemlerin işlenmesi eksiksiz ve aritmetik olarak doğru olmalıdır. Sonuçlar (üretilen veriler dahil) doğru olarak tasnif edilmeli ve bilgisayar dosyalarına gerektiği şekilde kaydedilmelidir.

Diğer işleme faaliyetleri zamanında yapılmalı ve doğru sonuçları vermeli-dir.

- *Verilerin iletimi*

Veriler doğru ve eksiksiz olarak iletilmelidir.

- *Daimi veriler*

Kaydedilmiş verilerin doğruluğu sürekli olarak güvence altına alınmalıdır.

- *Çıktı*

İster kağıt üzerinde, ister ekran aracılığıyla, isterse manyetik yolla veya elektronik hatla yayınlansın çıktılar doğru ve eksiksiz olmalıdır.

Çıktılar yalnızca hedeflenen kişilere ve bu kişilerin tümüne ulaşmalıdır.

- 6.3. EK 2 bu başlıkları karşılaşılabilecek kontrol tekniklerini ya da prosedürlerini örneklerle göstermektedir. Önemli olan şey hata halinde uygulanacak uygun prosedürleri içermesidir. EK 2 bu prosedürlere göndermede bulunmaktadır.

6.4. Hangi kontrollara dayanacağını kararlaştırırken denetçinin aklında tutması gereken şey kontrol testlerinin özellikle, kontrolün denetimin ilişkin olduğu bütün süre boyunca başarılı bir şekilde işlediğini göstermek durumunda olmasıdır. (İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri hakkındaki Rehber'e bkz.) Mümkünse, denetçinin kullanıcı alanında kolayca test edilebilen kontrollera dayanmayı tercih etmesi- bu kontrollerin ilgili kontrol amacı hakkında yeterli güvence sağlaması şartıyla- denetim kaynaklarının etkin kullanımını kolaylaştıracaktır. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinden yararlanılması güvencenin artırılmasına yardımcı olabilir. Daha teknik kontrollera dayanılması gerekiyorsa, çoğu kez bir genel kontroller denetimi yapılması gerekecektir. Örneğin, bir program tarafından uygulanan doğrulama kontrollerinin kesintisiz işlediğinden emin olmak için, denetçi, program değişiklikleri üzerindeki kontrollerin bütün dönem boyunca işlediğinin kesin kanıtlarını elde etme ihtiyacı içinde olacaktır ki, bu da genel kontrollerin eksiksiz olarak denetimini gerektirecektir.

7. Bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT)

7.1. "Bilgisayar destekli denetim teknikleri" terimi, genel olarak, daha detaylı bir denetim çerçevesinde özel karakterli işlemleri belirlemek ya da örnekler seçmek amacıyla geri çağırma yazılımlarının kullanımına göndermede bulunmaktadır. BDDT test ve prosedürlerinin örnekleri şunlardır.

- Hatalı değerlerin belirlenmesi;
- İstisnai değerlerin belirlenmesi;
- İşlemlerin kaydedilmesi ya da özetlenmesi;
- Bilgisayar ortamındaki işlemin yeniden yapılması (örneğin, dövizlerin çevrilmesi)
- Değişik dosyalardaki verilerin mukayese edilmesi;
- Hesapların kronolojik bir analizinin yapılması;
- Katmanlaştırma.

7.2. Bilgisayar destekli denetim teknikleri bir amaç için araçtır, ama kendi başına bir amaç değildir. BDDT'den yararlanılması planlanmalı ve bu teknikler ancak ek katkı sağladıklarında veyahut işlemlerin elle yapılması mümkün olmadığında ya da daha az verimli olduğunda uygulanmalıdır. Yürütülecek fonksiyonlar önceden belgelendirilmeli ve bilgisayar destekli denetim tekniklerinin fiili kullanımını kaydedilmelidir. Denetim kanıtına ilişkin normal kurallar uygulanmalıdır. Bilgisayar destekli denetim tekniklerinin belgelendirilmesi sonuçların üretilmesinde kullanılmış olan bütün konumlandırmalara, sorulara ve benzerlerine ilişkin detayları içermelidir. Bütün durumlarda önemli olan şey, BDDT programının tam ve doğru işlem kayıtları bloğu üzerinde işlediğini gösterebilmektir.

8. Geliştirilmekte olan sistemlerin denetimi

8.1. Yeni bilgi sistemlerinin, kendilerinin denetimini kolaylaştıracak ve yeterli bir iç kontrol sağlayacak şekilde düzenlenmesi önemli bir noktadır. Geliştirmenin son aşamalarında tasarımda değişiklikler yapmak daha pahalı olduğundan, denetçiler yeni bilgi sistemlerine ilişkin yaklaşımlarının zamanlamasını ve niteliğini dikkatlice değerlendirmelidirler. Hiç bir denetim çalışması yapılmazsa, sistemlerin önemli kontrollara sahip olmadan ya da denetim görevini gereksiz yere zorlaştıracak şekilde uygulamaya sokulması riski vardır. Öte yandan, denetime yapılacak herhangi bir katkı denetimin bağımsızlığını koruyacak şekilde yapılmalıdır. Şunlar mümkündür:

- a) geliştirilen sistemlerin bir denetimini yapmak;
- b) geliştirilmekte olan sistemin kullanıcısı olarak doğrudan katılmak; bu durumda, denetimin bağımsızlığı, örneğin, diğer denetim elemanları sistemi bağımsız şekilde incelemek için hazır bulunmalarının sağlanması suretiyle, korunmalıdır;
- c) proje sorumlusunun ya da bir başka ana kullanıcının, sistemin yönetim gerekliliği olarak, denetlenebilirlik gerekliliklerini dikkate almasını sağlamak (muhasabe sistemlerinde, muhasebecinin iç ve dış denetçilere danışarak bunu yapması çok doğaldır.);
- d) denetlenen kuruluşun denetlenebilirliği gerçekleştiren genel uygulama tasarım standartlarına sahip olmasını ve bu yönün kalite kontrolü tarafından dikkate alınmasını sağlamak (ayrıca, iç denetim genel olarak denetlenebilirliğe göz kulak olacak düzenlemelere sahip olmalıdır.)

8.2. (a) ve (b) seçenekleri önemli miktarda kaynak gerektirmekte ve çok az raporlanabilir denetim sonucu vermekte ya da hiç vermemektedir. Bu nedenle, genellikle, (c) ve (b) seçenekleri tercih edilir.

8.3. (c) seçeneğini avantajlı hale getirmek için denetçiler yöneticilere, her zaman, denetim izlerinin yeni uygulamalarda açıkça belirtilmesine çaba harcanması ihtiyacını hatırlatma fırsatını yakalamalı ve onları önemli yeni mali sistemlerin planlanması aşamasında kendilerine danışmaya davet etmelidir. EK 3'de uygulamaların kontrolü konusunda genellikle uygulanabilir gerekliliklere ilişkin bir not yer almaktadır ve bu not da geliştirilen sistemlerin kullanıcılarının yöneticileriyle yapılacak tartışmalar için yararlı olabilir.

8.4. Denetlenen kuruluşun BS birimince uygulanan sistem geliştirme metodolojisi incelenerek ve bu metodolojinin gerektiği gibi, uygulandığına güveni sağlamak bakımından BS standartları alanındakilerle ve iç denetçilerle görüşmeler yapılarak genel standartlar kontrol edilebilir.

SÖZLÜKÇE

Acil durum planı (Faaliyet devamlılık planı, afet planı olarak da adlandırılır)

Ekipmanı ve siteyi kullanılamaz hale getiren bir felaketten sonra bilgi sistemlerinin (donanımlar, yazışmalar, veriler ve telekomünikasyonlar) yeniden uygulamaya konulmasına ve istenilen seviyede kullanıma hazır hale getirilmesine imkan veren planlar ve prosedürler.

Bilgi sistemleri

Genellikle bilişim teknolojisini kullanarak bilgileri kaydeden, dağıtan ve işleyen sistemler.

Bilgisayar destekli denetim teknikleri (BDDT)

Verilerin test edilmesine, geri çağırılmasına, çıkarılmasına veyahut işlemenin doğruluğu hakkında kanıt elde edilmesine imkan veren bilgisayar programları.

Bilişim teknolojisi

Verilerin kullanılmasında ve işlenmesinde yararlanılan ekipman (bilgisayarlar dahil).

Geliştirilen sistem

Herhangi bir hazırlık aşamasında bulunan ve henüz fiilen uygulamaya konmayan (üretim yapmayan) bir uygulama. Hazırlık aşamaları şunları içerebilir: teklif, fizibilite etüdü, kullanıcı özellikleri, tasarım, bir prototip belirlenmesi, programlama, programın ve sistemin testi, kullanıcı testi, dönüştürme ve pilot uygulama.

Kullanıcı

Bilgi sistemlerini kullanan kişi ya da birim. Özellikle, özel sektörde ve kamuda, kuruluş bünyesinde sorumlu olduğu fonksiyonları yerine getirmek için bilgi sistemlerini kullanan departman.

Mantıksal erişim kontrolü

Bilişim Teknolojisi kaynaklarına (dosyalar, veriler ve programlar dahil) yetkisiz erişiminin önlenmesi amacıyla yazılımın kullanılması ve bağlantılı idari prosedürler.

Program

Bilgisayar üzerinde belli bir problemi çözmek ya da belli bir prosedürler setini uygulamak için gerekli yönergeler bütünü.

Sahip

Belli BS ya da BT varlıklarından (bunların güvenlikleri ve iyi şekilde işlemleri dahil) sorumlu kişi ya da birim.

Sistem yazılımı

Bilgisayarın işlemlerini ve bilgisayar kaynaklarının tahsisini ve kullanımını kontrol etmek ve yönetmek amacıyla kullanılan programlar serisi. (Sistem yazılımı, ilgili uygulama içinde kurulmuş normal prosedürleri izlemeksizin verileri ve diğer programları değiştirebilen programları kapsar; bu nedenle sistem yazılımına erişim son derece sınırlı tutulmalı ve bu erişime yetkili olan personel programlama personeli arasında yer almamalı ve tercihan işletim ve erişim yönetimi fonksiyonlarında sorumluluk almamalıdır.)

Uygulama

Spesifik bir idari ya da ticari fonksiyonun (örneğin muhasebe, sübvansiyonları ödemesi, envanter tutulması) yerine getirilmesi için tasarlanmış bir bilgi sistemini birlikte oluşturan programlar, veriler ve idari prosedürler seti.

Üçüncü kişi bildirimleri

Yüksek denetim kurumu dışında başka kuruluştaki çalışan BS alanında uzmanlaşmış denetçiler tarafından verilen bildirimler. Üçüncü kişi bildirimleri, genellikle, bilgisayar merkezlerine ya da uygulamalarına ilişkin genel kontrolleri kapsamaktadır. 3.6 numaralı paragrafa bakınız.

Yazılım

Genel olarak bilgisayar yönergeleri.

Yedek

Hasar ya da kayıp halinde, verilerin ve programların yeniden elde edilmesi ve alternatif işletim imkanlarının sağlanması.

Yedek kopya

Verilerin ve yazılımların güncel ve orijinalinin hasara ya da kayba uğraması halinde kullanım için hazır bulundurulmuş kopyası.

EKİ

**GENEL (ENSTALASYONA İLİŞKİN) KONTROLLAR-
GENEL YÖNETİM SORUNLARI
KONTROL AMAÇLARI VE KONTROL TEKNİKLERİNDEN ÖRNEKLER**

KONTROL AMAÇLARI

Olası prosedürler ya da kontroller

Not: Her durumda, sadece açıklama için verilen olasılıklar serisi söz konusudur; olasılıkların, bütünüyle, kontrol amacının gerçekleştirilmesi için bir araya getirilmesi zorunluluğu yoktur ve amaç diğer araçlarla gerçekleştirilebilir. Denetçi; ilgili sistemin büyüklüğünü, karmaşıklığını ve önemini gözönünde bulundurarak, fiilen işleyen kontroller bileşiminin genel etkinliği üzerinde bir karara varmalıdır.

GA. ORGANİZASYON VE YÖNETİM

GAİ. Planlama, personelin görevlendirilmesi, raporlama ve görevlerin ayrılması

BT departmanının örgüt içine doğru şekilde yerleştirilmesinin, bu departmanda görevlendirilen personelin sayı bakımından yeterli olmasının ve birbiriyle bağdaşmayan görevlerin ayrılmasının sağlanması.

1. BT departmanının yöneticisi, BT'nin kuruluş açısından önemini yansıtan bir makamı işgal etmektedir ve BT departmanına kuruluş genelinde verilen yer kendisine yüklenen sorumluluklarla ve amaçlarla orantılıdır.
2. BT stratejik planları hazırlanmakta ve yıldan yıla gözden geçirilmektedir. Planlar üst düzey sorumlularca (yönetimce ya da kurulca) incelenmekte ve onaylanmaktadır.
3. BT personeli ile kullanıcı personel ayrılmaktadır; BT personeli işlemleri başlatamaz ya da onaylayamaz. Kullanıcı personel ise verileri değiştirecek programlar yazamaz.
4. Bir BT organizasyon şeması yayımlanmakta ve düzenli olarak güncellenmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

5. BT alanında bir personel politikası belirlenmiştir. Bu politika personelin işe alınmasını, eğitimini ve değişik alanlarda gerekli uzmanlıklara sahip personel işbirliğinin sürekliliğini sağlamak ve boşalma hallerinde yerine başkasını koyma planı öngörmektedir.
6. BT departmanı bünyesindeki her fonksiyonel alanda, gözetim ve onay konusunda uygun düzeyler belirlenmiştir.
7. BT departmanında formel iş tanımları kullanılmaktadır ve bunlar düzenli olarak güncelleştirilmektedir.
8. İşletimle görevli personel ile programlamayla görevli olanlar iki ayrı grup halindedir: operatörler program yazamazlar, programcılar ise bilgisayarı çalıştırmazlar.
9. BT departmanı yeterince büyükse, yazılım sistemine erişim yetkisi olanlar ise ne programcı ne de operatör olmaktadır.
10. Mantıksal güvenlik (erişim hakları ve şifreler) programlamadan sorumlu olmayan personel tarafından yönetilmektedir.
11. Kullanıcı departmanlarıyla düzenli ilişkiler sürdürülmektedir.
12. Uygulamaların geliştirilmesini ve güçlendirilmesini yöneten ve yeni programların tam anlamıyla test edilmesini ve kullanıcı tarafından kabul edilmesini güvence altına alan bir değişim yönetimi politikası bulunmaktadır.

GB. GÜVENLİK POLİTİKASI

GB1. Güvenlik konusunda duyarlılık ve güvenlik politikası

Yönetimin, kullanıcıların ve BS personelinin güvenlik konularında bilinçlendirilmelerini ve güvenlik prosedürlerine tutarlı bir şekilde uymalarını sağlamak amacıyla bilgi güvenliğine ilişkin politikaların ve prosedürlerin belirlenmesi ve iletilmesi.

1. Bilgisayar kaynaklarına hem mantıksal hem de fiziksel erişimi kapsayan bir erişim politikası mevcuttur. Erişim politikası yönetime ve çalışanlara iletilmekte ve bunlar tarafından bu politikaya uyulmaktadır.
2. - binalara, bilgisayar odalarına ve BT depolama alanlarına erişim kısıtlamalarını,

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- yangın ve diğer afetleri,
 - acil durum planlamasını kapsayan bir fiziksel erişim politikası mevcuttur. Fiziksel erişim politikası yönetime ve çalışanlara iletilmekte ve bunlar tarafından bu politikaya uyulmaktadır.
3. Bütün PC kullanıcılarından güvenlik önlemlerini ve uymaları gereken diğer hususları (fiziksel erişim kuralları dahil) içeren bir dokümanı imzalamaları ve sadece izni alınmış (ve lisanslı) yazılımları ve antivirüs önlemlerini (ithali tehlikeli verilere ve programlara ilişkin kısıtlamalar) uygulamaları istenmektedir.
 4. BT kaynaklarına erişim kullanıcı kimliğini saptama sistemi ve gizli şifreler tarafından kontrol edilmektedir.
 5. Kullanıcı kimliğini saptama usulü belirli görevlilerce yazılı onayla belirlenmektedir.
 6. İnternet dahil, personelin dış kaynaklara erişimine ilişkin bir politika saptanmakta ve bu politika duyurulmaktadır.
 7. Gerekli teknik uzmanlığa sahip birisi güvenlik sorumlusu olarak görevlendirilmiştir ve bu kişi uygulamaya konulan erişim kontrol sistemlerinin onayına katılmıştır.
 8. Güvenlik prosedürleri periyodik olarak test edilmektedir.
 9. Güvenlik sorumlusu güvenlik prosedürlerinin durumu hakkında periyodik olarak formel raporlar hazırlamakta ve raporlar yönetim tarafından izlenmektedir.
 10. Yönetim, BS güvenliğinin uzmanlarca (ya dış danışmanlarca ya da iç denetimce) zaman zaman formel biçimde gözden geçirilmesi imkanına sahiptir.
 11. Ağ sistemi dışarıdan (örneğin İnternet) erişime açıksa, bir güvenlik duvarı uygulamaya kurulmuştur.
 12. Bu güvenlik duvarının etkinliği bir uzman danışman tarafından gözden geçirilmiştir.

GC. DEVAMLILIK VE AFETİN TELAFİSİ

GC1. Yedekleme, site dışında depolama, telafi ve afet planı

Verilerin kaybına/zararına karşı güvenliğin sağlanması ve faaliyetlerin devamlılığının güvence altına alınması.

1. Verilerin ve programların yedek kopyalarını kapsayan ayrıntılı bir politika ve prosedür hazırlanmıştır.
2. Dosya yedek kopyalarının çıkarılması işleri güvenlik normal faaliyetlerin bir parçası olarak programlanmaktadır. (Bu, özellikle, uzaktan girdili desantralize sistemler ve benzerleri için önemlidir.)
3. Kilit nitelikteki temel dosyaların yedek kopyaları uygun bir takvime göre hazırlanmakta ve site dışında muhafaza edilmektedir.
4. Kilit nitelikteki programların ve dokümantasyonun yedek kopyaları hazırlanmakta ve site dışında muhafaza edilmektedir.
5. İşletim sistem programlarının yedek kopyaları hazırlanmakta ve site dışında muhafaza edilmektedir.
6. Site dışındaki uygulama işletim sistem programları güncelleştirilmekte ya da önemli değişikliklere uğradıklarında değiştirilmektedir. Site dışındaki ana dosyalara, uygulama programlarına ve işletim sistem programlarına sadece yetkili personel erişmektedir.
7. Bozulan ya da kaybolan dosyaların hızlı biçimde onarımı dahil olmak üzere, telafi ve yeniden çalıştırma prosedürleri mevcuttur ve bunlar periyodik olarak test edilmektedir.
8. BT departmanı normal hizmetini sürdüremediği takdirde; günlük işlerin kullanıcılarca talep edilen seviyede devamına imkan veren bir afet (faaliyet devamlılık) planı mevcuttur.
9. Afet planı düzenli olarak (örneğin yıllık olarak) test edilmektedir. Testlere ilişkin formel raporlar mevcuttur ve gerekli düzeltici önlemler yönetim tarafından alınmaktadır.
10. Afet planının kopyaları site dışında muhafaza edilmektedir.

GD. BİLİŞİM TEKNOLOJİSİ VARLIKLARININ YÖNETİMİ VE DIŞ HİZMET TEDARİKÇİLERİNDEN YARARLANMA

GDI. Kuruluşun BT varlıklarıyla ilgili sorumluluklar

BT varlıklarının yönetiminden sorumlu olanların belirlenmesinin sağlanması.

1. Kuruluş bünyesinde, her BT varlığının (donanım, yazılım, uygulamalar ve veriler) sahibi belirlenmektedir.
2. Personelin faaliyetlerinin ve makinaların işleyişinin hesabı verilmektedir.
3. Kullanıcılar, verilerinin ve uygulamalarının sahipleridir.
4. Donanım envanterleri mevcuttur ve düzenli olarak kontrol edilmektedir.
5. Yazılımların (PC'ler üzerindeki yazılımlar dahil) güvenilir bir envanteri mevcuttur ve düzenli olarak kontrol edilmektedir.
6. Yazılımların lisanslardaki koşullara uygunluğunu sağlamak üzere bir sorumlu görevlendirilmekte ve bu anlamda önlemler alınmaktadır.
7. Uç kullanıcı bilgisayar iletişiminin yönetimi ve sorumluluğu konusunda net bir politika bulunmaktadır. Bu politika özellikle şunları kapsamaktadır:
 - güvenlik (Bkz. GB 1.3);
 - yedek kopya ihtiyaçları;
 - programların son kullanıcılara ne ölçüde geliştirilebileceği;
 - kuruluş içinde bazı fonksiyonları yerine getiren yerel programların ve tablolar programlarının dokümantasyonu ve diğer yönetim prosedürleri.
8. Elektronik posta mesajlarının statüsü belirlenmiş ve personele bildirilmiştir.

GDI2. Dış hizmet tedarikçilerinden yararlanma (örneğin, spesifik hizmetlerin ihale edilmesi, dış bilgisayar bürolarından yararlanılması)

Dış hizmet tedarikçilerinden yararlanmanın etkin bir şekilde yönetildiğinin güvence altına alınması.

1. Denetçiler için bir erişim öngörülmüştür.

INTOSAI Denetim Standartlarına ilişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2. Sözleşme ya da sağlanan hizmetlerin kalite düzeyi hakkındaki anlaşma, duruma göre, ihtiyaçları belirtir.
 - performans;
 - güvenlik;
 - veri sahipliği ve verilere erişim;
 - hizmetlerin yararlanılabilirliği;
 - acil durumlara ilişkin düzenlemeler (örneğin, tedarikçi faaliyetlerini durdurursa).
3. Yönetim belirlenmiş gerekliliklere kıyasen performans etkin bir şekilde izlenmektedir.

EK 2

**BİLGİŞLEM UYGULAMALARININ DENETİMİ-
KONTROL AMAÇLARI VE KONTROL TEKNİKLERİ İLE İLGİLİ ÖRNEKLER**

KONTROL AMAÇLARI

Olası prosedürler ya da kontroller

Not: Her durumda, sadece açıklama için verilen olasılıklar serisi söz konusudur; olasılıkların, bütünüyle, kontrol amacının gerçekleştirilmesi için biraraya getirilmesi zorunluluğu yoktur ve amaç diğer araçlarla gerçekleştirilebilir. Denetçi; ilgili sistemin büyüklüğünü, karmaşıklığını ve önemini gözönünde bulundurarak, fiilen işleyen kontroller bileşiminin genel etkinliği üzerinde bir karara varmalıdır.

UA. ORGANİZASYON VE DOKÜMANTASYON

UA1. Uygulamalar alanında sorumluluk

Uygulamaların bakımının ve işleyişinin her bir yönünün yönetimiyle ilgili sorumlulukların gerektiği şekilde tahsisinin sağlanması.

1. Kullanıcı (ya da bir ana kullanıcı) uygulamanın sahibi sayılmaktadır.
2. Uygulamanın bakımı ve onun gelecekteki gelişimiyle ilgili kararlar resmi olarak, tercihan, uygulamanın sahibi tarafından yönetilmektedir.
3. Uygulamanın performansı ve onun parçası olduğu işletim fonksiyonuna katkısı, tercihan, uygulamanın sahibi tarafından yönetilmektedir.
4. İlgili uygulama çerçevesinde kullanılan verilerin sahipliği açıkça belirtilmektedir.
5. Uygulamanın işletimi ve desteklenmesi için bilgisayar merkezine ve üçüncü kişilere (örneğin, yazılım firmalarına) düşen görevler hizmet kalite düzeyi anlaşmalarıyla (üçüncü kişiler söz konusu olduğunda sözleşmeyle belirlenmektedir).

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

6. Girdilerden ve çıktılardan kullanımdan sorumlu bütün birimler belirlenmektedir ve bunların sorumlulukları (takvim, kalite, güvenlik vb.) formel bir anlaşmaya konu olmaktadır.
7. Kaydedilmiş verilen yanlışlıklardan anımsılığına ve süreklilik temelinde doğruluğuna ilişkin sorumluluk dağılımı nettir. (Normal olarak nihai sorumluluk kullanıcıya ait olmalıdır.)
8. Uygulamanın güvenlik ve kontrol gerekliliklerinin kararlaştırılması ve uygulanması sorumluluğu, kuruluşun genel güvenlik politikaları ve BT departmanının standart güvenlik önlemleri dikkate alınarak tahsis edilmektedir.
9. Kullanıcı elkitapları dahil olmak üzere, dokümanların sağlanması ve güncelleştirilmesi sorumluluğu belirlenmektedir.

UA2. Giderlerin dağıtımı

Uygulamaların işletimine ilişkin giderlerin belirlenmesinin ve bunların sürekli olarak kontrol altında tutulmasının sağlanması.

1. Bilgisayar işletim giderleri kaydedilmekte ve uygulamaya düşen pay belirlenmektedir.
2. BT departmanının genel yönetim giderleri ile personel giderleri belirlenmekte ve uygulamalara dağıtılmaktadır.
3. İşletim giderleri uygulamanın sahibine ve kaynak yönetiminden sorumlu olanlara raporlanmakta ve bu giderler kuruluşun konuya ilişkin politikasına göre kontrole konu olmaktadır.
4. Uygulamanın bakım ve iyileştirme giderleri belirlenmekte ve raporlanmaktadır.
5. Bakım ve geliştirme giderleriyle ilgili olarak tahminler yapılmakta, bu tahminler uygulamanın sahibi ya da kaynak yöneticisi tarafından onaylanmakta ve işlerin izlenmesinde yararlanılmaktadır.

UA3. Dokümantasyon

İlgili uygulama türleri ve kuruluş ihtiyaçları çerçevesinde gerekli bütün dokümantasyonun bulunmasının sağlanması (imkanlar ve güvenilir saklama araçları sağlandığı ölçüde, dokümantasyon kağıt dışındaki iletişim araçları üzerinde gerçekleştirilebilir).

1. BİR SİSTEMLER ŞARTNAMESİ verileri uygulamaların işletimini kullanıcılar ile BT tedarikçileri arasındaki iletişimin etkin bir aracı olacak şekilde belirlenmektedir.
2. Sistemler şartnamesi düzenli olarak güncelleştirilmektedir.
3. Sistemler şartnamesi kuruluşun dokümantasyon standartlarına ve sistemlerin geliştirilmesinde kullanılan metodolojiye uygundur.
4. Sistemler şartnamesi (ya da ayrı bir doküman) kullanıcının kontrol ihtiyaçlarını ve uygulamaya ilişkin diğer özel gereklilikleri belirlemektedir.
5. Kavranabilir kaynak listelerini içeren bir yapılandırılmış PROGRAM DOKÜMANTASYONU kullanıma hazırdır ve güncelleştirilmektedir.
6. Kuruluşun dış tedarikçilerce hazırlanan dokümanları ve kaynak listelerini elde etme hakkı, tedarikçi iflas etse bile, güvence altındadır (örneğin, dokümanlar üçüncü bir kişiye bırakılarak)
7. OPERATÖRLERLE İLGİLİ TALİMATLAR güncelleştirilmekte ve özel durumlarda atılacak adımları (örneğin, hatalı mesajlar, anormal sona erme vb. durumlarda) kapsamaktadır.
8. KULLANICI EL KİTAPLARI sorumlulukları ve prosedürleri eksiksiz biçimde belirlemekte ve sistemli olarak güncelleştirilmektedir.

UB. GİRDİLER

UB1. İzin

Sadece izne bağlanan kalemlerin ve izne bağlanan bütün kalemlerin girişlerinin yapılmasının sağlanması.

1. Erişim kontrolleri giriş işlemlerine sadece kendilerine izin verilen kişiler erişimlerini güvence altına almaktadır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2. Girişler izne bağlanmış dokümanlardan (bu dokümanlar girişi yapılmakla görevli kişi tarafından ya da ön idari kontrol aşamasında izin (genellikle bir imza) yönünden kontrol edilir.) hareketle gerçekleştirilmektedir.
3. Girişlerde kullanılan dokümanlar seri halinde numaralandırılmakta ve numaralandırmadaki ardışıklığın geçerliği ve eksiksizliği bilgisayarla ya da elle kontrol edilmektedir.
4. İzne bağlanmış dokümanların suretlerine dayanmayan girişler için işlenmeden önce önemliliklerine bağlı olarak izin alınmaktadır. (Duruma göre izin bir istatistiksel temelde uygulanabilir.) Metotlar arasında:
 - bir gözetmen tarafından doğrudan iletişimli şekilde serbest bırakılmaları söz konusu oluncaya kadar, girişlerin özel bir bilgisayar dosyasında saklanması,
 - son zamanlardaki girişlere gözetmen kontrolü için işaretler konulması,
 - işlemeye devam etmeden önce baskısı alınan çıkışlar için "giriş sonrası" izin alınması,yer almaktadır.
5. İzne bağlanmış ve kontrol edilmiş dokümanların iletimi grup halinde kontrol edilmektedir.
6. Girişlerin doğrulama için basımları alınmakta ve onay için yetkili amirin imzasına sunulmaktadır.
7. Sürekli verilerdeki değişiklik gerektiği şekilde izne bağlanmaktadır.
8. Programlanmış kontroller, normal olarak izne bağlanamamış girişlerin (örneğin bütçe ödeneklerini aşan ödemelerin) doğrulanmasını ve işlenmesini önlemektedir.

UB2. Verilerin eksiksizliği ve doğruluğu

Uygulamalardaki verilerin doğruluğunun ve eksiksiz olmasının sağlanması (Girişler hem işlemlere ilişkin verileri hem sürekli verileri/referans verilerini içerir).

1. Bütün hassas olanların toplanmasını (önemsiz olsa bile) içeren grup kontrolleri uygulanmakta ve toplamlarda gereken uyum teyid edilmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2. Giriş yapılan verilerin:
 - her alan için öngörülen formatta olmasını,
 - uygun sınırlar içinde bulunmasını [mantıksal olarak imkansız olduğunda negatif olmaması; önceden belirlenmiş rasyonel miktarları aşmaması; kendi türlerine göre işlem ardışıklığı içinde bulunması (çek numaraları, vb.)]

güvence altına almak üzere program tarafından doğrulama kontrolleri yapılmaktadır.
3. Hassas veriler için çift giriş uygulanmaktadır.
4. Direkt bağlantılı giriş sırasında, giriş raporları ayrıntılı toplamları üretecek şekilde gösterilmekte, daha sonra bu ayrıntılı toplamlar kontrol edilmekte ya da kayıt dönemi için ayrı ayrı alınmış toplamlar karşılaştırılmaktadır.
5. Kontrol dijitaleri referans rakamlarıyla kullanılmaktadır ve bu dijitaler doğrulama prosedürüne tabi tutulmaktadır.
6. Doğrulama veri girişlerinin tutarlılık testlerini içermektedir. (Örneğin, borçlar= alacaklar, referans rakamları bağlantı kuran betimlemeye uygun düşmektedir.)
7. Mantıksal kontroller mevcut ve erişilebilir kayıtlar, örneğin hesap bakiyeleri, aracılığıyla yapılmaktadır.
8. Sürekli verilerin (ve kilit nitelikteki diğer verilerin) basımları alınmakta ve işleme çerçevesinde kullanılmadan önce sorumlu kullanıcı tarafından onaylanmaktadır.
9. Doğrulama ya da işleme sırasında verilerin sistem tarafından reddedilmesi durumunda, elle ya da bilgisayarla bekleme dosyaları oluşturulmakta ve prosedürler bekletilen verilerin gecikmeksizin düzeltilmesini ve yeniden girişlerinin yapılmasını (normal izinlerin ve giriş kontrollerinin dışına çıkılmaksızın) ya da iptal edilmelerini sağlamaktadır.

UC. İŞLEME

UC1. İşlemlerin işlenmesi

İşlemlerin işlenmesinin eksiksiz ve aritmetik olarak doğru olmasının ve sonuçların (üretilen veriler dahil) doğru biçimde tasnif edilip bilgisayar dosyalarına gerektiği şekilde kaydedilmesinin sağlanması.

1. Grup ya da dönem kontrol toplamları bilgisayar dosyalarında yer alan ilgili kontrol kayıtlarındaki global değişikliklerle karşılaştırılmaktadır. (Grup türlerinin ve kontrol kayıtlarının, önemli bir tasnif hatasının bu kontrol aracılığıyla ortaya çıkarılmasını sağlanacak şekilde biçimlendirilmesi önemlidir.
2. Programın veriler üretmesi söz konusu olduğunda, (dövizin çevrilmesi örneğinde olduğu gibi aritmetik işlemler yapar veyahut ödeme örneğinde olduğu gibi girişlerle aritmetik yönden değil, mantıksal yönden ilişkisi olan verileri araştırır ve kaydeder) kullanıcı ya ayrı olarak gerçekleştirilen global miktarın bir tahminine göre ya da işlemlerden seçilen bir örneğe göre kontroller yapılmaktadır.
3. Çıktı baskı ya da ekran kontrollerini içermektedir. Sorumlu kullanıcılar, bunlar üzerinde, kilit nitelikteki kontrol toplamlarını doğrulamalı ve kabul etmelidirler.
4. Programlar içerisindeki doğrulama kontrolleri şunları içermektedir;
 - 1) İşleme bütünüyle her aşamada dikkate alınmadan önce (kontrol) toplamlarının belirlenmiş olmasının sağlanması,
 - 2) İşlenmiş girdiler daha önce mevcut bilgileri özetlediğinde, tutarlılık kontrolleri uygulanması,
 - 3) Program aracılığıyla üretilen (hesaplanan, araştırılan) miktarlar üzerinde limit kontrolleri yapılması,
5. Kontrol sayımları ve toplamları uygulama tarafından erişilen veri dosyalarının her birinde gerçekleştirilmektedir.
6. Kontrol sayımları ve toplamları her bir işlem türü için uygulanmaktadır.
7. "İşlenmekte olan işlemlerin geçici kayıtları" ndan karmaşık işlemlerin ilgili bütün dosyalara bütünüyle yerleştirilmesinin veyahut tamamıyla iptal edilmesinin sağlanmasında yararlanılmaktadır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

8. Farklı bir aygıtta tutulan ayrılmış kontrol dosyalarından, uygun dosya versiyonlarının yüklenmiş olduğunu kontrol etmede yararlanılmaktadır.
9. Elle yapılan kontrol toplamları sürdürülmekte ve istenilen zamanda sistem tarafından üretilen toplamlarla karşılaştırılmaktadır.
10. Doğrulama ya da işleme sırasında verilerin sistem tarafından reddedilmesi durumunda, elle ya da bilgisayarla bekleme dosyaları oluşturulmakta ve prosedürler bekletilen verilerin gecikmeksizin düzeltilmesini ve yeniden girişlerinin yapılmasını (normal izinlerin ve giriş kontrollarının dışına çıkılmaksızın) ya da iptal edilmelerini sağlamaktadır.

UC2. Diğer işleme faaliyetleri

Diğer işleme faaliyetlerinin (özellikle, verilerin yeniden organizasyonu, örneğin ay sonu/yıl sonu prosedürleri, rutin veri doğruluk kontrolleri, raporların üretimi ve girişlerle doğrudan ilişkili olmayan analizler, diğer uygulamalara veri sağlanması ve sorgulama hizmetleri) zamanında yürütülmesinin ve doğru sonuçlar vermesinin sağlanması.

1. Kullanıcı bu tür periyodik işleme faaliyetlerinin takvimini kontrolü altında tutar ve uygulama onun talimatlarına uygun olarak gerçekleştirilir.
2. Kullanıcıların prosedürleri, bu gibi işlemlerin sonuçları üzerinde yapılacak kontrollerle ilgili sorumlulukları belirlemektedir. (Örneğin, işlendiği bildirilen miktarların tahmin edilenlere uygun düştüğünün kontrol edilmesi ya da kontrol kayıtlarındaki yeni toplam rakamlarının öngörülen düzeltmeleri yansıttığının denetlenmesi veyahut yönetim bilgi raporlarının kontrol toplamları aracılığıyla bunların öngörülen veriler bütününe içerdiğini gösterdiğinin kontrolden geçirilmesi.)
3. Uygulamaya ait veriler sorgulama hizmetlerine açık olduğunda, uygun düzeyde kontrol cevaplar üreten işlemeyle bütünleştirilmektedir. (Örneğin, önemli olduğunda, ilgili bütün kayıtların hesaplama yapılmak ve seçilmemiş aynı kontrol hesabındaki kayıtların toplamı gösterilmek suretiyle okunmuş olduğunun kanıtlanması için.)
4. Sorgulama hizmetlerinin kullanıcıları ve verileri kullanan diğer uygulamaların sahipleri verilerin güvenilirlik derecesinin ve verilerin elde edilmesine imkan veren programlanmış prosedürün farkındadırlar.

UD. VERİ İLETİMİ

UD1. Veriler hatasız ve eksiksiz olarak iletilmelidir.

İster ağ, ister diskler, isterse manyetik bantlar, aracılığıyla olsun, iletilen bütün verilerin, iletim sırasında bir kayba uğramaksızın ve gizlilikleri bozulmaksızın, hatasız ve eksiksiz bir şekilde ulaşımlarının sağlanması (ayrıca UF1 kodlu bölüme bkz).

1. Dijit kontrollerinden, grup ve diğer kontrol toplamlarından yararlanılması
2. Dijital imzalardan yararlanılması.
3. Şifreli verilerin kullanılması
4. Parolaların kullanılması.
5. Mesajların ardışık şekilde numaralandırılması, işlemlerin ard arda sıralanması.
6. Gönderilen verilerin alındığının bildirilmesi ve daha sonra hemen iletilen verilerin kayıtlarıyla karşılaştırılması.

UE. DAİMİ VERİLER

UE1. Daimi verilerin süreklilik temelinde doğruluğu

Sistem içinde daimi kayıt olarak veya referans amacıyla muhafaza edilen bütün verilerin doğruluğunun ve eksiksizliğinin sağlanması.

1. Verilerin süreklilik temelinde doğruluğuna ilişkin kontrol sorumluluğu ya veri tabanı yöneticisine ya da uzman kullanıcılara verilmektedir.
2. Kontrol toplamlarından ya da grup toplamlarından daimi verileri içeren dosyaların durumunu izlemek için yararlanılmaktadır.
3. Daimi verilerin ya da referans verilerinin kağıt üzerindeki çıktıları kaynak dokümanlar temelinde sorumlu kullanıcı tarafından periyodik olarak kontrol edilmektedir. Bu, doğru olmayan verilerin temsil ettiği riskin büyüklüğüne bağlı olarak çevrimsel ya da istatistiksel temelde yapılabilir.

UF: ÇIKTILAR

UF1. Çıktıların doğruluğu

İster kağıt üzerinde, ister ekranlar aracılığıyla isterse manyetik ya da elektronik hatlarla iletilmiş olsun, üretilen bilgilerin doğruluğunun ve eksiksizliğinin sağlanması.

1. Doğrulama, limit vb. kontrolleri çıktı kayıtları üzerinde program tarafından yürütülmektedir. Çıktılar uygun değilse, uyarı mesajları verilmektedir. Bu tür uyarı mesajlarının nasıl işleme tabi tutulacağı konusunda kullanıcı prosedürü bulunmaktadır.
2. Basılı sonuçlara ilişkin olarak uygun düzeyde makul kontrol sağlayacak prosedürler bulunmaktadır, [bu, karar için bir temel oluşturmayan iç dokümanın bulunmasından kanıtlayıcı belgelere dayalı yüzde yüz okumaya kadar uzanabilir (örneğin, önemli miktardaki çekler için)]
3. Ödeme talimatlarının bankalara iletimi için:
 - fiilen gönderilen bilgilerin izne bağlanma uygun olması konusunda makul güvence elde etmek üzere sorumlu kullanıcı hem kontrol toplamlarına hem de nokta kontrollerine (örneğin, gönderilecek diskler üzerinde zaman zaman örnekleme testleri veya iletilen mesajların araştırılması ve örneklenmesi) başvurmaktadır.
 - diskler ve manyetik bantlar güvenilir taşıyıcı firmalar aracılığıyla gönderilmektedir.
 - hazırlanan diskler veya manyetik bantlar emniyetli bir biçimde muhafaza edilmektedir.
 - toplam miktar ve tekil işlemler bazında bankayla üzerinde anlaşılmış limitler bulunmaktadır.
 - kabul raporları en kısa zamanda karşılaştırılmaktadır (geri alınan ödemeler için hemen).
 - ödeme sonrası mutabakat hemen yapılmaktadır.
4. Çıktı raporları, kullanıcı tarafından giriş öncesi belirlenen toplamlarla mutabakatı sağlanan toplamları içermektedir. Girdilere ilişkin detaylı baskılar gerektiğinde farklılıkların incelenebilmesi için hazır bulundurulmaktadır.

UF2. Çıktıların doğru biçimde dağıtımı

Çıktıların hedeflenen kişilere ve bu kişilerin hepsine ulaştırılmasının sağlanması.

1. Bilgisayar merkezince üretilen bilgiler gözetim altında tutulmakta ve güvenlik ve gizlilik önlemlerine uygun olarak dağıtılmaktadır.
2. Çıktı alıcılarının listesi düzenli olarak gözden geçirilmekte ve gereksiz ya da yanlış adresler çıkarılmaktadır.
3. Alıcısı belli olmayan fazla çıktı kopyalan basılmamaktadır.
4. Kişisel bilgisayarlara, terminallere ve son kullanıcı baskı makinalarına yönelik genel güvenlik kuralları, bina güvenliği şifrelerin kalitesi gibi kontrollerin düzeyini dikkate alarak çıktıların gizliliğini yeterli şekilde sağlamaktadır.
5. Uygulamanın güvenliğinden sorumlu kişi, çıktıları herhangi bir biçimde erişen farklı kullanıcı gruplarını tam olarak tanımakta ve kontrollerle ilgili kararlarını buna göre vermektedir. (Yukarıdaki UA1.8 numaralı bölüme bkz.) Özellikle, uygulamaya ilişkin mantıksal erişim kontrolleri, içinde enstalasyonun söz konusu olduğu ağlar aracılığıyla olası yaklaşımları dikkate alınmaktadır.
6. Öngörülen bütün çıktılar dikkate alınmaktadır (Örneğin, aykırılıkları bildiren raporların izinsiz olarak ortadan kaldırılmasını saptamak amacıyla seri numaralarının kullanılması).
7. Bildirilmesi gereken bir sorun bulunmasa da raporlar düzenli olarak üretilmektedir (Bu şekilde, alıcılar bir rapor almaya ve dolayısıyla raporun içeriğinin bilinmemesini isteyen birisi tarafından ortadan kaldırılan bir rapora göz yumulmasının çok düşük bir ihtimalde olmasına alışmalıdırlar).
8. Ciro edilebilir, gizli ve hassas formlar (Örneğin çekler) doğru şekilde kaydedilmeli ve çalınmaya ve hasarlara karşı gerekli engeller oluşturmak amacıyla korunmalıdır. Formları kayıtları düzenli olarak elde bulunan envanterle karşılaştırılmalı ve farklılıklar gerektiği şekilde araştırılmalıdır.

EK 3

UYGULAMA KONTROL GEREKLİLİKLERİ

Aşağıdaki gereklilikler genel terimlerle ifade edilmektedir. Genel olarak, gereklilik, uygulamadaki verilerin ve işlemin doğruluğu konusunda güven içinde olabilmeleri için kullanıcıların yöneticilerine uygun aralıklarla (örneğin günlük) kanıtlar sağlanmasıdır. Spesifik çözümlerin, (örneğin, kontrol kayıtları temelinde toplama sürecinin uygulamaya konması, seri numaralandırılmaya başvurulması, karşılaştırma ya da mantıksallığın kontrolü amacıyla raporlar oluşturulması, gözetmene/yöneticiye danışılması ve ekrandaki kontrol verilerinin kayda geçirilmiş şekilde onanması) projenin erken aşamalarında belirlenmesi gerekir.

Aşağıda kullanıcıları tatmin eden genel enstalasyon kontrollerinin bu uygulamayı işletecek sistemler/ağlar içinde yürürlüğe koşulmuş olduğu varsayılmaktadır. Bu tür kontroller, örneğin, fiziki erişimi genel olarak mantıksal erişimi, BT servisi bünyesindeki görevlerin ayrılmasını, yedeklemeyi, afet sonrasında yeniden işlemeyi, (yazılım düzeyinde) değişiklikleri kapsamlı ve sistemin verimliliğini ölçecek performans göstergelerini içermelidir.

1. Erişim

Uygulama, programlara yetkili personel dışındakilerin erişimini önlemeli, ana kullanıcılar tarafından yönetilecek ve değişik biçimlerdeki çalışmaları ve kullanıcı servislerindeki görevlerin ayrılmasını (örneğin, hesap kodları, değerler, fonksiyonlar vb. itibarıyla) yansıtmak üzere sınırlandırabilecek kullanıcı kaynaklarına erişime imkan sağlamalıdır. Bütün erişimler kişisel kimlik kodları temelinde kontrol edilmeli ve sistem bütün izinsiz erişim girişimlerini önlemeli ve bildirmelidir.

2. Veri girişi

Sistem, kullanıcıların yöneticilerine, daimi veriler dahil veri girişinin eksiksiz olduğu, kullanıcı gerekliliklerine uygun olarak doğrulandığı ve doğru şekilde doğru dosyalara kaydedildiği konularında güven duymalarına yarayan kanıtlar sağlamalıdır.

3. Verilerin doğruluğu

Sistem, daimi ve saklanan verilerin eksiksizliği ve doğruluğu konusunda kullanıcıların yöneticilerine süreklilik temelinde kanıtlar sağlayacak şekilde organize edilmelidir.

4. İşlemlerin işlenmesi

Sistem, kendi bütünsellikleri içinde işlemlerin doğru şekilde işlendiği ve doğru dosyalara kaydedildiği konusunda süreklilik temelinde kanıtlar sağlamalıdır.

5. Normal prosedürler dışında verilerde ve programlarda değişiklik

Uygulama içinde olduğu ölçüde, normal doğrulama prosedürleri izlenmeksizin veri değişikliğine olanak sağlayan acil veri değişikliği imkanlarının ve süreçlerinin kullanımı son derece sınırlı ve kayda bağlı olmalıdır.

6. Denetim izi

Bütün işlemler sistem içinde ileriye ve geriye doğru izlenebilir olmalıdır. Birbirine uyan işlemlerin belirlenebilmesi için, değişik raporlama seviyelerindeki toplamları oluşturan verilerin izi muhafaza edilmelidir.

7. Kayıtlar

Her bir işlem kaydı üzerinde yapılan işler, kullanıcı kimlik kodu, makine tarihi ve saati (ve iş kodu) işaretlenmelidir. Her değişikliğin kayıtları kendi bütünsellikleri içinde (aşırı derecede yazılmadan) muhafaza edilmelidir.

8. Çıktılar

Çıktılarda makine tarihleri, saatleri ve (kontrol için gerektiğinde) seri numaraları belirtilmelidir. İzne bağlanan işlemlerin ve yalnızca bu işlemlerin öngörülen zamanda uygulandığını sağlamak amacıyla ödeme verilerinin elektronik transferine ilişkin uygun kontroller (ve saymana bunları işlemiş olduğunu gösteren kanıtlar) öngörülmüş olmalıdır.

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 23

DENETİMDE ÖRNEKLEME

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Örneklemeyle ilişkin kararı etkileyen faktörler	2
Temel kavramlar ve tanımlar	3
Denetimde örnekleme aşamaları	4
Belgelendirme	5
Performans denetimi	6
<hr/>	
Maddi doğruluk test genel sonuçlarının değerlendirilmesi	Ek 1

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 153 numaralı paragrafı şunu öngörmektedir.

"Denetim bulguları, sonuçları ve tavsiyeleri kanıtlara dayanmalıdır. Denetçiler, denetlenen kurumla ilgili tüm bilgileri değerlendirme fırsatını pek seyrek olarak bulduklarından, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin dikkatlice seçilmesi son derece önemlidir".

2. Örnelemeye ilişkin kararı etkileyen faktörler

- 2.1. Denetim kanıtları, inceleme, gözleme, soruşturma, doğrulama, hesaplama ve analiz gibi değişik tekniklerden yararlanılarak elde edilebilir. ("Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'deki EKI'e bkz). Denetçi bu teknikleri veri setinin bütününe uygulayabilir (% 100 test) veyahut ana kütlede seçilen temsili işlemler örneklemini test ederek veri setinin bütünü (ana kütle) hakkında sonuçlar çıkarılmasını tercih edebilir: bu sonuncu prosedür denetimde örneklemedir.
- 2.2. Denetçi, örnekleminin gerekli denetim kanıtının elde edilmesi için uygun bir yol olup olmadığı konusunda bir karara varmalıdır. Dikkate alınması gereken faktörler arasında şunlar bulunmaktadır:
- ana kütleli oluşturan işlemlerin sayısı ve göreceli büyüklüğü,
 - ilgili işlemlerin önemliliği ve bu işlemlerdeki bünyesel hata riski,
 - alternatif testler ve prosedürler yoluyla üretilen kanıtların uygunluğu ve güvenilirliği ve bu test ve prosedürlerin her birinin gerektirdiği masraf ve zaman.
- 2.3. Örnekleme, çoğu kez, hem kontrol testleri hem de maddi doğruluk testleri söz konusu olduğunda uygun olacaktır. Ancak, bu tür testlerin amaçları farklı olduğundan, farklı örnekleme yaklaşımlarında yararlanılması gerekebilmektedir.

3. Temel kavramlar ve tanımlar

- 3.1. Denetçi, ana kütlede seçilen işlemler örneklemini test ederek, bir ana kütlede bütünü hakkında sonuçlara varmayı araştırdığından, örneklemin içinden seçildiği ana kütleli temsili etmesi gerekir.
- 3.2. Denetçinin bir örnekleme test ederek ulaşacağı sonuçların bütünü ana kütlede test edilmiş olsaydı ulaşılacak sonuçlardan farklı olma riski bulunmaktadır. Bu örnekleme riski olarak adlandırılmaktadır. Denetçi, örnekleme riskini kabul edilebilir bir düzeye indirmek için, örnekleme çalışmasının programlanmasında, yürütülmesinde ve sonuçlarının değerlendirilmesinde ihtiyatlı davranmalıdır.
- 3.3. Bir örnekleme, istatistiksel ya da istatistiksel olmayan yöntemlerle yürütülebilir. Her iki yöntem programlama, test ve değerlendirme aşamalarında mesleki yargıyı gerektirmektedir. Ayrıca, istatistiksel örnekleme tesadüfi seçim metodlarının kullanılmasını ve olasılıklar teorisine başvurulması gerekli kılmaktadır.

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Bu, denetçiye:

- Örneklem büyüklüğünü belirleme,
- sonuçları sayısal planda değerlendirme, ve
- örnekleme riskini tahmin etme ve dolayısıyla ana kütle bütünü hakkında sonuçlar çıkarma imkanını verir.

Bu rehber, olasılıklar teorisi alanında detaylı direktifler verme amacıyla değildir. Gerekli olursa, bu alanda sağlıklı yargılara ulaşılacak için denetçi bir uzmandan görüş talep etmelidir.

- 3.4. Denetçinin istatistiksel olmayan örnekleme yöntemini seçmesi halinde bile, dikkat tesadüfi seçim metodlarının uygulanmasına yöneltilmelidir. Bu, normal olarak, ana kütle temsil eden örneklem elde edilmesi olasılığını artıracaktır. Denetçi, her zaman için, istatistiksel olmayan örneklemenin, içinden alındığı ana kütle hakkında sonuçlar çıkarılmasına yarayan makul temel sağlayıp sağlamadığını özenli bir şekilde göz önünde bulundurmalıdır.

4. Denetimde örneklemenin aşamaları

- 4.1. Hem istatistiksel hem de istatistiksel olmayan örneklemede, örnekleme sürecinin belirgin dört aşamaya ayrılması yararlı olabilir. Örneklemenin planlanması, test edilecek işlemlerin seçilmesi, test etme ve sonuçların değerlendirilmesi. Aşağıdaki paragraflarda bu aşamaların her biri kısaca ele alınmaktadır.

Örneklemenin planlanması

- 4.2. Örneklemenin planlanmasındaki ilk aşama ana kütle için kesin biçimde tanımlamaktır. İstatistiksel örnekleme açısından ana kütle homojen olması gerekir. Bu, ana kütle için benzer ya da ortak sistemlerle işlenen ve dolayısıyla aynı risklere maruz bulunan oldukça yakın nitelikte işlemlerden oluşması anlamına gelmektedir. Örnekleme için alınacak elemanların da tanımlanması yapılmalıdır. Örneğin, bir işlem, bir hesap bakiyesi ya da belki bir para birimi söz konusu olabilir.
- 4.3. Denetçinin, örneklem testinin ulaşmayı öngördüğü spesifik denetim amacının açık seçik tanımlanması gerekir. Bu süreç, (maddi doğruluk testinde) bir hatanın ya da (kontrol testlerinde) bir sapmanın tanımlanmasını içermelidir.
- 4.4. Örneklem büyüklüğü de planlama aşamasında belirlenmelidir. Daha geniş bir örneklemin daha küçük olana oranla ana kütle temsil etme olasılığının daha

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkiyi Avrupa Uygulama Rehberleri

yüksek olması önemli bir faktördür. Ancak, test edilen alan, bütün olarak finansal tablolar açısından göreceli olarak önemsiz olarak sayılarsa, denetçi daha yüksek bir örnekleme riskini kabul etmeyi kararlaştırabilir.

Test edilecek işlemlerin seçimi

- 4.5. Seçim prosedürü boyunca denetçi, seçilen örneklemin ana kütleyle tam anlamıyla temsil olası olup olmadığını düzenli olarak gözden geçirmelidir. Bu, istatistiksel olmayan örnekleme söz konusu olduğunda ve seçim tesadüfi olmadığında bilhassa önemlidir.
- 4.6. Denetçi örnekleme seçerken ana kütlede bir parçasının ihmal edilmesi riskine karşı gereken önlemleri almalıdır. Örneğin, özellikle bilgisayarlaştırılmış ortamlarda, örneklem seçiminde yararlanılan dosya ile kurum hesaplarında kayıtlı ana kütle arasında bir mutabakat sağlanması ve bunun dokümanla edilmesi çoğu kez gereklidir.

Test etme

- 4.7. Mümkünse, test, önceden belirlenmiş bir soru formunun ardından yapılmalıdır. İstisnai durumlarda bu mümkün değilse, bu gibi durumlarda ilgili işlemler için eşdeğer kanıtlar elde etmek amacıyla alternatif prosedürler uygulanmalıdır.
- 4.8. Denetçi, testin uygulanmasına elverişli zamanı seçmelidir. Bu, amacın genellikle, kontrollerin belirli bir zaman periyodunda etkili şekilde işleyip işlemediğini değerlendirme olduğu kontrol testleri uygulamasında özellikle geçerlidir.

Sonuçların değerlendirilmesi

- 4.9. Hatalar ya da aykırılıklar bulunduğu, bunların nedenlerinin ve özelliklerinin araştırılması gereklidir. Bu, denetçiye onların hem finansal tablolar hem de bizi denetim üzerindeki potansiyel etkilerini değerlendirme imkanı verir.
- 4.10. Örnekleme bulunan hataların ya da aykırılıkların değerlendirilmesinden sonra denetçi, bir bütün olarak ana kütledeki "en muhtemel hata ya da sapma sınırı"ni tahmin etmelidir. Bu, örnekleme "bilinen hata/sapma sınırı"ndan hareketle ekstrapolasyon yoluyla gerçekleştirilir.

- 4.11. Üçüncü evre, bu orantı yoluyla, hesaplama (extrapolation) dayanılarak örnekleme riski için bir ihtiyat payı belirlemekten ibarettir/¹ Şimdi "üst hata/sapma sınırı" tahmini denetim açısından kabul edilebilir maksimum hata/sapma sınırı ile karşılaştırılabilir. Tahmin edilen toplam hata/sapma sınırı kabul edilebilirlik eşliğini geçiyorsa, denetçi;
- denetlenen kurumdan bulunan hataların/sapmaların ve ilave hatalar/sapmalar olasılığının incelenmesini istemeyi dikkate almalıdır. Bu, finansal tablolarda üzerinde mutabık kalınan düzeltmeler yapılmasına yol açabilir.
 - örnekleme riskini ve dolayısıyla sonuçların değerlendirilmesinde hesaba katılması gereken ihtiyat payını azaltmak amacıyla ilave testler yapmayı düşünmelidir.
 - ek güvence elde etmek üzere alternatif denetim prosedürlerinden yararlanmayı göz önünde bulundurmalıdır.
- 4.12. Örnekleme çalışmasının nihai sonucu diğer denetim prosedürlerinden çıkan sonuçlarla birlikte denetçiye finansal tabloların kabul edilebilir olup olmadığı konusunda bir yargıya varmasına ve buna göre rapor hazırlamasına imkan vermemelidir.
- 4.13. Bu değerlendirme prosedürü (maddi doğruluk test sonuçlarının uygulandığı şekliyle) EKİ'deki diyagramda gösterilmektedir.

5. Belgelendirme

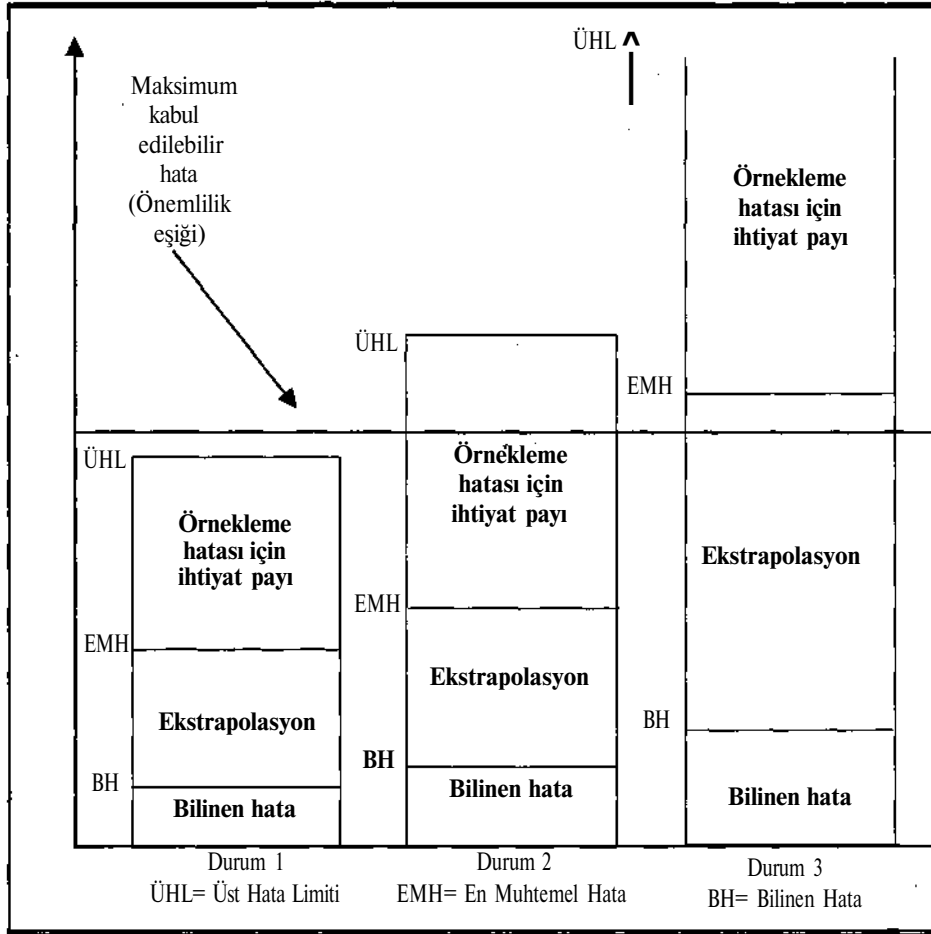
- 5.1. Örnekleme süreci boyunca denetçiden birçok konuda karar vermesi beklenmektedir. Gözetimden sorumlu kişilerin gözden geçirme prosedürlerini uygulayabilmeleri için bu kararların özenli bir şekilde dokümanite edilmeleri gerekir. ("Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e bkz.)

6. Performans denetimi

- 6.1. Yukarıdaki paragraflarda finansal denetimlerde (yasallık ve düzenlilik incelemeleri dahil) örneklemeden yararlanılması hakkında yönlendirici bilgiler verilmiştir. Performans denetimlerinde kanıt elde etmek için örneklemenin sıkça kullanıldığını belirtmek gerekir. ("Performans Denetimi" başlıklı 41 numaralı Rehber'e bkz.) Örnekleme uygulamasının spesifik amaçları her ne kadar farklı ise de, temel prensipler aynıdır.

(1) 3.3. numaralı paragrafla belirtildiği üzere, bu ihtiyat payının hesaplanması ancak bir istatistiksel örnekleme tekniği kullanıldığında mümkündür.

EKİ : MADDİ DOĞRULUK TEST GENEL SONUÇLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ



Çıkarılabilecek sonuçlar şunlardır:

Durum I: Üst hata limiti kabul edilebilir hatadan düşüktür. Bu, kabul edilebilir bir sonuçtur.

Durum II: Üst hata limiti kabul edilebilir hatayı aşmakta birlikte, en muhtemel hata kabul edilebilir hatadan düşüktür. (4.11. numaralı paragrafa bkz.)

Durum III: En muhtemel hata kabul edilebilir hatayı aşmaktadır. Finansal tablolar kabul edilemezdir.

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 24

ANALİTİK PROSEDÜRLER

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Giriş	2
Denetimin planlanma aşamasındaki analitik prosedürler	3
İnceleme yöntemi olarak analitik prosedürler	4
Denetimin tamamlanma aşamasındaki analitik prosedürler	5
Performans denetiminde analitik prosedürlerden yararlanma	6
Analitik prosedür türleri	Ek 1

1. INTOSAI Denetim Standartları

- 1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 86'ncı paragrafındaki açıklama analitik prosedürlerden yararlanmayı şu ifadeyle tavsiye etmektedir.

"...Yüksek denetim kurumu, kendisini, iç kontrol mekanizmalarının güvenilirliğine dayalı denetim teknikleri (sistemler tabanlı teknikler), finansal tablo analiz metotları, istatistiksel örnekleme ve bilgi işlem sistemlerinin denetimini içeren tüm güncel denetim metodolojileri ile donatmalıdır."

Paragraf 160'nun açıklamasında finansal tabloların denetiminde analitik prosedürlerin hedefi şöyle tanımlanmaktadır:

"Finansal tablo analizleri finansal tabloların çeşitli öğeleri arasında ve içinde istenilen ilişkinin var olup olmadığını araştırmaya, istenmeyen ilişkileri ve alışılmadık dışındaki eğilimleri belirlemeyi amaçlar...."

1.2. Analitik prosedürler şu şekilde tanımlanmaktadır:[^]

"Analitik prosedürler; diğer uygun bilgilerle uyum sağlamayan ya da tahmin edilen miktarlardan sapan dalgalanmaların ve bunlar arasındaki ilişkilerin araştırılması da dahil olmak üzere önemli oranların ve trendlerin analiz edilmesidir."

1.3. Analitik prosedürlerin bir parçası olarak yararlanılabilen bazı metotlar ise şöyle açıklanmaktadır:[®]

"Yukarıda belirtilen prosedürlerin uygulanmasında çeşitli metotlardan yararlanılabilir. Bu metotlar basit karşılaştırmalardan ileri düzey istatistikî tekniklerden yararlanılarak yapılan karmaşık analizlere kadar uzanır. Analitik Prosedürler konsolide edilen finansal tablolara, finansal tabloların öğelerine ve... finansal bilgilere ilişkin tekil unsurlara uygulanabilir. Denetçinin prosedür ve metot seçimi ile bunları uygulama düzeyi mesleki yargısına bağlıdır."

2. Giriş

2.1. Bu Uygulama Rehberinin amacı analitik prosedürlerden yararlanma hakkında Avrupa Birliği faaliyetleriyle ilgili dış denetim elemanına ("denetçi") yol göstermektir. Analitik prosedürler denetçiye şu hususlarda yardımcı olur:

- denetlenen kuruluşun anlaşılmasında ve denetim planlamasında (paragraf 3.1-3.9)
- maddî doğruluk denetim prosedürlerinin uygulanmasında (paragraf 4.1-4.12)
- denetimin tamamlanması aşamasında sonuçların gözden geçirilmesinde (paragraf 5.1-5.2)
- denetçi analitik prosedürlerden finansal tabloların incelemesinin yanı sıra performans denetimlerinde de yararlanabilir. Analitik prosedürlerden performans denetiminde yararlanma konusu paragraf 6.1'de kısaca anlatılmaktadır.

(1) Uluslararası Denetim Standartları 520, paragraf 3 (IFAC Elkitabı, 1996)
(2) Uluslararası Denetim Standartları 520, paragraf 6 (IFAC Elkitabı, 1996)

Analitik prosedürlerin özelliği

- 2.2. Analitik prosedürler veriler arasındaki bağlantıları araştırmak ve bunların doğru olma olasılığını test etmek üzere denetçi tarafından yararlanılan çeşitli teknikleri kapsar. Veriler finansal ya da finansal olmayan nitelikte olabilir ve kurum içi ya da kurum dışı kaynaklardan elde edilebilir. Başka bir deyişle, analitik prosedürler; finansal tablolarda yer alan rakamların birbiriyle ve denetçinin kuruluş ve faaliyetleri hakkındaki bilgisiyle uyumlu olup olmadığını anlamak üzere incelenmesi demektir.
- 2.3. Denetçi, finansal tablolarda yer alan kalemlerin birbirleriyle ilişkili olduğunun ve hesaplardaki ve finansal olmayan verilerdeki öğeler arasında ilişki bulunduğu varsayıldığı durumlarda analitik prosedürlerden yararlanabilir. Analitik prosedürler pek çok spesifik tekniği içermektedir.
- Hesap bakiyesinde mevcut döneme ilişkin önemli bir tahminin bir önceki dönem içindeki değişikliklerinin incelenmesi (örneğin, bir borcun x yıllarındaki düzenli itfasını aşması)
 - Öngörülen sonuçlarla finansal bilgilerin karşılaştırması (örneğin; bütçeye ve tahminlere göre sıradışı sapmaların incelenmesi);
 - Dönem boyunca hesap bakiyeleri arasındaki ilişkilerin araştırılması (örneğin; verilen veya alınan borçlara kıyasen elde edilen ya da ödenen faiz);
 - Belirli bir hesap bakiyesinin tahmin edilmesini sağlayan hesaplamalar (örneğin; a) belirli bir dönemde toplam personel giderlerini tahmin etmek için personel sayısı ve ortalama ücret oranları hakkında kesin verilerden yararlanma; b) Çiftçilere hektar başına yapılan ödemeler hakkında tahminde bulunmak için tarımla ilgili verilerden yararlanma.);
 - Denetçinin finansal bilgileri anlamasını sağlayabilen ya da denetçinin dikkatini alışılmışın dışındaki veya istenmeyen muhasebe rakamlarına yöneltebilen finansal ve finansal olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin incelenmesi (Örneğin; a) ruhsat sayısına kıyasla ruhsatlardan elde edilen gelir, b) Fiziki ithalatla ilgili verilere kıyasla gümrük vergileri, c) Fiili stok kayıtlarına kıyasen tarımsal ambar masrafları).
- 2.4. Analitik prosedürler üç ana kategoriye ayrılır: trend analizi, rasyo analizi ve tahmine dayalı analiz. Bu prosedürler Ek 1'de özetlenmiştir. Trend analizi ve rasyo analizine dayanan analitik prosedürler, planlama ve nihai değerlendirme aşamalarında, çalışmasını yürütmeye ve sonuçlandırmaya denetçiye yardımcı olan çok yararlı yöntemlerdir. Tahmini analitik prosedürlerden maddi doğruluk testlerin bir parçası olarak denetim kanıtı elde edilmesinde çok yaygın bir biçimde yararlanılır.

Analitik prosedürlerin uygulanabilirliği

Denetçinin analitik prosedürlerden yararlanabilme düzeyi şu faktörlere bağlıdır:

- organizasyonun ve faaliyetlerinin niteliği;
- hesapların ve işlemlerin gerçeğe yakın bir doğrulukla tahmin edilme derecesi;
- önceki denetimlerden elde edilen organizasyona yönelik bilgiler;
- finansal ve finansal olmayan elverişli bilgilerin elde edilebilirliği;
- elde edilen bilgilerin farklı biçimlerinin güvenilirliği
- çeşitli kaynaklardan elde edilen bilgilerin uygunluğu ve yansızlığı,

3. Denetimin planlama aşamasındaki analitik prosedürler

3.1. Denetçi planlama aşamasında;

- organizasyonun faaliyetleri hakkındaki bilgilerini teyit etmek ve geliştirmek;
- potansiyel olarak denetim riski taşıyan alanları belirlemek;
- rutin olmayan veya alışılmıştan dışındaki önemli işlemleri ve/veya hesap bakiyelerini belirlemek;
- maddi doğruluk analitik prosedürleri dahil olmak maddi doğruluk prosedürlerinin niteliği, zamanlaması ile kapsamının planlanmasına yardımcı olmak;

üzere analitik prosedürlere başvurabilir.

3.2. Denetçinin planlama aşamasında analitik prosedürler yoluyla elde ettiği bilgilerden; planlama sürecinin kalan bölümüne ve spesifik hesap bakiyelerinin incelenmesine ilişkin denetim yaklaşımının oluşturulmasına katkıda bulunmak amacıyla yararlanılabilir. Planlama aşamasında yararlanılan analitik prosedürlerin beklenenden önemli ölçüde sapmalar gösterdiği durumlarda denetçi bu dalgalanmanın nedenini bulmak üzere spesifik prosedürler geliştirebilmelidir.

3.3. Planlama aşamasındaki analitik prosedürler; denetçinin, makul bir maliyetle gerekli denetim kanıtı elde etmek için maddi doğrulukla ilgili analitik prosedürlerinden yararlanıp yararlanmayacağına karar vermesine yardımcı olmak üzere mevcut verilerin ön analizinin yapılmasını da gerektirebilir. Denetçi ör-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

neğin, verilerin niteliğini ve kalitesini değerlendirmek ve farklı değişkenler arasındaki ilişkileri incelemek üzere bir başlangıç veri analizi yapılabilir.

- 3.4. Denetçi, planlama aşamasında analitik prosedürleri uygularken gerek kurum içinden ve gerekse kurum dışından elde edilen bilgileri normal olarak gözönünde bulunduracaktır. Denetçi şu tür tipik bilgileri dikkate alabilir:
- Önceki yılın finansal tabloları,
 - uygun nitelikteki dış denetim raporları, örneğin, performans raporları ve istatistiksel raporlar,
 - finansal olmayan elverişli bilgiler, örneğin; personel sayıları, işlem gören talep sayısı,
 - cari dönem sonuçlarıyla önceki dönemleri ve cari bütçeler ve tahminlerle öncekileri karşılaştırmak üzere kuruluş yönetimince hazırlanan geçici finansal tablolar, raporlar ve yapılan diğer analizler; ve
 - önemli dosyalar hakkındaki veriler ve performans hedeflerine kıyasla elde edilen sonuçlar.

Pek çok durumda, denetçiler bu tür bilgilerin çoğunu kuruluş yönetimlerinden elde edebilmelidirler.

- 3.5. Planlama aşamasında uygulanan analitik prosedürlerin gelişkinlik düzeyi ve kapsamı denetçinin karar vereceği konular arasında olup organizasyonun büyüklüğüne, karmaşıklığına ve elde edilecek bilgiye göre farklılık gösterir. Bu prosedürler, kimi organizasyonlar bakımından önceki yıl hesap bakiyeleri ile mevcut yılları arasındaki değişimlerin incelenmesi için yeterli olmayabilir. Kimi organizasyonlarda ise prosedürler aylık finansal tabloların detaylı analizini ve finansal nitelikte olmayan verilerle karşılaştırmasını gerektirebilir.
- 3.6. Planlama aşamasında yararlanılan analitik prosedürler organizasyonun faaliyetlerinin daha iyi anlaşılması sonucunu doğurmalıdır. Prosedürler şunları kapsayabilir:
- önemli finansal tablo hesap bakiyelerinin ve işlem türlerinin gözden geçirilmesi;
 - organizasyon bütçelerinin ve tahminlerinin gözden geçirilmesi;
 - finansal ve operasyonel birimlerle performans ve gelecekle ilgili planlar hakkında müzakere bulunulması;
 - organizasyonun faaliyetleri ile ilgili istatistiklerin ve diğer bilgilerin incelenmesi;

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- bütçelere ve performans hedeflerine göre elde edilen başarıların gözden geçirilmesi.
- 3.7. Bu prosedürler organizasyonun finansal tabloları üzerinde etki yaratabilen etkinliklerinde ve faaliyetlerinde meydana gelen değişikliklerin denetçi tarafından saptanmasına yardımcı olur. Bu prosedürler ayrıca, denetçinin dikkatini, finansal tabloların, özellikle göz önünde bulundurulması gereken spesifik alanlarına yöneltilmelidir.
- 3.8. Denetçinin, pek fazla güven duymadan önce, organizasyonun bütçe hazırlama prosedürlerini değerlendirmesi gerekir. Denetçi, özellikle, bütçeye uydurmak için tek tek departmanlara getirilen kısıtlamaları ve örneğin ödeneklerin aşılmasını önlemek üzere harcamanın her bir bütçe kalemi arasında yanlış tahsis edilmesi yoluyla; sonuçlarla oynanma riskini dikkate almalıdır.
- 3.9. Denetçinin planlamanın bir parçası olarak yararlanabileceği diğer analitik prosedürleri profil çıkarma ve rasyo analizidir. Profil çıkarma açıklama gerektiren rutin olmayan işlemleri ve istenmeyen dalgalamaları saptamak üzere aylık idare hesaplarından elde edilen sonuçların dökümünün çıkarılmasıdır. Rasyo analizi ise muhtemel sorunun trendlerine dikkat çekebilir. Bu tekniklere ilişkin örnekler şunlardır:
- bütçenin uygulama düzeyini kontrol etmek için istifade edilen toplam taahhüt ödeneklerinin yüzdesi olarak üstlenilen taahhütlerin mukayesesi (rasyo analizi)
 - aylık fiili bütçe harcamalarının tahminlerle karşılaştırılması; harcamanın önemli bir bölümünün bir tatil döneminde yapıldığını göstermek suretiyle olası bir problemin varlığına işaret edilmesi (profil çıkarma).
4. Maddi doğruluk prosedürü olarak analitik prosedürler
- 4.1. Maddi doğrulukla ilgili denetim kanıtı elde etmek üzere analitik prosedürlerden yararlandığında, denetçi bu prosedürlerin uygulanmasını gerektiren denetim hedeflerini, incelenen hesap bakiyesinin/işlemlerin niteliğini ve elde edilen verilerin kalitesini hesaba katmalıdır. Denetçi analitik prosedürlerin etkin iç kontroller ve kurum dışından elde edilen nitelikli verilerle birlikte sağlıklı bir kontrol ortamında daha güvenilir olduğunu hatırdan çıkarmamalıdır. Keza, maddi doğrulukla ilgili analitik prosedürler muhasebe rakamlarının tamamlılığı ve ölçülebilirliği yönünden denetim kanıtı elde edilmesinde muhtemelen daha etkin olabilir. Bu prosedürler, işlemlerin yasalara ve mevzuata uygunluğu yönünden ve bilançoda kayıtlı varlıkların ve borçların aidiyeti konusunda genellikle kanıt sağlayamaz.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 4.2. Mevcut bir hesap bakiyesine göre karşılaştırma yapılmasında yararlanılacak bir değer tahminine yönelik testler, yalnızca finansal denetimlerde maddi doğruluk denetim kanıtı için bir kaynak olarak kabul edilebilir. Tahmini testler basit bir hesap bakiyesi hesaplanmasından karmaşık regresyon analizine kadar değişiklik gösterir. Maddi doğruluk denetim kanıtı elde etmek üzere tahmini bir test yapıldığında, denetçinin;
- bir kesinlik düzeyi saptayarak kabul ettiği prosedürden ortaya çıkacak maksimum farklılığı belirlemesi,
 - hesap bakiyesi ile tahminde kullanılan değişkenler arasındaki ilişkileri kavraması,
 - yararlandığı bilginin güvenilirliğini teyit etmesi,
 - tahmin edilen miktarı hesaplaması,
 - hesap bakiyesi ile tahmin edilen miktar arasındaki herhangi bir önemli farklılığı belirlemesi,
 - farklılıkların nedenini araştırması ve destekleyici kanıt bulması, ve
 - sonuçları değerlendirmesi,
- gerekir.

Bu aşamalar aşağıdaki paragraflarda detaylı olarak anlatılmaktadır.

Kesinlik düzeyinin tespit edilmesi

- 4.3. Denetçi maddi doğruluk analitik prosedürleri için bir kesinlik düzeyi saptamalıdır. Bu kesinlik denetçinin tahmini ile testin amacı bakımından daha kabul edilebilir olan kayıtlı değer arasındaki maksimum farklılıktır. Hesap bakiyesinin içinde kaldığı aralığa haklılık bölgesi denir.
- 4.4. Denetçi, bir hesap bakiyesini tahmin etmeden önce, maddi doğruluk analitik prosedürleri bakımından tolere edilebilir bir farklılığı (bu suretle haklılık bölgesini belirler) saptamalıdır. Tolere edilebilir farklılık maddi doğruluk analitik prosedürlerinin sonuçlarına göre kıyaslama olanağı sağlar. Tolere edilebilir farklılığı hesaplama yöntemi test edilen hesap bakiyesinin önemliliğini dikkate almalıdır. Bir hesap bakiyesi, ne kadar önemli ise tolere edilebilir farklılığı, test edilmekte olan hesap rakamının yüzdesi olarak, b kadar küçük olmalıdır.

İlişkileri kavrama

- 4.5. Tahmin edilen hesap bakiyesi ile diğer değişkenler arasındaki ilişkinin denetçi tarafından anlaşılması maddi doğruluk analitik prosedürleri bakımından önemli bir husustur. Bu ilişkinin şu açılardan bilinmesi gerekir:
- **Gerçeğe yakın olma olasılığı** : Denetçinin ilişkinin gerçeğe yakın olduğundan emin olması gerekir. Örneğin, personel sayısı ile toplam ücret giderleri arasında bir ilişki bulunduğunu kabul etmek akla yatkın olabilir. Öte yandan personel sayısı ile diğer işletme maliyetleri arasında bir ilişki bulunduğunun kabulü makul olmayabilir.
 - **Uygunluk** : Belirli bir değişken bazı etkilere açık olabilir. Denetçinin bu değişkenlerin hepsinin olmasa bile en azından en önemlilerinin tahminle ilgili olarak kullanacağı model içinde bulunduğundan emin olması gerekir. Personel giderlerinin basit hesaplaması önceki yılın denetlenen rakamlarına ve çalışan sayısındaki değişikliklerle dayanır ve örneğin, personel derecelerinin kompozisyonunda dönemler arası değişiklikler bulunması durumunda, ortalama ücret artışları, hesaplama için elverişli olmayabilir;
 - **Tutarlılık** : Geçmişte gözlenen ilişkilerin gelecekte de aynen sürmesi beklenemez. Örneğin; önceki yıllarda nispeten durgun olan hesap bakiyeleri arasındaki ilişkiler, bu ilişkinin temelini oluşturan işteki değişikliklerin bir sonucu olarak farklılık gösterebilir. Denetçi, maddi doğruluk analitik prosedürlerini tasarlarken, ilişkilerde değişiklik olma olasılığını göz önünde bulundurmalıdır.
 - **Ölçüm yapma sıklığı** : Değişkenler seti ne kadar sıklıkla ölçülürse değişkenler arasındaki ilişki hakkında o ölçüde daha iyi bilgi alma imkanı olur.
 - **Kaynak verinin yansızlığı**: Maddi doğruluk analitik prosedürlerinden elde edilen denetim kanıtı çok sınırlıdır; her ikisi de aynı kaynaktan elde edilen iki değişken varsa, bunlar karşılaştırılabilir. Prosedür yalnızca bilginin farklı kaynaklar kullanılarak elde edilmesi durumunda etkindir.

Yararlanılan bilginin güvenilirliği

- 4.6. Bir maddi doğruluk prosedürü olarak analitik prosedürlerin sonuçlarına güven duymadan önce, denetçi, yararlanılan bilginin güvenilirliği bakımından uygun ve rasyonel kanıt elde etmek zorundadır. Denetçi:-
- bilginin denetim prosedürleri tarafından doğruluğunun tespit edilip edilmediğini,
 - bilginin muhasebe/finans bölümünce yansız bir biçimde üretilip üretilmediğini (örneğin, kurum dışından bir kaynak),

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- bilginin üretilmesinde yararlanılan sistemin etkin iç kontrollerinin bulunup bulunmadığını,
- dikkate almalıdır.

Önemli farklılığın belirlenmesi

- 4.7. Tahmin edilenle kaydedilen miktarlar arasındaki farklılığın tolere edilebilir farklılığın üzerinde olması (yani, tahmin haklılık bölgesinin dışında kalmaktadır) önemlidir. Tolere edilebilir farklılığın altında kalan farklılık ancak aşağıdaki durumlardan birinin olması halinde önem taşır.
- farklılık tolere edilebilir farklılığın yalnızca biraz altındadır.
 - farklılık artıdan eksiye dönüşebilir ya da tersi durum söz konusu olabilir.
 - mevcut ödeneklerin aşan kısmı kullanılabilir ödeneklere aktarılabilir.
 - farklılık bir hedefe kıyasen performans ölçümü bağlamında önemlidir. Bu tür farklılık performans ikramiyelerinin ödenmesi ile ilgili olduğunda, özellikle, önemlidir.

Farklılığın nedenlerinin araştırılması ve destekleyici kanıt bulunması

- 4.8. Tahmin edilenle kayıtlı miktarlar arasındaki farklılığın önemli artış göstermesi durumunda denetçinin açıklamalar yaparak bu farklılığın nedenlerini araştırması gerekir. Farklılık nedenlerinin tümü belgelenmeli ve destekleyici kanıtlarla güçlendirilmelidir. Önemli farklılıklar doğru bir biçimde açıklanmazsa ve kanıtlarla destelenmezse, maddi doğruluk analitik prosedürleri hiç bir güvence sağlayamaz.
- 4.9. Denetçi önemli farklılıkların aşağıdakilerin sonucu olarak meydana geldiğinin bilincinde olmalıdır;
- kayıtlı miktarlardaki hatalar,
 - denetçinin varsayımlarındaki basite indirgemeler ve hatalar,
 - tahminle ilgili modelin içine alınamayan önemli değişkenler.

Denetçi varsayımlardaki hataların veya tahmini destekleyen değişkenlerin önemli farklılıkları açıklayabilme derecesini her zaman dikkate almalıdır. Denetçinin tahminle ilgili modeldeki hataları ve ihmalleri saptaması durumunda, modelin revize edilmesi gerekebilir.

- 4.10. Denetçi, maddi doğruluk analitik prosedürlerinden kaynaklanan önemli farklılığı araştırırken ilk olarak, denetlenen kurum yönetiminden açıklama istemeli-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

dir. Önemli farklılıkların nedenlerine ilişkin yönetim açıklamaları sayılarla ifade edilmeli ve belgelenmelidir. Denetçi, ayrıca tahmin edilen miktarla muhasebe rakamı arasındaki farklılığın tam olarak araştırıldığından ve açıklandığından emin olmalıdır.

- 4.11. Yönetimce yapılan açıklamaların kabul edilebilir bulunup bulunmadığına, ne tür destekleyici kanıtı ihtiyaç duyulacağına ve bunların kimlerden isteneceğine karar vermek denetçinin yargısına ve tecrübesine kalmıştır. Denetçi, organizasyon hakkındaki bilgisine dayanarak yapılan açıklamaların ve destekleyici kanıtın rasyonelliğinden ve tutarlılığından da tatmin olmalıdır.

Sonuçların değerlendirilmesi

- 4.12. Farklılığın yeterli bir biçimde açıklanamaması ve desteklenememesi durumunda, denetçi genellikle, gerekli güvenceyi sağlamak üzere işlemlerle ilgili ayrıntılı test yapma ihtiyacını duyacaktır. Analitik prosedürün yetersizliği hesap bakiyesinde veya işlem türlerinde önemli bir hata bulunduğunu gösterir.

5. Denetimin tamamlanma aşamasındaki analitik prosedürler

- 5.1. İnceleme tamamlanırken denetçi, organizasyonun faaliyetleri hakkındaki bilgiyle, finansal tabloların bir bütün olarak tutarlı olup olmadığı konusunda genel bir değerlendirmenin formülasyonunda analitik prosedürlere başvurmalıdır. Nihai gözden geçirme aşamasında yararlanılan analitik prosedürler çoğunlukla, denetimin planlama aşamasındakilere benzer.

- 5.2. Denetçilerin nihai finansal tabloları (açıklayıcı notlar dahil) yorumlaması ve şu hususları dikkate alması önemli bir husustur:

- planlama aşamasında ve inceleme sırasında saptanan alışılmamışın dışındaki ve istenmeyen hesap bakiyeleri ile ilgili denetim kanıtının yeterli olup olmadığı,
- alışılmamışın dışında ve istenmeyen bakiyeler veya önceden belirlenmemiş olan ilişkiler,
- denetçinin bilgisi çerçevesinde, cari yıla ait finansal tablolarının önceki yıllinkilerle mukayese edilmesinin rasyonel olup olmadığı,

Yukarıdaki hususların değerlendirilmesinde, denetçi, finansal tablolar hakkındaki görüşünü desteklemek bakımından yeterli denetim kanıtı elde edilip edilmediğine karar vermelidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

6. Performans denetimlerinde analitik prosedürlerden yararlanılması

- 6.1. Performans incelemelerinin planlama aşamasında analitik prosedürlerden yoğun biçimde yararlanılabilir. Örneğin belirli bir dönem içindeki maliyetlerin analizi tutumluluğun sağlanamadığı alanların -ki inceleme sırasında daha kapsamlı araştırma gerektirir- belirlenmesinde denetçiye yardımcı olur. Kıyaslama tekniklerinden (denetlenen kuruluşun benzer organizasyonlara göre performans maliyetlerinin karşılaştırılması) ve performans göstergelerinin analizinden yararlanma maddi doğruluk kanıtı elde etmek için bazı performans incelemelerinde kullanılan analitik prosedür türleri arasında yer alır. Daha fazla bilgi için "Performans Denetimi" başlıklı 41 numaralı Rehber'e bakınız.

Ek 1- Analitik Prosedür Türleri

Trend Analizi

Trend analizi önceki muhasebe dönemleri boyunca belirli bir hesap bakiyesindeki veya finansal tablo içindeki değişikliklerin analizidir. Denetçinin genel durumun dışında görüldüğünü belirlemek üzere cari yıl değerleri ile öncekiler arasında basit biçimde karşılaştırma yaptığı durumlarda, teşhis edici yaklaşımdan planlama veya gözden geçirme aşamalarında yararlanılabilir.

Denetçinin trende dayalı olarak bir cari yıl değeri tahmin etmesi gereken durumlarda, maddi doğruluk amaçları için tahmin yaklaşımından yararlanılabilir.

Çok sayıda trend analiz tekniği bulunmaktadır. Daha karmaşık teknikler daha doğru tahminlerde bulunabilir ve özellikle maddi doğruluk testleri için daha uygundur. Ancak teknikler karmaşıklığı arttırdığından, bunların yürütülmesi bakımından genellikle çok daha fazla denetim çabası gerekir. Her tekniğin maliyeti ile getireceği fayda arasında bir denge kurulması zorunludur. Trend analiz teknikleri arasında şunlar sayılabilir:

- grafiksel teknikler,
- dönemler arası karşılaştırmalar,
- ağırlıklı ortalamalar,
- hareketli ortalamalar,
- istatistiksel zaman serisi analizi,
- regresyon analizi türünden çok değişkenli teknikler.

Grafiksel teknikler ve dönemler arası karşılaştırmalar denetimin planlama ve gözden geçirme aşamaları için çok daha uygundur.

Rasyo Analizi

Rasyo analizi finansal tablo rakamları arasındaki uygun "ilişkilerin karşılaştırılmasıyla ilgili bir tekniktir. Bu teknik hesap bakiyeleri arasındaki istikrarlı (dönem boyunca) veya bilinen ilişkileri bertaraf eder. Rasyo analizi, trendlerin doğru bir şekilde anlaşılmasını ve değerlendirilmelerini sağlamak üzere rasyoların yeterli sayıda yıl için hesaplanabildiği durumlarda, özellikle yararlıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Çok yaygın olarak kullanılan iki rasyo analiz tekniği bulunmaktadır.

- Ortak temele dayalı endeksleme
- Finansal rasyo analizi

Ortak Temele Dayalı Endeksleme

Ortak temele dayalı endeksleme gelir ve gider kalemlerinin toplam gelire veya bilanço kalemlerinin toplam varlıklarla, örneğin, tahsil edilen veya ödenen faizin borçlarla veya ödünç alınanlarla mukayese edilmesi yoluyla karşılaştırılmasıdır.

Gelir ve harcama kalemlerinin toplam gelire dönemler arası karşılaştırılmasının yapıldığı durumlarda bu teknik oldukça yararlıdır.

Finansal Rasyo Analizi

Finansal rasyo analizi dönem boyunca ilişkilerde meydana gelen değişimlerin belirlenmesine yardımcı olmak ve bu ilişkilerle dengeler arasındaki bağlantıyı bulmak üzere finansal tablolar içindeki dengelerin karşılaştırılmasıdır. Hesap bakiyeleri arasındaki ilişkilerin araştırılması finansal tabloların ihtiva ettiği bilgilerin anlaşılmasında denetçiye yardımcı olur.

Denetçi organizasyonun ve finansal tabloların niteliğine göre finansal rasyoların çok çeşitli türlerinden yararlanabilir. Toplam kâr payı (stoklara kıyasen kârın işletilmesi), stok devir hızı (stok değerlere göre satışların maliyeti) ve borçlanılan günler (toplam kredili satışlara göre ticari borçlular) bir ticari organizasyonun incelenmesinde yaygın olarak kullanılan önemli rasyolardır. Denetlenen birimin cari borçlarına kıyasen cari varlıkların ölçülmesiyle ilgili olan bazı finansal rasyolar kısa dönemli yükümlülükleri karşılama gücünün ölçümünde fayda sağlar ve dikkati nakit sorunlarına yöneltir.

Rasyo analizleri aşağıdaki şartlarda uygulandığında etkin bir teknik olabilir:

- karşılaştırılabilir rasyolar benzer metodoloji kullanılarak hesaplanmalıdır.
- karşılaştırılacak rasyolarda yer alan muhasebe rakamları benzer muhasebe politikalarından yararlanılarak hesaplanır.
- rasyonun nispeten istikrarlı dönemler arasında olması istenir.

Tahmine Dayalı Analiz

Tahmine dayalı analiz gerçeğe yakın ilişkilerin uygun finansal ve işletme verileri kullanılarak anlaşılmasına dayalı bir miktar tahmin eden karşılaştırmalarda veya karşılaştırma serilerinde yararlanılan analitik bir tekniktir.

Tahmine dayalı analizler genellikle en güçlü analitik tekniktir. Ancak etkinliği aşağıdaki faktörlere bağlıdır:

- söz konusu ilişkilerin gerçeğe yakın olma olasılığı,
- uygun tahminleyicinin bulunması,
- uygun düşmeyen tahminleyicilerin göz ardı edilmesi,
- finansal bilgilerin yanısıra finansal nitelikte olmayan işletme verilerinden ve kurum dışı elverişli verilerden yararlanılması.

Tahmine Dayalı Test Örnekleri

Tahmine dayalı testlerden denetçi, örneğin personel harcamalarının tamamlılığını ve doğruluğunu kontrol etmek üzere yararlanılabilir. Denetçi elde edilen bilgilerin niteliğine ve kalitesine bağlı olarak bir tahminde bulunmak üzere basit modelleme tekniklerini veya daha karmaşık istatistiksel metotları kullanılabilir.

- i) **Basit modelleme yaklaşımı:** Personel harcamalarının tahminine yönelik bir modelleme yaklaşımı, ücretlerle ilgili verilerin yansız bir biçimde muhafaza edildiği personel sistemlerinden, personel sayıları ve dereceleri hakkında güvenilir bilgilerin elde edilebildiği durumlarda, etkin olabilir.

Denetçi başlangıç için kestiriminde bulunmak amacıyla, her bir derecedeki ücret skalasının orta noktasındaki rakamları her derecedeki personel sayısı ile çarpmak suretiyle belirli bir dönem içindeki toplam personel harcamasını tahmine çalışabilir. Ancak böyle bir yöntem ücret skalasındaki her bir derecesinin farklı noktalarındaki personel sayısını hesaba katmada yetersiz kalır. Denetçi, yalnızca her bir skalanın orta noktasından yararlanmak yerine, her bir derecenin ücret yüzdesinin ağırlıklı ortalamasını kullanarak bu tekniği geliştirmek üzere derecelerde geçen süre ile ilgili verilerden yararlanabilir. Daha ayrıntılı düzenlemeler, yıllık performans ikramiyeleri türünden denetlenmekte olan muhasebe rakamları bağlamında da önemli olabilecek başka değişkenleri hesaba katabilir.

- ii) **Sistemli istatistiksel yöntemler :** Denetçinin personel harcamaları ve uygun tahminleyici değişkenler hakkında geçmiş dönemlere ait kaliteli verilere sahip olması durumunda, çoklu regresyon türünden karmaşık istatistiksel yöntemlerden ya-

rarlanması harcanan çabaya değebilir. Örneğin, denetçi aylık personel harcamalarını, ayrıca, geçmiş bir kaç yıla yönelik ortalama personel sayıları ile ilgili aylık rakamlara tekabül edenleri güvenilir bulabilir. Bu durumda personel sayıları ve dönem itibariyle personel harcamalarının tahmine yönelik istatistiksel bir model geliştirebilir ve personel sayıları ile bağlantılı olan cari dönem içindeki harcamaları tahmin etmede bu modelden yararlanılabilir.

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberler

**İNTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 25

**DIĞER DENETÇİLERİN VE UZMANLARIN
ÇALIŞMALARINDAN YARARLANMA**

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
İNTOSAI Denetim Standardı	1
Bu rehberin kapsamı	2
Giriş	3
Diğerlerinin çalışmasından planlama aşamasında yararlanma	4
Diğerlerinin çalışmasından denetim sonunda yararlanma	5
Diğer denetçilerin çalışmasından denetim kanıtı elde etme	6
İç denetçilerin çalışmasıyla ilgili spesifik hususlar	7
Uzman çalıştırılması durumunda özellik arzeden hususlar	8
Ek bilgi	9

1. İNTOSAI Denetim Standartları

1.1. İNTOSAI Denetim Standartlarının 132 numaralı paragrafı şunu öngörmektedir:

" Denetçi denetimi denetimin üstün vasıflı, etkili, verimli, ekonomik ve zamanında yapılmasını temin edecek şekilde planlamalıdır."

Bu standartın açıklamasında ("paragraf 134") şöyle denmektedir:

"Bir denetimin planlanmasında denetçi;

...

INTOSAI Denerim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

(g) Denetlenen kurumunun iç denetimini ve çalışma programını gözden geçirmeli;

(h) Diğer denetçilerin, örneğin iç denetimin, güvenilirlik derecesini değerlendirmeli (dir)".

1.2. Ayrıca INTOSAI Denetim Standartlarının 152 Numaralı paragrafında şu belirtilmektedir:

" Denetime tabi kuruluşa, programa, faaliyete ve servise ilişkin denetçi yargısını ve denetim sonucunu desteklemek üzere yeterli, uygun ve rasyonel deliller toplanmalıdır."

2. Bu rehberin kapsamı.

2.1. Bu rehberin kapsamı diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmasından Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu tarafından yararlanılmasını sağlamaya yöneliktir:

- denetçiler: denetlenen kurumun bünyesindeki denetçiler ve üçüncü tarafların dış denetçileri (denetlenen kurumla ilişki içinde bulunan ekonomik konularla görevli personele bağlı dış denetçiler ve uygun durumlarda, Avrupa Birliğine üye olmayan ülkelerin yüksek denetim kurumları) vasıtasıyla yürütülen çalışmalar bu rehberin kapsamı içinde yer alır. Ancak, bu rehber Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumları arasındaki ilişkileri kapsamamaktadır.
- uzmanlar, denetçiler dışındaki mesleki uzmanlar vasıtasıyla yürütülen çalışmalar bu rehberin kapsamı içindedir. Buna yüksek denetim kurumlarınınca doğrudan çalıştırılan uzmanlar, denetlenen kurum tarafından çalıştırılan danışmanlar veya bağımsız olarak görev yapan uzmanlar (örneğin akademik araştırmacılar) dahildir. Örnek olarak şu tür uzmanlar sayılabilir:
 - ekonomistler
 - avukatlar
 - mimarlar, kıymet takdir edenler, bilirkişiler ve sigorta eksperleri
 - istatistikçiler
 - sosyal bilimciler ve kamuoyu araştırmacıları
 - bilim adamları, teknik ve endüstriyel uzmanlar
 - yönetim danışmanları.

3. Giriş

3.1. Yüksek denetim kurumlarının incelemeleri bağlamında, diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmasından üç şekilde yararlanılabilir;

- görev planlaması aşamasında; diğer denetçiler ve uzmanlar tarafından hazırlanan raporlar kontrol sistemlerindeki olası güçlükler ve yetersizlikler ile geçmişte inceleme alanında ortaya çıkan ciddi hatalar hakkında denetçiye bilgi sağlayabilir.
- test aşamasında; diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmasından denetim hedeflerine ulaşılması için, gerek görülmesi halinde denetim kanıtının bir bölümünü temin etmek üzere yararlanılabilir. Diğer denetçilerin çalışmasından yararlanmak suretiyle, yüksek denetim kurumunun üstlendiği iş yükünün azaltılması ve böylece diğer denetim görevleri için kaynak yaratılması mümkün olabilir.
- denetim sonunda; diğer denetçilerin ve uzmanların raporları elde edilen bilgileri veya incelemenin test aşamasında denetçinin topladığı kanıta göre ulaştığı ilk sonuçları desteklemek veya bunlar üzerindeki tereddütleri gidermek üzere bilgi sağlayabilir.

Bu rehber, büyük ölçüde, test aşamasında gerekli denetim kanıtı elde edilmesinin bir parçası olarak diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmasından yararlanmayla ilgilidir. Bu konuda aşağıdaki 6 ve 8 numaralı paragraflarda anlatılmaktadır. Bundan söz etmeden önce, diğer denetçilerin ve uzmanların çalışmalarından planlama aşamasında (paragraf 4) ve denetim sonunda (paragraf 5) yararlanmasının kısaca incelemesi yerinde olur.

3.2. Yüksek denetim kurumları, çoğunlukla iç denetçilerin çalışmasına güven duymak ve böylece, bizzat yapmaları gereken ayrıntılı test miktarlarını azaltmak durumundadırlar. Bu güven denetim aşamalarının öncesinde veya erken safhalarında planlama yapmayı ve yakın işbirliğinde bulunmayı gerektirir. Bu itibarla, iç denetimin başlangıç değerlendirmesinin olumlu olması durumunda (aşağıdaki 7.3-7.6 numaralı hususlara bkz.), yüksek denetim kurumu dış denetim ihtiyaçlarının daha iyi biçimde hesaba katılması amacıyla iç denetim çalışma programının uygulama düzeyi hakkında iç denetçi ile gözden geçirme ve müzakere etme fırsatına sahip olur. Bu, bir yandan çalışmanın mükerrer yapılma olasılığını azaltabilir, bir yandan da yüksek denetim kurumunun iç denetimin çalışmasından yararlanma imkânını artırır.

4. Diğerlerinin çalışmasından planlama aşamasında yararlanma

- 4.1. Diğer denetçilerin ve uzmanların çalışması planlama aşamasında denetçi için yararlı olabilir. Ancak uygulamada ihtiyat elden bırakılmamalıdır. Denetçi planlama sürecinin bir parçası olarak diğer denetçilerin ve uzmanların mevcut raporlarını dikkate alırken, denetçinin, yürütülecek denetim testleri üzerinde yaratacakları etkilerini belirlemeden önce, bu raporların güvenilirliğini ve yeterliliğini mutlaka değerlendirmesi gerekir. Bu, çalışmayı yürüten diğer denetçinin veya uzmanın denetlenen birimden veya faaliyetten bağımsız ve keza çalışmanın yürütülmesinde ise tarafsız olmasının güvence altına alınmasını gerektirir. Denetçinin, ayrıca, diğer denetçinin çalışma hedeflerinin ve yararlandığı metodların kendi denetim görevininkilerle sıkı sıkıya ve yeterli bir biçimde bağdaşıp bağdaşmadığını; diğer denetçinin veya uzmanın ulaştığı sonuçların yeterli kanıtı dayanıp dayanmadığını ve söz konusu denetçinin veya uzmanın mesleki ve teknik anlamda yeterli olup olmadığını değerlendirmesi gerekir.

5. Diğerlerinin çalışmasından denetim sonunda yararlanma

- 5.1. Diğer denetçilerin veya uzmanların çalışması yüksek denetim kurumunun incelemesiyle elde ettiği bulguları veya ulaştığı sonuçları teyit ettiği takdirde, bu olgu ilgili denetçinin biraz rahatlamasına yol açabilir. Ancak bu rahatlama denetçinin inceleme hedeflerine ulaşmak üzere elde etmesi gereken yeterli, rasyonel ve uygun kanıt⁽¹⁾ ilave nitelikte olup onun yerine geçmez.
- 5.2. Yüksek denetim kurumunun incelemesiyle ortaya çıkan bulgular ve sonuçlarla başka denetçinin veya uzmanın raporunda yer alanlar arasında bir çelişki bulunuyorsa; bu ya yüksek denetim kurumunca yürütülen çalışmada ya da diğer denetçi veya uzman tarafından yapılan çalışmada yetersizlik olduğunu gösterebilir. Bir diğer seçenek de, görünürdeki çelişkinin iki çalışmanın bölüm hedeflerinin farklı olmasından kaynaklanmasıdır. Mümkün ve ehven maliyetli olduğu ölçüde denetçinin;
- bu tür herhangi bir çelişkinin nedenini araştırması,
 - elde edilen denetim kanıtının analizinin ve yorumunun yeterli ve rasyonel olup olmadığını yeniden gözden geçirmesi,
- gerekir.

(1) Bkz. "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber.

- 5.3. Diğer denetçilerin veya uzmanların bulgularının veya sonuçlarının yüksek denetim kurumu tarafından elde edilenlerle veya ulaşılanlarla uyumlu olmadığı durumlarda ya da o denetçilerin veya uzmanların raporlarının denetlenen birime yarar sağladığı veya sağlayabileceği durumlarda, denetlenen birimin yüksek denetim kurumunun bulgularından veya sonuçlarından kuşku duyma olasılığı artar.

6. Diğer denetçilerin çalışmasından denetim kanıtı elde etme

Amaç

- 6.1. Denetim görevinin hedeflerine ulaşılması için gerekli denetim kanıtlarının bir bölümünü elde etmek üzere diğer denetçilerin çalışmasından yararlanılabilir. Diğer denetçilerin çalışmasından yararlanmanın amacı denetim çalışmasının yürütülmesi için yüksek denetim kurumunun gerekli personel kaynaklarını azaltmak, denetim çalışmasında gerekste mükerrerliğe meydan vermemek ve denetlenen kurum üzerinde yaratılan karmaşayı asgariye indirmektir.

Denetim kanıtı olarak diğer denetçilerin çalışmasından yararlanmanın koşulları

- 6.2. Başka denetçinin veya uzmanın çalışmasından yararlanılması durumunda, yüksek denetim kurumunun aşağıdaki hususları dikkatli bir biçimde gözden geçirmesi önem taşır:
- diğer denetçi veya uzman çalışmasının yaratacağı etkinin bilgiye dayalı biçimde değerlendirmesinin yapılabilmesi için denetim alanı hakkında elverişli bilginin bulunup bulunmadığı;
 - diğer denetçinin veya uzmanın çalışmasının yeterli olup olmadığı veya çalışma metodlarının ilgili denetim görevinin hedefleri bağlamında yüksek denetim kurumunun amaçları ile uyuşup uyuşmadığı,
- 6.3. Diğer denetçiler ve uzmanlarla yüksek denetim kurumu arasındaki ilişkiler karmaşık olabilir. Bu yüzden onların çalışmasından denetim kanıtı olarak yararlanabilmesi için gerekli değerlendirmeyi yapmak zor olabilir. Fayda sağlama-yacağı planlama aşamasında görüldüğü takdirde, bu problem, yeterli, rasyonel ve uygun denetim kanıtı elde edilmesini sağlamak üzere alternatif denetim prosedürlerini planlayabilecek tarzda çözülebilir.
- 6.4. Denetim kanıtı olarak başka denetçinin ya da uzmanın çalışmasından yararlanılan denetçinin, yukarıda 6.2.-6.3. numaralı paragraflarda belirtilen planlama aşamasındaki hususları dikkate almasının yanı sıra, ayrıca bu çalışmanın sonuçları analiz edildiğinde ve yorumlandığında kanıtları yeniden gözden geçir-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

mesi gerekir. Buna ilaveten denetçinin diğer denetçi veya uzmanın bulgularının açıklayacağı görüş üzerinde yarattığı etkiyi değerlendirmesi gerekir. Görüşü için bu bulguların önem taşıyacağı durumlarda, denetçi bu bulguları diğer denetçi veya uzmanlarla müzakere etmeli ve kendi denetim testleri için herhangi bir ilave yapmasına gerek olup olmadığına karar vermelidir.

- 6.5. Yukarıdaki 6.2 -6.4 numaralı paragraflarda ana hatları belirtilen diğer denetçilere veya uzmanlara güven duyma sürecinin bütün yönlerinin denetim görevi ile ilgili çalışma kağıtlarında tam anlamıyla belgelenmesi gerekir (Daha ayrıntılı tavsiyeler için "Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e bkz).

7. İç denetçilerin çalışmasıyla ilgili spesifik hususlar

Tanım

- 7.1. "İç denetim" denetlenen kuruluşa hizmet etmek üzere denetlenen kuruluş bünyesinde oluşturulan bir değerlendirme faaliyeti olarak tanımlanamaktadır. Diğer konuların yanı sıra fonksiyonları arasında muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin etkinliğinin incelenmesi, değerlendirilmesi ve izlenmesi sayılabilir. "İç denetim", Topluluk bağlamında, Finansal Kontrolör'ünkine benzer uzmanlaşmış fonksiyonları kapsar.
- 7.2. İç denetimin rolü yönetim tarafından belirlenir ve hedefleri de bu yüzden dış denetiminkilerden farklıdır. Bununla birlikte, iç denetçiler ve dış denetçiler tarafından yürütülen çalışmanın türünde ve kapsamında kesişimler olabilir.

İç denetimin anlaşılması, değerlendirilmesi ve teşvik edilmesi

- 7.3. Yüksek denetim kurumu denetçisinin iç denetimin işleyişi ve yapısı hakkında bilgi edinmesi ve iç denetim çalışması ile ilgili bir öndeğerlendirme yapması gerekir.
- 7.4. İç denetim hakkındaki öndeğerlendirme genellikle şunları kapsar:
- faaliyetlerinin yasal konumu: iç denetçi raporlarının ve bu raporlar hakkında yönetim tarafından alınan önlemin düzeyi; iç denetçi üzerine konulan sınırlamalar ve kısıtlamalar (özellikle dış denetçilerle işteşim üzerindeki);
 - çalışmasının kapsamı;

- teknik yeterliliği : iç denetim personelinin atanması, eğitimi, deneyimi ve mesleki özellikleri dahil olmak üzere;
- çalışmasının yürütülmesi : iç denetimin gerektiği şekilde planlanıp planlanmadığı, gözetimin olup olmadığı, gözden geçirmenin yapıp yapılmadığı, bu hususların belgelendirilip belgelendirilmediği ve yanı sıra elverişli denetim el kitaplarının, çalışma programlarının ve çalışma kağıtlarının bulunup bulunmadığı hususlarını kapsar.

7.5. İç denetim fonksiyonunun mevcut olmaması veya öndeğerlendirmenin iç denetimin yetersiz olduğunu ortaya koyması durumunda, yüksek denetim kurumu denetçisi denetlenen kuruluş yönetiminin dikkatini bu yetersizliklere çekmesi gerekir.⁽²⁾

Dış denetim kanıtı olarak iç denetim çalışmasından yararlanma

7.6. Dış denetçinin kanıtının bir parçası olarak iç denetim çalışmasından yararlanılması durumunda, yukarıdaki 6.2 - 6.3 ve 7.3 - 7.4 numaralı paragraflardaki hususlar uygulanır. Ayrıca yüksek denetim kurumu denetçisinin şunlara dikkat etmesi gerekir:

- yüksek denetim kurumunun hedeflerinin farklı olabileceği dikkate alınarak spesifik ihtiyaçları bakımından iç denetim aracılığıyla elde edilen kanıtın yeterli kalitede ve sayıda olup olmadığı; Bu soru'nun cevabının yüksek denetim kurumu denetçisince araştırılması genellikle, iç denetim çalışmasının niteliği, süresi ve kapsamı ile ilgili mülahazaları içerir.
- elde edilmiş belirli bir denetim kanıtı söz konusu olduğunda, iç denetimce ulaşılan sonuçların uygun olup olmadığı.
- iç denetim tarafından ortaya çıkarılmış olan istisnai ve olağandışı sorunların tümünün gerektiği şekilde çözüme kavuşturulup kavuşturulmadığı;

7.7. Yüksek denetim kurumunun iç denetçilerin çalışmasından maksimum faydayı sağlayacak şekilde yararlanmasının temini bakımından kimi durumlarda denetlenen kuruluşla yüksek denetim kurumu arasında yazılı protokol yapılır.

(2) Pek çok durumda yüksek denetim kurumu denetçisi iç denetimdeki gelişmeler hakkında yönetime tavsiyelerde bulunmak durumunda kalabilir (Örneğin uygun eğitim programları ve raporlama biçimleri hakkında tavsiyeler). Ancak bunun dış denetim fonksiyonunun bağımsızlığını zedelemeyecek tarzda yapılması gerekir.

8. Uzman çalıştırılması durumunda özellik arzeden hususlar

Amaç

- 8.1. Diğer uzmanlardan yararlanmanın amacı denetim hedeflerinin başarılması bakımından yaşamsal önemi olan ve başka türlü temini mümkün olmayan teknik bilgileri ve becerileri denetim ekibinin istifadesine sunmaktır.

Uzmanlardan yararlanma ve görevlendirilme koşulları

- 8.2. Denetim hedeflerine ulaşılması için yeterli, rasyonel ve uygun denetim kanıtlarının elde edilmesinde, denetim ekibine yardımcı olmak üzere uzmanlardan yararlanılır. Bu hedefin başarılması için aşağıdaki koşulların yerine getirilmesi gerekir:

- Uzmanın görev kapsamının, niteliğinin ve rapor hazırlanmasına ihtiyaç duyulan uzmanın mümkün olan en erken aşamada açıkça belirlenme tarzı: elverişli teknik bilgisi ve becerileri bulunan bir uzman belirlemek yaşamsal önemi haizdir.
- Yüksek denetim kurumunun bu uzmanın denetlenen kuruluştan bağımsız olmasını bizzat güvence altına alması gerekir (Bu genellikle, uzmanın son zamanlarda denetlenen kuruluşla ve onunla bağlantılı organizasyonlarında istihdam edilmemiş olması anlamına gelir). Yüksek denetim kurumunun, ayrıca, uzman tarafından gerçekleştirilen çalışmanın niteliğinin ve kapsamının uzmanın bağımsızlığını zedelemeyecek ölçüde olup olmadığını kendisinin göz önünde bulundurması gerekir. (Örneğin; uzmanın sözleşmeyle bağlı bulunduğu üçüncü kişilerin çıkarlarının yüksek denetim kurumu adına çalıştığı alanla çakışabilme durumu);
- Uzman tarafından üretilen çalışmanın tarafsızlığını; yararlanılan çalışma metodlarının ve uzmanın ürettiği denetim kanıtının uygunluğunu, yeterliliğini ve rasyonalitesini denetçinin bizzat mesleki yetkinliği ile güvence altına alması gerekir. Denetçi gerektiğinde, bu güvenceyi sağlamak bakımından ilaveten test çalışması yapmalıdır.

Bu koşullar bir inceleme ortamındaki çalışmada kaçınılmaz olarak tecrübesi bulunmayan uzmanının ekip şefi tarafından sıkı bir biçimde yönetilmesi ve ona rehberlik edilmesi anlamına gelir. Ayrıntılı görev tanımları bu yönetimce yapılabilir ve ona daha kolay biçimde yol gösterilebilir.

- 8.3. Uzmandan yararlanılan bir inceleme görevinin sonucu olarak yayımlanan rapor yüksek denetim kurumunun rapordur. Uzmanın rolü, genellikle, yüksek denetim kurumu için bir denetim görüşü sunmaktan ve bunu şekillendirmekten sorumlu tutulan inceleme ekibine yardımcı olmaktır. Bu nedenle, inceleme so-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

nucu ortaya çıkan bir raporda uzmanın herhangi bir görüşünün özellikle yer alması alışılmış bir uygulama değildir.

Gizlilik

- 8.4. Yüksek denetim kurumu tarafından çalıştırılan uzman genellikle gizlilik koşulları nedeniyle sınırlandırılır. Uzmanlarla çalışan denetçilerin onları gizlilik koşulları hakkında bilgilendirmeye ve onlara uygun şekilde tavsiyelerde bulunmaya hazır olması gerekir. Gizlilik nedenlerine ilişkin hususların kural olarak uzmanların sözleşmelerine konulması yerinde olur.

9. **Ek bilgi**

- 9.1. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu'nun (IFAC) ^ Kamu Sektörü Komitesi, "Diğer Denetçilerin Çalışmasından Yararlanma - Bir Kamu Kesimi Perspektifi" başlıklı 4 numaralı Çalışmasını Kasım 1994'de yayımladı. Bu Rehberin okuyucusunun başvuracağı kapsamlı tavsiyeler sözü edilen Çalışmada bulunabilir.

(3) International Federation of Accountants, 535 Fifth Avenue, 26th Floor, New York, NY10017, USA.

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 26

BELGELENDİRME

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standartları	1
Yeterli ölçüde belgelendirmenin sağladığı yararlar	2
Çalışma kağıtlarının içeriği	3
Geçici ve daimi dosyalar *	4
Denetim bilgisinin gizliliği	5
Denetim dokümantasyonunun saklanması	6

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 156 numaralı paragrafının açıklaması şunu öngörmektedir :

"Denetçiler çalışma kağıtlarında denetim kanıtını yapılan işi, denetim bulgularını, planlamanın dayanağını ve kapsamını da içerecek şekilde yeterli ölçüde belgelendirmelidir".

2. Yeterli ölçüde belgelendirmenin sağladığı yararlar

2.1. Yeterli ölçüde belgelendirme yüksek denetim kurumuna verimliliğinin ve etkinliğinin artırılması bakımından şu hususlarda-yardımcı olur:

- planlamayı kolaylaştırır;
- denetimin ortaya çıkardığı yetersizliklerin, hataların ve mevzuata aykırılıkların kaydını tutar;

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- (c) denetçinin yargılarını, görüşmelerini ve raporlarını teyit edip destekler;
 - (d) bilgi kaynağı olarak raporların hazırlanmasına desteklenen birimden veya herhangi bir ilgili gruptan istenen soruların cevaplandırılmasına yardımcı olur ve gelecekte yapılacak başvurular için gerçekleştirilen işin kaydını tutar;
 - (e) Denetim Standartları ve Rehberle uygunluğu, yüksek denetim kurumunun kurum içi prosedürlerini gösterir.
 - (f) başvuruları, açılan davaları ve diğer yasal süreçleri destekler (veya karşı savunma sağlar).
 - (g) denetçinin mesleki gelişiminin kanıtını oluşturur veya buna katkıda bulunur.
 - (h) gözden geçirmeyi, gözetimi ve kalite güvencesini kolaylaştırır (aşağıdaki paragrafa bakınız).
- 2.2. Yeterli ölçüde belgelendirme özellikle, gözden geçirme, gözetim ve kalite güvencesi için önem taşır. Bu konunun önemli olmasının nedenleri arasında şu hususlar sayılabilir:
- (a) Gözden geçiren kişinin;
 - denetim hedeflerine ulaşıp ulaşılmadığını değerlendirmesine,
 - astlarına devrettiği çalışmanın usulüne uygun biçimde yürütülmesini sağlamasına;
 - incelemenin akışı içinde denetçi tarafından verilen kararları değerlendirmesine ve sonuçlara ulaşmak veya tavsiyelerde bulunmak üzere ihtiyaç duyulan kanıtın elde edilmesi için ilave çalışma yapılması gereken alanları belirlemesine;
 - denetim çalışma kağıtlarını gözden geçirme ve denetim personeline daha verimli ve etkili biçimde nezaret etme görevlerini yerine getirmesine;katkıda bulunur.
 - (b) Kalite güvencesinin bağımsız olarak incelenmesi için temel oluşturur ("Kalite Güvencesi" başlıklı 51 numaralı Rehber'e bkz).
3. Çalışma kağıtlarının içeriği
- 3.1. Tamamlanan gözlemlerin ve sonuçların yanı sıra denetimin bütün adımları özenli bir biçimde belgelendirilmelidir. Bu belgelendirme meslek camiasında çalışma kağıtları olarak adlandırılır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 3.2. Çalışma kağıtları denetçinin yürüttüğü çalışmanın ve önemli konular hakkında ulaştığı sonuçların birinci derecede kayıtlardır. Çalışma kağıtları denetçinin gösterdiği gerekli özenin kanıtını oluşturur ve incelemenin yürütülmesinde ve ona nezaret edilmesinde denetçiye yardımcı olur.
- 3.3. Çalışma kağıtları incelemenin desteklenmesi bakımından yaşamsal önemdedir. Planlamanın temel hazırlık çalışmalarından nihai raporun kaleme alınmasına kadar incelemenin bütün aşamaları çalışma kağıtlarında bulunmalıdır. Her bir yüksek denetim kurumu genellikle kendi deneyimlerine, belirli ihtiyaçlarına ve ortama göre çalışma kağıtlarının düzenlenmesine, gözden geçirilmesine ve dosyalanmasına yönelik teknikler geliştirmelidir.
- 3.4. Çalışma kağıtlarında nelerin bulunması veya bulunmaması gerektiğini söylemek çok güçtür. Ancak genel bir prensip olarak; iyi belgelenmiş çalışma kağıdı setinin, söz konusu çalışmanın geçmişiyle bağlantısı kurmak ve çıkarılan sonuçları desteklemek bakımından tecrübeli bir denetçi tarafından değerlendirilmesine elverecek ayrıntıda ve yeterli ölçüde eksiksiz olması gerektiği söylenebilir.
- 3.5. Çalışma kağıtlarının açık, okunaklı, eksiksiz, uygun, doğru, özlü, muntazam ve anlaşılabilir olma türünden bir dizi fiziksel kalite özelliklerine sahip olması gerekir. Bilgisayar kanıtlarından yararlanılması durumunda kaynağın, içeriğinin ve alanın tam olarak belirtildiği yeterli bir tanımlama yapılmalıdır.
- 3.6. Çalışma kağıtları düzenli olmalı ve pek çok durumda, incelemenin ilk aşamalarında şekillendirilmelidir. Geçmiş yıllara ilişkin çalışma kağıtları mevcut olduğu takdirde, bunlar bir rehber olarak kullanılabilir.
- 3.7. Denetçi karşılaştırmalar, sözleşmeler ve işlemler gibi veri orijinallerini belirtmek üzere işaretler koyabilir. Kimi yüksek denetim kurumlarında bu amaçla standart işaretler tespit edilmiştir. Böyle bir tespitin olmaması veya denetçinin herhangi bir nedenle standart olmayan işaretler koyması halinde işaretlerin anlamı ilgili kağıtta açıkça belirtilmelidir. Akış diyagramlarında kullanılan simgelere benzer şekilde işaretler kullanılabilir.
- 3.8. Gözden geçirmeyi kolaylaştırmak ve özellikle gözden geçiren kişiye sonuçları, tavsiyeleri ve raporları destekleyen denetim kanıtını bulmasında ve değerlendirmesinde yardımcı olmak amacıyla, çalışma kağıtlarının önceki ve sonraki sayfalarının karşılıklı biçimde referans göstermesi önemli bir noktadır. Karşılıklı referanslar kaynağı ve referans gösterilen yeri açıkça belirtmelidir. Düzenli bir biçimde karşılıklı referans gösterilmesi bütün çalışma kağıtlarının başlangıç referansının açık ve mantıklı olmasını gerektirir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 3.9. Çalışma kağıtları genellikle bu temelde ve ortaya çıkabilecek herhangi bir yasal prosedür içinde kanıt olarak yararlanılmalarına elverişli bir standartta hazır bulundurulmalıdır. Bu nedenle denetçiler kişisel çalışma dokümanlarını imzalayıp üzerine tarih atmalıdırlar.
- 3.10. İncelemesi tamamlanmış bir dizi çalışma kağıdının kimin tarafından, ne zaman gözden geçirildiği ve inceleme sonuçlarının ne olduğu açıkça belli olmalıdır. İnceleyenin onayladığı, yetersiz veya açıkça ifade edilmemiş bulunduğu konulara ilişkin notları muhafaza edilmelidir. Bu hususlar daha üst kademede inceleme yapanlar için yararlı olur.
- 3.11. Belgelendirme önemli konular hakkında denetlenen birimle kurulan bütün ilişkilerin kaydını içermelidir. (Örneğin; kontrol testleri sırasında ortaya çıkan yetersizlikler, denetlenen birim yönetiminden elde edilen güvenceler v.b)

4. Geçici ve daimi dosyalar

- 4.1. Her bir incelemeyle ilgili çalışma kağıtları genellikle geçici dosya olarak adlandırılır. Buna ilaveten çoğunlukla daimi dosyalar oluşturulur. Daimi dosyalar spesifik bir alandaki başarılı incelemelerde sonraki yıllarda yararlanılacak bilgileri ihtiva eder. Bu dosyalar denetim çalışmasının planlanması ve müteakip uygulamalar için asıldır. Dosyalar düzenli periyotlarla güncelleştirilmelidir.

5. Denetim bilgisinin gizliliği

- 5.1. Yüksek denetim kurumları çoğunlukla ticari, politik ve güvenlik açısından hassas olarak değerlendirilen bilgilere erişirler. Yüksek denetim kurumunun ve personelinin bu tür bilgiyi usulüne uygun şekilde muhafaza etmek için gerekli mesleki özeni göstermesi ve bu nedenle çalışma kağıtlarının fiziksel güvenliğini güvence altına alacak prosedürler ve kontroller oluşturması gerekir. Aynı şekilde çalışma kağıtlarının, denetlenen birimle kurulan ilişkilerin ve taslak raporların açıklanmasında izlenecek genel kabul görmüş ve saptanmış prosedürlerin uygulanmasına kadar bunların gizli doküman olarak işlem görmesi teadmüldendir.
- 5.2. Yüksek denetim kurumlarının denetim bilgilerinin*gizliliğine yönelik gereklilikleri ile vatandaşların bilgi alma özgürlüğüne olanak tanıyan mevzuat arasında denge kurması gerekir.

6. Denetim dokümanlarının muhafaza edilmesi

6.1. Yayımlanmış raporlarda ulaşılan sonuçları destekleyen dokümanların arşive konulmasına ve muhafaza edilmesine yönelik açık politikaların olması önemli bir husustur. Bu politika başka konuların yanı sıra şunları kapsamalıdır:

- imha edilmeden önceki saklama süresi,
- dosyaların denetim birimlerinden ana arşive transfer edilmesi,
- dosya içeriklerinin standardı, dizin hazırlanması ve dosyaların geri istenmesine ilişkin prosedürler.

3. GRUP : DENETİMİN TAMAMLANMASI

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 31

RAPORLAMA

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standartları	1
Ortak ve koodineli incelemelerin raporlanması	2
<hr/>	
INTOSAI Raporlama Standartı	Ek 1

1. INTOSAI Denetim Standartları

- 1.1. Bu Rehber yüksek denetim kurumları tarafından yürütülen incelemelerin nihai raporunun ilgili kurum dışı organlara ve uygun olduğunda kamuoyuna sunulması ile ilgilidir.
- 1.2. INTOSAI Denetim Standartlarının 163-191 numaralı paragrafları Raporlama hakkında kapsamlı bir biçimde yol gösterir. Bu standartlar, Rehber'in Ek 1 bölümünde özetlenmiştir.
- 1.3. INTOSAI Denetim Standartlarının 163-191 numaralı paragraflarında sözü edilen tavsiyelerin yanı sıra, daha ayrıntılı bilgi "Performans Denetimi" başlıklı 41 numaralı Rehber'de verilmektedir.

2. Ortak ve koordineli incelemelerin raporlanması

2.1. İki ya da daha fazla yüksek denetim kurumu tarafından ortaklaşa ve koordineli biçimde yürütülen incelemelere ilişkin raporlama süreci belirli problemler yaratabilir. İşbirliği yapan yüksek denetim kurumları arasında ortaya çıkan sorunlara acilen çözüm bulunabilmesi amacıyla planlama aşamasında bir raporlama prosedürünün kabul edilmesi ve bu sürecin raporlama aşamasında özenli şekilde izlenmesi tavsiye edilir.

2.2. Raporlama prosedürü şu hususları kapsamalıdır:

- raporlama takvimi,
- taslak raporlarla ilgili olarak her bir yüksek denetim kurumunun kesin sorumlulukları,
- kaleme alınacak raporların dili ve tercümeyle ilişkin düzenlemeler,
- işbirliği yapan yüksek denetim kurumları arasında ve denetlenen kurumlarla taslak raporlar hakkında mutabakat sağlanması (bağlantılar, toplantılar, cevapların/yorumların değerlendirilmesi),
- basınla kurulan iletişimler, vb. dahil yayımla ilgili düzenlemeler,
- raporların Parlamento'ya ve/veya diğer makamlara sunumu.

EK 1: INTOSAI RAPORLAMA STANDARTLARININ ÖZETİ

1. "Raporlama" terimi hem bir dizi finansal tablo hakkında denetçi görüşünü ve mütalaasını hem de bir performans incelemesinin sonundaki nihai denetçi raporunu kapsar.
2. INTOSAI Denetim Standartlarının 169 numaralı paragrafında şöyle denilmektedir.
 - "(a) Her denetimin sonunda denetçi, duruma göre, bulgularını ortaya koyan bir kanaat belirtir veya rapor düzenler. Bu raporun içeriğinin kolay anlaşılır olması, belirsizliklere yer vermemesi, yalnız yeterli ve ilgili denetim kanıtına dayanan bilgileri kapsamı ve bağımsız, objektif, doğru, tam ve yapıcı olması gerekmektedir.
 - (b) Denetçilerce ortaya çıkarılan ciddi mevzuata aykırılık ve yolsuzluk uygulamalarına ilişkin olarak yapılması gerekenler hakkında nihai kararı vermek denetçinin bağlı olduğu yüksek denetim kurumuna aittir.

Düzenlilik denetimlerine ilişkin olarak denetçi mevcut yasa ve düzenlemelere uygunluğun sağlanıp sağlanmadığını saptamak üzere yaptığı testler sonucunda ya finansal tablolara ilişkin olan bir raporun eki olarak ya da ayrı olarak yazılı bir rapor düzenlemelidir. Raporun uygunluk testine tabi olan konular için olumlu güvence, teste tabi olmayan konular için ise olumsuz güvence veren bir beyan içermesi gerekmektedir.

Performans denetimi ile ilgili raporun denetim hedefleri içinde anlamlı olan ve ehemmiyet arzeden bütün mevzuata aykırı durumları içermesi gerekir."

3. INTOSAI Denetim Standartlarının açıklamasında (paragraf 170) finansal denetimlerle ilgili denetim görüşlerinin tümü ile diğer raporların biçimi ve kapsamı hakkında yol gösterilmektedir. Denetçinin aşağıda belirtilen rapor özellikleri konusunda kendine özgü bir yaklaşımının bulunması gerekir.

- Başlık :
- İmza ve tarih
- Hedefler ve kapsam
- Bütünlük
- Muhatap

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- Önemli konuların belirlenmesi
 - Yasal dayanaklar
 - Standartlara uygunluk
 - Vaktindelik
4. INTOSAI Denetim Standartlarının açıklamalarında (Paragraf 171-182); olumlu veya olumsuz görüş verme ve denetçi tarafından yetersizliklerin, mevzuata aykırılıkların veya uygunsuzlukların ortaya çıkarıldığı durumlarda alınması gereken önlemlerde dahil olmak üzere denetim görüşlerinin alışlagelmiş biçimleri ana hatlarıyla ele alınmaktadır.
5. INTOSAI Denetim Standartlarının açıklamaları (paragraf 183-188) performans incelemelerinin raporlaması hakkında özellikle de, elde edilen kanıtın yorumlanmasında ve sunumunda denetçinin benimsemesi gereken tarafsızlık ve haktanırlık konularında spesifik tavsiyelerde bulunmaktadır. Raporlar, olabildiğince yapıcı olmalı ve yetersizlikleri ortadan kaldırmak üzere gerek duyulan iyileştirmeleri tavsiye etmelidir.
6. INTOSAI Denetim Standartlarının açıklamaları (paragraf 189-191) ilişkili konuların önemliliği bakımından raporlarda yer alması gerekenler (miktardan kaynaklanan önemliliğin yanı sıra, işin doğasından ve içinde bulunduğu bağlamdan kaynaklanan önemlilik dahil olmak üzere) hakkında rehberlik eder.

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 32

**"DENETLENEN FİNANSAL TABLOLARLA İLİŞKİLİ
BELGELERDEKİ DİĞER BİLGİLER"**

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
Giriş	1
Rehberin kapsamı	2
Denetçinin sorumluluğu ve diğer bilgiler	3
Temel kavramlar ve tanımlar	4
Denetim planlaması ve prosedürleri	5
Raporlama	6

1. Giriş

- 1.1. Bu Uygulama Rehberi'nin amacı Avrupa Birliği'nin faaliyetlerini inceleyen dış denetçiye ("denetçi) denetlenen finansal tablolarla ilişkili olan belgelerdeki diğer bilgilerin denetimi konusunda yol göstermektir.
- 1.2. Ulusal denetim kuruluşlarının ve Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumunun anayasal yetkileri denetlenen finansal tablolarla ilişkili olan belgelerdeki diğer bilgilerin denetimine yönelik sorumlulukları farklı biçimde düzenlenmiş olduğundan bu Uygulama Rehberi'ndeki söz konusu tavsiyelerin spesifik durumlara uygun biçimde uygulanması gerekir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

2. Bu rehberin kapsamı

- 2.1. Denetlenen finansal tablolarla ilişkili olan ve denetlenen birimlerce sunulan belgeler giderek artan bir biçimde diğer bilgileri ihtiva etmektedir. Hem finansal hem de finansal olmayan nitelikteki diğer bilgiler faaliyetlerin ve finansal sonuçların, performans ölçümlerinin, harcama planlarının ve gelecekle ilgili beklentilerin analiz edilmesini ve incelenmesini kapsar (aşağıdaki 4.1 numaralı paragrafa bakınız).
- 2.2. Diğer bilgiler çoğunlukla denetlenen finansal tablolarla bağlantı kurulduğunda anlaşılır. Denetlenen birimin operasyonel ve finansal performansı, finansal koşulları ile kaynaklan, planlan ve geleceğe yönelik beklentileri hakkında fikir edinilmesine katkıda bulduklarından diğer bilgiler kullanıcılar açısından büyük önem taşır.
- 2.3. Bu Uygulama Rehberinin amacı;
 - denetlenen finansal tablolarla ilişkili belgelerdeki diğer bilgileri tanımlamak; ve
 - diğer bilgilerin, bunlardaki önemli yanlışlıklar ve tutarsızlıklarla ilgili olarak izlenmesi gereken hareket tarzı da dahil olmak üzere denetçi tarafından dikkate alınması durumunda, ona yol göstermektedir.

3. Denetçinin sorumluluğu ve diğer bilgiler

- 3.1. Bir finansal tablonun incelenmesi bu tablo hakkında bir kanaate ulaşılmamasına yöneliktir. Denetçinin düzgün şekilde açıklanmış olan diğer bilgileri raporlama sorumluluğu genellikle bulunmamaktadır. Ancak denetçi; finansal tablolarla diğer bilgiler arasındaki tutarsızlıklar veya diğer bilgiler içindeki yanlışlıklar dolayısıyla finansal tabloların ve bu tablolarla ilgili raporunun güvenilirliğinin erozyona uğrayabileceğinin farkında olmalıdır. Denetçi, bu nedenle, bu tür diğer bilgilerin tutarlılığını ve doğruluğunu değerlendirmelidir.
- 3.2. Kendi ülkesinin mevzuatı gereğince veya sözleşmesinin şartlarına göre denetçinin inceleme sonuçlarını raporlaması gerekebilir. Yasal durum itibarıyla aksine bir hüküm bulunmuyorsa veya sözleşmeye aksine bir hüküm konulmamışsa, denetçinin böyle bir raporda incelemesinin sonuçlarına veya diğer bilgilere ne ölçüde yer vereceğine karar vermesi gerekir.
- 3.3. Finansal tablolarla ilişkili olan dokümanlarda açıklanan diğer bilgilerin incelenmesi durumunda, denetlenen birim yönetiminin bu bilgilerin muhtevassından

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

sorumlu tutulmasının kabulü önemli bir noktadır. INTOSAI Denetim Standartları ile ilgili temel önermelerden birinde, 6 (d) numaralı paragrafta, şöyle denilmektedir:

"Devlet/hükümet bünyesindeki yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin gelişmesi hesap verme sorumluluk sürecini kolaylaştıracaktır. Finansal raporların ve diğer bilgilerin şekil ve muhtevasının doğruluğundan ve yeterliliğinden idare sorumludur."

4. Temel kavramlar ve tanımlar

4.1. Denetlenen finansal tablolarla ilişkili olan belgelerde gözükten diğer bilgiler ile ilgili örnekler şöyle sıralanabilir:

- yıllık yönetim raporu,
- gelecek dönemlere yönelik planlar ve bütçeler,
- süregelen veya planlanan projeler ya da faaliyetler,
- hesap kesim tarihinden sonra meydana gelen faaliyetler,
- muhasebeyi ilgilendiren bir tahminin nasıl hesaplandığına ilişkin açıklamalar,
- faaliyet sonuçlarının, verimliliğin ve performans ölçülerinin analizi hakkındaki bilgiler,
- organizasyonla ilgili koşullar,
- ilgili mevzuat veya bundaki herhangi bir değişiklik,
- ortamla ilgili koşullar.

Denetçi için diğer bilgilerin incelenmesine yönelik sınırlamaların kapsamını bilmek önemli bir husustur. Örneğin, denetçi denetlenen birimin planlarını ve bütçelerini doğrulama ve onaylama bile, sadece, tahminlerin yapılmasında yararlanılan esaslar ve yöntemler arasında tutarlılık bulunup bulunmadığını ortaya koyabilir.

4.2. Denetlenen finansal tablolarla bağlantılı olan dokümanlardaki diğer bilgileri inceleyen denetçinin şunları göz önünde bulundurması gerekir:

- diğer bilgilerle denetlenen finansal tablolar arasında tutarsızlık bulunup bulunmadığı,
- finansal durum ve gelecek dönemdeki gelişmelerle ilgili başvuru kaynaklarında, denetlenen birimin finansal durumuna ilişkin doğru olmayan, ye-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

tersiz veya yanlış yol gösterici bir izlenim yaratan hatalı açıklamalar olup olmadığı.

- Denetçi kullanıcı açısından önemli sayılabilecek herhangi bir bilginin gözardı edilip edilmediğini de değerlendirebilir.

4.3. Finansal tabloların ve diğer bilgilerin kullanıcılarını etkileme olasılığının bulunması halinde, yanlışlık veya tutarsızlık önemli hale gelecektir. Hatta özellikle;

- denetlenen finansal tablolardaki konularla bağlantılı gibi gözükmeyen diğer önemli bilgilerin hatalı bir biçimde açıklanması ve sunulması durumunda gerçeğin önemli bir biçimde çarpıtılması söz konusudur.
- diğer bilgi veya onun sunum biçimi denetlenen finansal tablolardaki bilginin aksini ifade ediyorsa ve bu finansal tablolar hakkındaki denetçi raporuna duyulan güveni sarsacak derecede ehemmiyet arz ediyorsa, ciddi bir biçimde tutarsızdır/^{1^}

4.4. İlişkili konuların finansal değeri (miktar bakımından önemliliği) temel bir unsur olmakla birlikte, denetçi ayrıca yanlışlığın veya tutarsızlığın içinde bulunan bağlam nedeniyle mi yoksa işin doğasından kaynaklanan bir nedenle mi önem arzedeceği konusunda bir yargıya varmalıdır. Örneğin, denetlenen finansal tablolara eşlik eden bir yönetim raporundaki basit bir yanlışlık veya tutarsızlık denetlenen birimin performansı veya geleceğe yönelik belirlentileri bakımından okuyucuda gerçeğe uygun düşmeyen iyimser bir bakış açısının oluşmasına yol açabilir.

4.5. Denetçi, özellikle, diğer bilgiler içindeki yanlışlıkların veya tutarsızlıkların (ihmallere dahil) denetlenen birimin yöneticileri tarafından bilerek yapılma olasılığına karşı daima uyanık olmalıdır. Belli durumlar bu tür kasdi yanlışlıkların ve tutarsızlıkların bünyesel riskinin arttığını göstermektedir. Örneğin; denetlenen birimin yönetimi belirli performans düzeyine ulaşmak için politik baskılar altında olabilir veya üst yönetimin ücretleri önceden belirlenmiş hedeflerin başarmasına veya performans ölçümlerine göre belirlenebilir.

(1) Burada sözü edilen önemli yanlışlıklar ve tutarsızlıklarla ilgili olarak yapılan tanımlamalar Yeni Zelanda Muhasebeciler Birliği'nin 8 No'lu Denetim Rehberleri'nden (1986) alınmıştır.

5. Denetim planlaması ve prosedürleri

- 5.1. Denetlenen finansal tablolarla ilişkili belgelerin kapsadığı diğer bilgiler, bu inceleme hakkında bir rapor yazılması gerekip gerekmediği noktasından değerlendirilmelidir. Diğer bilgilerin incelemesini planlarken denetçi, bu bilgilerde yanlışlıktan ve tutarsızlıktan kaynaklanan durumlar olma ihtimaline karşı uyanık olmalıdır. İncelemenin denetçinin risk tahminine ve önemliliğe göre planlanması ve yürütülmesi gerekir.
- 5.2. Denetçi cari yılın diğer bilgileriyle önceki yıllarda yayımlanmış olanları belirlemek ve böylece sunulan diğer bilgilerde dönem boyunca ortaya çıkan mevcut tutarsızlıkları tespit etmek suretiyle ihmal edilen hususları saptayabilir. Bir başka seçenek ise gözardı edilen hususların örneğin; yönetim kurulu v.b. toplantı tutanaklarının incelenmesi yoluyla ortaya çıkarılmasıdır.
- 5.3. Denetçi diğer bilgilerin incelenmesini, genellikle finansal tabloların denetimi ile bağlantılı olarak yürütür.
- 5.4. Denetçinin finansal tablolarla birlikte diğer bilgileri;
- denetlenen birim faaliyetleri ve genel durum hakkında yanlış ve yetersiz bir izlenim yaratıp yaratmadıkları;
 - bir ya da birkaç alandaki bilgilerin muhtevası veya yeterliliği konusunda okuyucuyu şüphe düşürüp düşürmedikleri;

bakımından değerlendirmesi durumunda, konu çözüme kavuşturulmak üzere ele alınmalıdır. Bu durum, denetlenen birimin yönetimi ile mülakat yapılmasını ve ilave belgelerin incelenmesini gerektirebilir.

- 5.5. Diğer denetim prosedürleriyle ilgili olarak, denetçi incelemesinin sonuçlarına ve denetim alanı konusundaki bilgilerine dayanarak diğer bilgiler içindeki açıklamaları güçlendiren kanıtı ortaya çıkarılmalı ve bunları tarafsız bir biçimde değerlendirmelidir.

6. Raporlama

- 6.1. Diğer bilgilerin inceleme sonuçlarının denetçi tarafından raporlanması aşağıdaki hususlara bağlıdır:
- denetçinin rapor verme zorunluluğunun bulunup bulunmadığı,

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- kullanıcı açısından önemli sayılabilecek yanlış yönlendiren ve içinde yanlış bilgiler barındıran diğer bilgilerin denetçi tarafından dikkate alınıp alınmadığı.
- 6.2. Diğer bilgilerin incelenmesinin yanlışlık ve tutarsızlıkla ilgili durumları meydana çıkarması durumunda, denetçi, normal olarak denetlenen birim yönetiminin bütün dikkatini bu konulara çekmelidir. Denetçi tutarsızlıkların veya yanlışlıkların tatminkar biçimde çözüme kavuşturulması amacıyla finansal tablolara gerekli eklemeler yapılmasını veya bilgi ilave edilmesini denetlenen birim yönetiminden isteyebilir.
- 6.3. Denetlenen birim yönetiminin gerekli herhangi bir eklemeyi kabul etmesi (ya da edememesi²¹ ve denetçinin tutarsızlık ve yanlışlığı önemli görmesi halinde, denetçi finansal tablolar hakkındaki raporunun yaratacağı etkileri dikkate almalıdır. Finansal tablolar hakkındaki denetçi raporunun yazılmasından sonra önemli nitelikte tutarsızlığın ve yanlışlığın ortaya çıkması halinde, denetçi daha uygun biçimde harekete geçmeye karar vermelidir (örneğin; ilgili bakanlığın haberdar edilmesi).
- 6.4. Denetçinin raporunun niteliği kendi ülkesindeki yasal gerekliliklere ve sözleşme koşullarına göre farklılık gösterebilir. Denetçinin rapor sunma yükümlülüğünün bulunduğu veya denetçinin rapor sunmaya karar verdiği durumlarda bile; denetçinin, yanlış yol gösteren veya tutarsız önemli açıklamaların ve sonuçların yanı sıra en azından yürütülen çalışma hakkında özet bir bilgi vermesi yerinde olur.

(2) **Örneğin: Avrupa Birliğinde finansal tablolar ve onlara eşlik eden bilgiler en son haliyle Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumunun istifadesine sunulur ve eş zamanlı biçimde ibra eden makamlara gönderilir.**

4. GRUP : PERFORMANS DENETİMİ

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 41

PERFORMANS DENETİMİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Performans denetim görevi ve yetkisi	2
Temel kavramlar ve tanımlar	3
Finansal denetim ve performans denetimi: benzerlikler ve farklılıklar	4
Performans denetiminde planlama	5
Performans denetiminin metodolojisi	6
Performans denetiminde raporlama	7

Performans denetiminin metodolojisi: veri toplama teknikleri ve bilgi analiz teknikleri Ek 1

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 38'inci ve 40'inci paragrafları şunları öngörmektedir :

"Devlet denetiminin kapsamı düzenlilik ve performans denetimini içerir."

"Performans denetimi verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun denetimi ile ilgili olup şunları kapsar:

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- (a) İdari faaliyetlerin tutumluluğunun sağlıklı idari prensipler ve uygulamalar ile yönetim politikalarına göre denetlenmesi;
- (b) İnsan, mali ve diğer kaynakların kullanımındaki verimliliğin; bilişim sistemlerinin, performans ölçülerinin ve gözetim düzenlemelerinin ve denetlenen kurumlarca belirlenen eksikleri gidermek için izlenen prosedürlerin incelenmesi de dahil olmak üzere denetlenmesi;
- (c) Denetlenen kuruluşların hedeflerine ulaşma yönündeki performans etkinliğinin ve kurum faaliyetlerinin yarattığı gerçek etkinin amaçlanan etkiyle kıyaslanmak suretiyle denetlenmesi."

2. Performans denetim görevi ve yetkisi

2.1. Birçok ülkede Anayasa ve ilgili mevzuat yüksek denetim kurumlarına performans denetiminin bazı türlerini yürütme görevini ve yetkisini vermektedir. Kimi ülkelerdeki yüksek denetim kurumlarının bazı performans türlerini belirli koşullar altında yürütme ve denetlenen kuruluşlarca yıllık ya da benzeri raporlarında kamuoyuna açıklanan performans göstergelerinin güvenilirliği konusunda bir görüş belirtme yükümlülüğü bulunmaktadır. Hatta Anayasa ve ilgili mevzuat gereğince yüksek denetim kurumlarından verimlilik, etkinlik ve tutumluluk denetimlerinin yapılmasının beklenmediği durumlarda bile, mevcut uygulama finansal ve düzenlilik denetimlerinin bir parçası olarak incelemeye performans denetimi türünden bir çalışmanın ("kapsamlı/karma denetimi") dahil edilmesi eğilimi göstermektedir. Bu tür denetimler, genellikle, organizasyonun ve prosedürlerinin etkinliği ve verimliliği, alınan düzeltici önlemlerin ekonomikliği ile ilgili mesleki yargılarla sonuçlanacak biçimde sistemlerin denetçi tarafından değerlendirilmesini gerektirmektedir.

2.2. Performans denetiminin genel amaçları ülkeden ülkeye farklılık gösterir. Bu amaçlar yüksek denetim kurumlarının ana mevzuatında belirlenebilir ya da kurum bünyesinde alınan bir kararın konusunu oluşturabilir. Yüksek denetim kurumlarının pek çoğunda, genellikle, ulaşılabilecek bu temel amaçların bir ya da birkaçı şu şekilde saptanmaktadır:

- a. Politikaların verimli, etkin ve ekonomik bir biçimde uygulanması konusunda yasama organına veya ita amirine bağımsız güvence sağlamak,
- b. Denetlenen birimlerce kamuoyuna açıklanan performans raporlarının ve göstergelerinin güvenilirliği konusunda yasama organına ve ita amirine bağımsız güvence sağlamak,
- c. Performansın başarısız olduğu alanları belirlemek ve bu surette, denetlenen birimlerin veya daha çok hükümetin verimliliğini, etkinliğini ve/veya tutumluluğunu geliştirmek üzere yardımcı olmak.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- d. "En iyi uygulama" örneklerini ortaya çıkarmak ve hükümetin ve/veya denetlenen birimlerin dikkatlerini bunlara çekmek.

- 2.3. INTOSAI Denetim Standartlarının 42'nci paragrafındaki açıklamanın bir bölümünde şöyle denilmektedir:

"Bir çok ülkede performans denetim görevi yüksek denetim kurumlarını, hükümet programlarının dayandığı politikaları incelemeye çok yaklaştırır."

Böyle durumlarda, performans incelemeleri politika hedeflerinin değerini tartışmaktan daha çok bu politikaların sonuçlarını geliştirmek, bunları iyileştirmek ve değerlendirmek üzere alınacak önlemlerin incelenmesini kapsar ve politika kararlarının alınmasını etkileyen bilgilerin yeterliliğinin incelenmesini gerektirebilir (politika döngüsünün planlama aşamasının incelenmesi).

- 2.4. Bu rehberdeki ilgili başlıklar altında performans incelemesinde uygulanabilecek INTOSAI standartlarından sözedilmektedir.

3. Temel kavramlar ve tanımlar

3.1. Performans denetimi

Yukarıdaki 1 numaralı paragrafta sözedildiği üzere, performans denetimi (ya da "paranın karşılığı denetimi", "sağlıklı mali yönetim için denetim", "yönetim denetimi") verimliliğin, etkinliğin ve tutumluluğun incelenmesiyle (VET).(*) Tek bir performans incelemesinin hedefi bu üç konudan birinin ya da birkaçının incelenmesi olabilir.

Bir performans incelemesi, bu durumda, "VET" ile ilgili hususların sağlanması için gerekli alanlarda tesis edilen sistemlerle ilgili bir incelemeyi ve/veya denetlenen birimin performansının sözü edilen konular çerçevesinde maddi doğruluğuna yönelik bir incelemeyi kapsayabilir. Bir performans incelemesi denetlenen birimin, fonksiyonunun programın ya da faaliyetin başarılı biçimde yönetilip yönetilmediği ile ilgili bir inceleme yapılmasını da gerektirebilir.

- 3.2. *Tutumluluk*, uygun kalite^ göz önünde bulundurularak kaynak maliyetlerinin veya bir faaliyetin gerçekleştirilmesinde kullanılan kamu kaynaklarının (girdiler) asgari düzeyde tutulması biçiminde anlaşılabilir.

(*) VET : Verimlilik, Etkinlik ve Tutumluluk kelimeleri İngilizce metinde "the three E" yani "üç E" olarak ifade edilmiştir (Economy, Efficiency, Effectiveness). (Ç.N.)

(1) Bazı incelemelerde (gelir, vergi veya alacaklar) tutumluluk ilgili faaliyetlerden toplanan gelirin maksimize veya optimize edilmesi anlamına gelir (örneğin, devlete ait şirketlerin özelleştirilmesinden elde edilen hasılatın maksimize edilmesi, kamu yayınlarının piyasa fiyatından satışının sağlanması, v.s.).

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Tutumluluk, kamu parasının harcanmasında "iyi yönetim" standartlarını ifade eder. "İyi yönetim" ya da "israf" biçiminde tanımlama dışı dönük bir kriter gerektiren bir yargı meselesidir, (örneğin; çelik muslukların iş gördüğü yerde altın musluklar israftır; ancak kraliçenin tacının altından yapılıyor olmasının işlevsel olduğu konusunda mutabakat bulunmaktadır).

Tutumluluk meselesi genellikle denetçiyi mal ve hizmet sunumuna yönelik şartnamele-
rin hazırlanması teklif alma ve ihale gibi diğer satın alma konularının incelenmesine gö-
türür.

Verimlilik, mal, hizmet ve diğer sonuçlar bakımından bunları üretmek için kullanılan kaynaklarla (girdiler) çıktılar arasındaki ilişkilidir.²⁾ Aslında, ve-
rimlilik "üretkenlik" kavramıyla bağlantılıdır.

Verimlilik de tutumluluk gibi, tam anlamıyla değerlendirilmesi için bir referans noktası gerektirir; örneğin, benzer kuruluşların girdi ve çıktı oranlarının mukayesesi ("kıyasla-
ma", "en iyi uygulama" standartları v.s.).

"Maliyet etkinliği" kavramı, maliyetler bakımından belirli ara çıktılara ulaşılmasında denetlenen birimin, etkinliğin, programın veya faaliyetin verimliliği ile bağlantılıdır. *Maliyet etkinliği analizi*, elde edilen çıktı başına düşen birim maliyet olarak ifade edil-
mekte olup proje maliyetleri ile çıktılar arasındaki ilişkilerin araştırılmasıdır. Maliyet etkinliği verimliliğin genel olarak incelenmesinde sadece bir unsur olup çıktılarının en uygun zamanlama açısından maksimum etkiyi yaratmak üzere üretilme zamanı türün-
den bilgilerin analizini içerir.

Etkinlik, hedeflere ulaşılma derecesinin ve bir faaliyetin istenen etkisi ile fiili etkisi arasındaki ilişki düzeyinin ölçülmesi ile ilgilidir.

Denetçiler politika amaçları çerçevesinde saptanmış olan hedeflerle sonuçları (veya "et-
ki"yi) karşılaştırmak suretiyle etkinliği değerlendirmek veya ölçmek isteyebilirler (bu yaklaşım genellikle "hedefin başarılması" şeklinde tanımlanır). Ancak politika hedefle-
rinin başarılması yönünden yararlanılan araçların ne ölçüde katkı sağladığının araştırıl-
ması durumunda etkinlik denetimi genellikle daha uygundur. "Gerçek" anlamıyla etkin-
liğin denetimi budur ve denetlenmekte olan politika hedefleri bakımından gözlenen et-
kilerin kimi kurum dışı başka faktörlerin sonuçları olduğunu gösteren kanıtın değil, bi-
zatihi denetlenen kurumca alınan önlemlerin sonuçları, olduğunu gösteren kanıtın bu-
lunmasını gerektirir. Örneğin, işsizliğin azaltılması politika hedefi olarak saptanmışsa,
işsiz sayısında gözlenen bir azalma denetlenen kurumca alınan tedbirlerin bir sonucu

(2) Kaynak : INTOSAI Denetim Standartları. Sözlük. Rehber'in 13 numaralı "Denetim Kanıtı ve Yakla-
şımı" başlıklı bölümü Ek 2, paragraf 6.1'e bakınız.

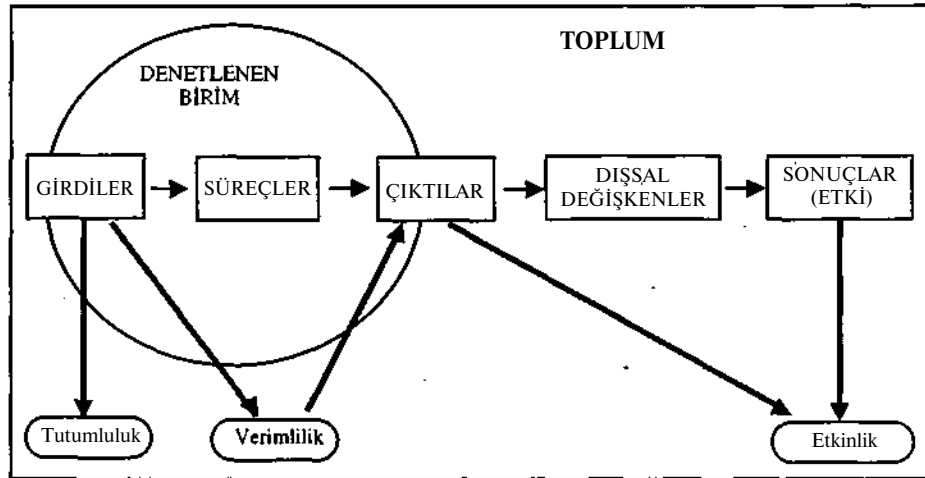
INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

mudur, yoksa bu durum, üzerinde denetlenen kurumun etkisinin bulunmadığı genel olarak iyileşen ekonomik ortamdan mı kaynaklanmaktadır? Burada denetim tasarımı ele alınan problemi kapsamak zorundadır: Dışsal, aracı değişkenler haricinde problemler uygulamada yüz yüze gelinir.

3.3. Tutumluluk ve verimlilik, genellikle, (Kurum dışındaki benzer organizasyonlarla veya süreçlerle mukayese yapmayı gerektirse bile) denetlenen birimin iç süreçleri ve yönetim kararları ile ilgilidir. Ancak etkinlik denetimi şu şekilde de anlaşılabilir:

- Dar bir çerçeveden bakıldığında, sadece denetlenen birimin iç yönetimi ve faaliyetleri aracılığıyla inceleme yapılabilir. Bu tür durumlarda bir etkinlik incelemesi, genellikle, birimin çıktıları üzerinde yoğunlaşacak ve bu durumda "birim içi etkiler" araştırılacaktır (örneğin, denetlenen birim bünyesinde tanımlanabilenleri).
- Daha geniş bir açıdan bakıldığında, inceleme aracılığıyla denetlenen birimin sınırlarının ötesine geçilir. Bu durumda, bir etkinlik incelemesi yalnızca çıktıların değil aynı zamanda denetlenen birimce ulaşılan sonuçların ve yaratılan etkilerin ölçülmesini de araştırabilir. Denetçi, bunu başarmak için, denetlenen birimin çıktıları üzerinde etkisi bulunan dışsal değişkenlerin (örneğin, denetlenen birimin kontrolü dışındaki faktörlerin) sonuçlarını hesaba katmak zorundadır.

3.4. Diyagram sözü edilen kavramları resmetmektedir.



INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 3-5. Spesifik bir performans denetimi zorunlu olarak üç hususun hepsi (verimlilik, tutumluluk ve etkinlik) hakkında sonuçlara ulaşmayı araştırmamakla birlikte, faaliyetlerin etkinliği konusunu -en azından geçici olarak- dikkate almaksızın faaliyetlerin verimliliği ve tutumluluğu konularından ayırmada kısmen yarar sağlanabilir. Buna karşılık, bir etkinlik denetiminde, denetçi, ayrıca, tutumluluk ve verimlilik konularını dikkate almak isteyebilir: Denetlenen birimin, fonksiyonun, programın veya faaliyetin sonuçları arzu edilen etkiler yaratmasına rağmen, buna ulaşılması için kullanılan kaynaklar ekonomik ve verimli bir biçimde kullanılmış mı?

Etkinlik incelemesinde, çoğunlukla, bir faaliyetin sonucunun ya da yarattığı etkinin değerlendirilmesi gerekir. Sistemlere dayalı bir yaklaşım bu durumda yararlı olmakla birlikte, (örneğin, denetlenen birimin etkileri nasıl ölçtüğünün ve izlediğinin değerlendirilmesi), denetçi, genellikle, faaliyetin, programın ya da birimin ulaştığı sonucun ve yarattığı etkinin yeterli maddi kanıtını da elde etme gereksinimi duyacaktır.

- 3.6. Hem verimlilik ve hem de etkinlik denetimlerine ilişkin spesifik bir konu istenmeyen etkilerin özellikle bu etkiler olumsuzsa, araştırılmasına göre şekillendirilir. Bu etkilerin yüksek denetim kurumunun yetkisinin ve gücünün ötesine taşabilmesinden dolayı, burada bir sınır koyma sorunu söz konusudur. Sınırlayıcı bir seçim metodunun, başka programlara dayanan örneğin, ekonomiyi canlandırma programının çevre ile ilgili yan etkileri gibi istenmeyen türdeki etkilerini araştırması gerekebilir.

4. Finansal denetim ve performans denetimi : benzerlikler ve farklılıklar.

- 4.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 183'üncü paragrafında, standartların açıklaması ile ilgili olarak şöyle denilmektedir:

"Oldukça spesifik isterlere ve beklentilere tabi olan düzenlilik denetiminin (örneğin; finansal denetimin) aksine performans denetimi tabiatı itibarıyla daha kapsamlı olup yoruma ve yargıya daha açıktır. Kapsamı da daha seçici nitelikte olup dönemi itibarıyla bir mali yıldan ziyade bir kaç yıllık, bir devreyi kapsar. Ayrıca bu denetim belirli finansal tablolara veya diğer nitelikteki tablolara ilişkin değildir. Sonuç olarak performans denetimi raporları çeşitli olup daha çok tartışma ve mantıksal argüman içerir."

Denetim Standartları

- 4.2. Bir performans incelemesinin kapsamı ne kadar geniş ve sınırları ne kadar belirsiz olursa olsun, denetçi yine de, üstlendiği spesifik inceleme koşullarında,

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

INTOSAI Denetim Standartlarına göre yürütmek üzere mümkün olanın en iyisini yapmanın yollarını aramalıdır. Özellikle, denetçi;

- denetimin kapsamına ve sınırlarına karar verirken, iç kontrolün güvenilirliğini incelemeye ve değerlendirmeye ihtiyaç duyabilir. (INTOSAI Denetim Standartları, paragraf 141- "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'e bakınız.)
- üstün kalitede bir denetimin ekonomik, verimli, etkin ve zamanlı biçimde yapılmasını sağlayacak tarzda denetimi planlamalıdır (INTOSAI Denetim Standartları, paragraf 132- "Denetim Planlaması" başlıklı 11 numaralı Rehber'e bakınız.)
- denetime tabi kuruluş, program, faaliyet veya fonksiyona ilişkin yargısını ve denetim sonucunu desteklemek üzere yeterli, uygun ve rasyonel kanıtlar toplamalıdır (INTOSAI Denetim Standartları; paragraf 152- "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'e bakınız). Bu kanıtlar ve bu kanıtları esas alarak denetçinin ulaştığı yargılar yeterli ölçüde belgelendirilmeli ve kalite güvence ölçülerine uygun olmalıdır. (INTOSAI Denetim Standartları, paragraf 156'nın açıklaması- "Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e bakınız. INTOSAI Denetim Standartları paragraf 118- "Kalite Güvencesi" başlıklı 51 numaralı Rehber'e bakınız).

Ayrıca, performans denetimi yargılara ve yorumlara daha açık olabileceğinden, denetçinin bağımsızlığını ve tarafsızlığını korumak bakımından hazırlanan rapora daha fazla özen gösterilmelidir.

İnceleme konularının seçimi ve hazırlık çalışması

- 4.3. Finansal denetimlerde, inceleme konulan çoğu kez, yüksek denetim kurumunun kendi temel mevzuatında ya da denetlenen kuruluşun kurulmasına veya yönetimine ilişkin mevzuatta tanımlanır. Yüksek denetim kurumunun, genellikle, denetlenen kuruluşun yıllık hesapları hakkında denetimi görüşü vermesi ya da denetlenen kuruluşun yıllık raporunda yer alan faaliyetlerinin v.b. yasalara uygunluğu ve düzenliliği hakkında görüş bildirmesi gerekir. Yukarıda 4.1 numaralı paragrafta işaret edildiği üzere, yüksek denetim kurumu, çoğunlukla, performans inceleme konularının seçiminde oldukça özgür bırakılır. Böylece, performans denetimi denetlenen bir birimi, bir programı, bir faaliyeti veya tekil bir işlemi v.b. inceleyebilir. Bu nedenle, yüksek denetim kurumu, performans inceleme konularını seçerken uygulanacak kriterler meselesine özen göstermek zorundadır (Aşağıdaki 5.2. numaralı paragrafta bakınız).

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 4.4. Finansal denetimlerin aksine, konu seçiminde daha fazla özgür olunması, performans denetimlerinde daha geniş kapsamlı ve daha çok yargı ve yorum yapma olanağını beraberinde getirir. Bunun anlamı yüksek denetim kurumlarının pek çoğunun performans denetim planlarını oluşturmadan önce ayrıntılı bir hazırlık çalışmasına girişme gereğini dikkate almalarıdır (Aşağıdaki 5.3. ila 5.6. numaralı paragraflara bakınız).
- 4.5. Finansal denetimlerde, incelenen işlemler denetçinin "doğru" veya "yanlış", "yasaya uygun veya "yasaya aykırı" biçimde yargılamasına tabidir. Denetçinin incelemesi sonunda nihai bir kanaate varmasında yararlandığı bu değerlendirme kriterleri nispeten sınırlı olmak durumundadır ve çoğu kez, örneğin denetlenen birimin tabi olduğu mevzuat tarafından önceden belirlenir. Ancak, performans denetimlerinde, denetim kriterlerinin seçimi, genellikle, yoruma daha açık olup denetçinin kendisi tarafından yapılır. Bu itibarla, performans incelemelerinde, "verimlilik", "tutumluluk" ve "etkinlik" ile ilgili temel kavramların denetlenen konu bakımından yorumlanması gerekir ve ortaya konan kriterler bir incelemeden diğerine farklılık gösterir. ⁽³⁾

Denetim kanıtının niteliği

- 4.6. INTOSAI Denetim Standartlarının 152'nci paragrafı şunu öngörmektedir:
- "Denetime tabi kuruluş, program, faaliyet ve fonksiyona ilişkin denetçi yargısı ve denetim sonucunu desteklemek için yeterli, uygun ve rasyonel kanıtlar toplamalıdır."
- 4.7. Finansal denetimlerde pek çok kanıt daha kesin ("Evet/VHayır", "Doğru/VYanlış") olduğu halde, performans denetimlerinde bu durumla nadiren karşılaşılır. Daha alışılmış bir ifadeyle, performans denetim kanıtı (sonuca ulaştıracak noktalara doğru) ikna edicidir. Denetçinin, daha inandırıcı, denetim kanıtı toplayacak (ve var olan kesin kanıt toplama ihtimallerinden yararlanacak) biçimde uygun denetim metodolojisini özenle seçmesi gerekir. Denetçi, pek çok durumda, farklı denetim metodolojilerinden yararlanmak suretiyle çeşitli kaynaklardan farklı veri türlerinin toplama imkanlarını araştırabilir : Bütün kanıtların aynı sonuca işaret ettiği durumlarda, yüksek denetim kurumlarının raporları daha ikna edici olabilir.

(3) Ancak, denetçi, çoğu kez, politika hedeflerini ve bu hedeflere ulaşılmasında yararlanılan araçları tanımlamak amacıyla incelenmekte olan faaliyeti oluşturan ve bu faaliyetin yürütülmesini belirleyen yasa] ve düzenleyici ortama başvurmak zorundadır.

- 4.8. Toplanacak kanıtın ikna ediciliği yerine kesinliğinin tercih edildiği durumlarda inceleme yapılırken toplanacak kanıtın niteliğinin ve denetçinin analiz etme ve yorumlama yönteminin denetlenen birimle önceden müzakere edilmesi, her zaman olduğu gibi, faydalıdır. Bu yaklaşım daha sonraki aşamalarda denetçi ile denetlenen birim arasında meydana gelebilecek uyumsuzluk riskini azaltır ve raporlama sürecini hızlandırabilir. En azından denetçiye bir ölçüye kadar, daha sonra ortaya çıkabilecek muhtemel uyumsuzluk noktalarını belirleme fırsatı verir ve bu hususların üstesinden gelmesi için gerekli ilave kanıtları toplamak için plan yapma imkanı sağlar.

Denetim yaklaşımı

- 4.9. Finansal denetimlerde olduğu gibi, performans denetimlerinde de denetim yaklaşımının sistemli olması ve denetim aşamalarının mantıklı bir düzen içinde yürütülmesi gerekir. ⁽⁴⁾ Denetim aşağıdaki iki hususu kapsmalıdır:
- Denetlenen kuruluşlarca, faaliyetlerin verimliliğini, tutumluluğunu ve etkinliğini sağlamak üzere konulan iç denetim prosedür sistemlerine yönelik geniş kapsamlı incelemeler,
- ve/veya
- ilgili kuruluşların, faaliyetlerin, programların ve fonksiyonların verimliliğinin, tutumluluğun ve/veya etkinliğinin maddi doğruluğuna yönelik incelemeler. ⁽⁵⁾
- 4.10. Finansal denetimlerde, denetçi benimsediği sistemlere dayalı bir yaklaşım ile doğrudan maddi doğruluk test yaklaşımı arasında bir seçim yapılabilir. Ancak genel olarak ifade edersek sistemlerdeki ve prosedürlerdeki yetersizlikleri ortaya koyan ve bu yetersizliklerin etkisini maddi doğruluk testlerinden elde edilen örneklerle gösteren (verimli, etkin ve/veya tutumlu olmanın önündeki engeller bakımından) bir performans raporu; sistem içindeki yetersizlikleri bunların etkilerini göstermemiş veya aksine; verimsiz, ekonomik olmayan ve/veya etkin olmayan durumların maddi doğruluğunu, yetersizliklerin nedenlerini belirtmeksizin tespit etmiş olan bir rapordan daha etkili olacaktır. Bu nedenle denetçi çoğu kez performans incelemesinde, sistemlere dayalı ve maddi doğruluğa yönelik karma bir kanıt toplama yöntemi tercih edebilir.

(4) Neyin inceleneceğine, denetim hedeflerinin belirlenmesine, temel denetim sorularına ve belli başlı denetim kriterlerine karar verilmesi (yukarıdaki 4.3. - 4.5. numaralı paragraflarda belirtilen noktalar) denetimin planlanması (aşağıdaki 5. numaralı paragraftaki husus); denetimin yürütülmesi (aşağıdaki 6. numaralı paragraftaki husus); raporlama ve rapor sonuçlarının işlenmesi (aşağıdaki 7. numaralı paragraftaki husus).

(5) INTOSAI Denetim Standartlarında (paragraf 141) denetçinin planlama sürecinin bir bölümünde en azından iç kontrolün güvenilirliğine yönelik sınırlı bir inceleme yapmasını öngördüğü hatırlanmalıdır.

4.11. İç kontrol prosedürlerinin çok gelişkin olduğu durumlarda, ve özellikle mevzuatın bakanlık teşkilatlarına ve diğer kuruluşlara kendi politika programlarını ve organizasyonlarını periyodik bir temelde değerlendirme ("öz-değerlendirme") yapma yetkisi verdiği durumlarda, yüksek denetim kurumları bir yarı-değerlendirme modeli (değerlendirmelerin değerlendirilmesi) çerçevesinde performans denetimlerini sınırlamayı seçebilirler. Ancak, böyle bir yaklaşıma, yalnızca, birim içi değerlendirme süreçlerinin ilgili programlar hakkında tarafsız, zamanlı ve kapsamlı değerlendirmeler ürettiğine yüksek denetim kurumu denetçisi tarafından tam anlamıyla güven duyulması durumunda başvurulmasının yararlı olacağı vurgulanmalıdır.

5. Performans denetiminin planlanması

5.1. Performans incelemelerinin planlanması gerekir. Planlama sürecinin temel özellikleri "Denetim Planlaması" başlıklı 11 numaralı Rehber'de anlatılmaktadır. Bu Rehber performans denetimi tasarımına yönelik spesifik konuların planlanması üzerinde yoğunlaşmaktadır.

İnceleme konularının seçimi

5.2. İnceleme konularının seçimi yüksek denetim kurumlarının program politikalarını esas almalıdır. Denetim görevlerine yönelik olarak belirlenen önceliklerle ilgili kriterler, genellikle, yüksek denetim kurumunun ana görevi bakımından denetimin katacağı değer etrafında toplanır. Bu katma değer, genel olarak, şu durumlarda daha da artar.

- yüksek denetim kurumunun özgür yetkilerinin tam olarak kullanılması durumunda;
- söz konusu politika alanının, kuruluşun, faaliyetin, programın veya fonksiyonun önceki dönemlerde bağımsız denetimden geçmemiş veya bunlar hakkında bağımsız değerlendirme yapılmamış olması; veyahut da yüksek denetim kurumunun uzun dönemli çalışma programında söz konusu alanın / kuruluşun kapsamı ile sistemli biçimde uygun düşmesi durumunda;
- başarısız mali yönetime, uygulamaya veya performans denetimine ilişkin önemli riskler bulunması durumunda; Yüksek dereceli riskleri gösteren faktörlerle ilgili örnekler aşağıda verilmektedir:
 - ele alınan finansal değerler ve bütçe tutarları önemlidir; veya söz konusu tutarlarda önemli değişiklikler olmuştur, (örneğin; bir programın seyrindeki veya sözleşmesindeki ani değişiklikler),
 - geleneksel olarak risk eğilimi taşıyan alanlar (satın alma sözleşmeleri, yüksek teknoloji projeleri, çevreyle ilgili projeler),

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- yeni veya acil faaliyetler,
- karmaşık yönetim yapıları, sorumluluklarla ilgili çatışmalar ve hesap verme sorumluluğu hiyerarşisi.
- inceleme konusunun Parlamentonun ya da kamuoyunun mevcut ilgisini çekmesi ya da çekme ihtimalinin bulunması durumunda;
- denetimden elde edilen sonuçlar yeni ya da gözden geçirilen mevzuatın veya yönetimin iç prosedürlerinin çerçevesinin çizilmesinde etkili olması veya yürütmenin faaliyetleriyle ilgili başka ya da benzer alanlarda uygulanması durumunda.

5.3. İnceleme konusunun seçimi yapıldıktan sonra, denetçi performans denetimini planlamaya başlayabilir. Yukarıda 4.4. numaralı paragrafta belirtildiği üzere, denetçinin bir performans denetimi yürütürken bir finansal denetimi üstlendiğinden daha karmaşık bir durumla karşılaşma olgusu, bu çalışmanın başlangıç hazırlığına çok daha fazla dikkat sarfetmesi anlamına gelir ve kesin denetim planı hazırlamadan önce bir "hazırlık çalışması" (veya "önçalışma") yapmasını gerektirebilir.

5.4. Hazırlık çalışması ve denetim planı performans denetiminin *tasarımı* ile çok yakından ilgilidir ve genellikle şu unsurları kapsamalıdır:

- a. hedefler, çalışmanın bitim tarihi ve düzenleyici ortam dahil olmak üzere söz konusu faaliyetlerin *muhtevasına* ilişkin bir analiz yapılması,
- b. kilit yönetim sistemlerini ve bilgi akışlarını tanıma dahil olmak üzere denetlenen kurum veya faaliyet hakkında bilgi toplanması,
- c. *Denetim hedeflerinin* açıklanması (hedeflenen sonuç veya yaratacağı etki nedir?) ve bu hedeflere ulaşmak için cevaplandırılacak önemli denetim *sorularının* belirlenmesi,

Temel denetim hedefleri ve sorulan performans incelemelerinin planmasında ve yürütülmesinde büyük öneme sahiptir.

Denetim hedefleri, genellikle, yüksek denetim kurumlarının (verimliliğin iyileştirilmesine ve kamu faaliyetlerinin düzenliliğine atıfta bulunan) misyonu ile ilgilidir; temel denetim soruları da konunun niteliğine ve denetimin hedeflerine göre formüle edilir.

İnceleme ve denetim sorularının üç türü bulunmaktadır : Açıklayıcı (Nedir?), kural koyucu (Ne olması gerekir?) ve neden-sonuç bağlantısı araştıran sorular.

Denetim hedefleri ve bağlantılı temel denetim sorulan gerekli denetim kanıtlarının ve böylece denetimin değerlendirme kriterlerinin yanı sıra denetim metodolojisinin belirlenmesinde yardımcı olmak amacıyla kullanılır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

d. Denetim sorularını cevaplayacak olan *denetim kanıtının* saptanması.

Denetlenen kuruluş bünyesinden elde edilen verilerin (örneğin; performans göstergeleri) uygunluğu, güvenilirliği ve yeterliliği değerlendirilmelidir. Gerekli kanıtları toplama ihtimali (verilerin elde edilebilirliği) de test edilmelidir.

e. Denetim kanıtının toplanmasında ve analiz edilmesinde yararlanılacak *metodların* seçimi.

Performans incelemeleri sırasında, denetçiler gerekli denetim kanıtını bulma ve bunları analiz etme problemleri konusunda çoğunlukla tecrübelidirler. Bu nedenle genellikle, planlama aşamasında, önerilen veri toplama ve analiz metodlarının uygulanabilirliğinin test edilmesi tavsiye edilir.

f. *Denetim değerlendirme kriterlerinin* belirlenmesi.

Denetim değerlendirme kriterleri elde edilen denetim kanıtına kıyasen kurallara ilişkin standartları gösterir. Örneğin; sağlık hizmetlerinin tutumluluğunu inceleyen bir denetçi denetlenen bir hastanedeki dağıtılan ilaç maliyetlerini sorumlu bakanlıkça tespit edilmiş standart maliyetlerle kıyaslamak isteyebilir.

Bu değerlendirme kriterleri denetimin spesifik konusuna ve hedeflerine, denetlenen organizasyonu, faaliyeti, programı ve fonksiyonu yönlendiren mevzuata, organizasyonun (v.b.) açıklanan hedeflerine ve yüksek denetim kurumunca olayın öneme ve uygunluğuna binaen gerekli görülen özel normatif kriterlere göre değişecektir.

Denetçiler, değerlendirme kriterlerini seçerken, bunların uygunluğunu, rasyonelliğini ve ulaşılabilirliğini sağlamalıdır.

Değerlendirme kriterlerinin açıkça ifade edilmesi, muteber olması ve mümkünse emredici kaynaklardan, örneğin;

- mevzuattan veya resmi politika raporlarından veyahut da yayımlanmış diğer hedeflerden ve standartlardan;
- organizasyonla ve yönetimle ilgili genel kabul görmüş teoriden ve pratikten,
- sektörel standartlardan veya başka uygun karşılaştırmalardan çıkarılması gerekir.

Kuruluşların "ölçtükleri değer"e yönelmelerinden dolayı, denetimin bernimsediği kriterlerin bizzat denetlenen kuruluş tarafından oluşturulan veya kullanılan kriterler olması durumunda, denetçinin özel bir dikkat sarfetmesi gerekir. Denetçi miktarla ilgili kriterler kadar nitelikle ilgili kriterleri de gözönünde bulundurmalıdır.

Denetim konusunun, temel soruların tanımlanmasında olduğu gibi denetim *kriterlerinin* belirlenmesinde de, ana kavramlar eksiksiz ve dikkatli bir biçimde *açıklanmalıdır*. Bu hem kavramsal hem de faaliyetlere ilişkin tanımlamalar için geçerlidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

5.5. Denetim tasarımı, hazırlık çalışması ve denetim planı ile ilgili yukarıdaki problemlerin yanı sıra ortaya çıkan problemler genellikle şunlardır :

- a. İncelemeyi yürütecek denetim ekibince gerekli görülen mesleki bilgi ve becerilerle ilgili bir değerlendirme yapılması.

İlgili denetçilerin gerekli becerilere sahip olmadığı durumlarda, bunların kurum dışından ya da yüksek denetim kurumunun diğer personelinden temini yahut da kurum dışı danışmanlardan yararlanılması düşünülebilir ("Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanma" başlıklı Rehber'e bakınız). Denetim ekibine gerekli becerilerin ve bilginin temin edilemeyeceği durumlarda, denetim öngörüsünde bulunmanın mümkün olup olamayacağının değerlendirilmesi gerekir.

- b. Yapılacak inceleme için ihtiyaç duyulan *kaynaklar* ile ilgili bir bütçe ve bir zaman çizelgesi.

- c. İncelemenin olası *sonuçları* ve *etkileri*.

Performans denetiminin yarattığı etki "yararlılık" ve "gerçekleşebilirlik" bakımından da değerlendirilmelidir. Bu faktörlere ilişkin mülahazalar denetim kaynak bütçesi ile birlikte ele alındığında, denetçinin inceleme sonucunda yaratacağı olası ilave değer hakkında genel bir fikre ulaşmasına olanak vermelidir.

- d. Denetçi ayrıca önemli *ilgili tarafları*, onların görüşlerini ve çıkarlarını göz önünde bulundurmaya hedefleyebilir.

Denetçi, denetim planı hazırlanması ve denetim sorularının belirlenmesi sırasında, denetimin bağımsızlığını mümkün olduğu ölçüde zedelemeyen, ilgili taraflara danışmak ve onların görüşlerini hesaba katmak isteyebilir.

5.6. Planlama başarılı bir performans denetiminin çoğu kez kilit unsurudur. Özenli planlama genellikle daha etkin bir raporun hazırlanmasında daha az masraflı ve daha hızlı bir denetim yapılmasını sağlar. Yüksek denetim kurumlarının pek çoğu nihai bir karara varmadan önce denetimin devam edip etmemesi bakımından kapsamlı bir hazırlık çalışmasına girişmeyi yararlı bulmaktadırlar.

6. Performans denetimi metodolojisi

Performans denetimlerinin spesifik niteliği araştırılan değişkenlerin incelenmesine ilişkin metodolojilerin dikkatlice seçilmesini gerektirir. Yeterli, uygun ve güvenilir denetim kanıtı elde etme gereksinimi (INTOSAI Denetim Standartları, 152'nci paragraf) doğal olarak uygun metodolojiler konusunda denetçinin vereceği kararları etkileyecektir. Özellikle performans incelemelerinde, denetçi, veri toplamasında ve analizinde yararlanılacak metodların doğruluğu ve güvenilirliği konusunda ilgilenecektir.

* Doğruluk : Metodlar/teknikler ölçülmek istenenleri ölçmelidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- * Güvenirlik : Ölçümlerin sıklıkla aynı veri külesinden yapılması durumunda, bulgular tutarlı olmalıdır.

Performans incelemeleri çok çeşitli metodlardan ve tekniklerden yararlanabilir; örneğin, anketler, mülakatlar, (kısmi) alan tecrübeleri, program öncesi ile sonrası karşılaştıran çalışmalar, dolaylı veri analizi, kıyaslama vb. Bu genel stratejiler içinde değişik tasarımlar mümkündür ve uygulanabilir. Performans denetimlerinde çok yaygın biçimde kullanılan metodolojilerden bazılarına ilişkin fikir edinmek için Ek A'ya bakınız.

- 6.2. Yukarıda 4.2'nci paragrafta ifade edildiği üzere, denetçiler performans incelemelerin, diğer INTOSAI Denetim Standartlarına uygun olarak yapma imkanlarını araştırmalıdır; bu metodoloji seçimini de etkileyecektir.

Alan çalışması

- 6.3. Alan çalışması hakkında genel yönlendirme için "Denetim Kanıtı ve Yaklaşımı" başlıklı 13 numaralı Rehber'e bakınız. Bu rehberin kapsamı sistemler tabanlı yaklaşımın yürütülmekte olan spesifik denetime uyarlanması gerekip gerekmediğinin değerlendirilmesinde denetçiye özellikle yol gösterebilir. Sistemler tabanlı yaklaşımın uygulanmamasına karar verilen durumlarda bile, denetçi, denetim planlaması sürecinin bir parçası olarak, iç kontrol prosedürleri sistemine ilişkin bir başlangıç değerlendirmesi yapmalıdır.
- 6.4. Aşağıdaki açıklamalar özellikle performans incelemeleri bağlamında geçerlidir.
- 6.5. *Veri derleme* tek sefere dayandırılarak ya da devam eden ölçümler (zaman serileri tasarımı, uzun süreli analiz) yoluyla yapılabilir. Bilgiler fiziksel kanıt, (yazılı raporlar dahil), sözlü soruşturmalar (mülakatlar) esasına dayandırılarak ya da denetim hedeflerine bağlı diğer araçlardan yararlanılarak toplanabilir. Çoğu kez hem miktara dayalı verilerin hem de niteliğe ilişkin verilerin toplanması gerekir. Toplanacak veri türleri verilerin yeterliliği, doğruluğu, güvenilirliği, uygunluğu ve mantıklılığı bakımlarından aydınlatıcı ve savunulabilir olmalıdır.
- 6.6. Alan çalışması ve analiz sonuçlarının (denetim kanıtı) denetim planlaması dokümanlarıyla birlikte, denetim yöneticisinin yapılmış çalışmayı gözden geçirmesine ve ulaşılan sonuçları değerlendirmesine imkan verecek tarzda *belgelendirilmesi*, dosyalanması ve başvuru kaynaklarını göstermesi gerekir. ("Belgelendirme" başlıklı 26 numaralı Rehber'e ve "Kalite Güvencesi" başlıklı 51 numaralı Rehber'e bakınız).

7. Performans denetiminde raporlama

7.1. Denetimin raporlanması hakkında genel yönlendirme için "Raporlama" başlıklı 31 numaralı Rehber'e bakınız.

7.2. Performans incelemeleri sonucunda ortaya çıkan yayımlanmış raporlar, genellikle, aşağıdaki unsurları kapsar:

- organizasyonla ilgili bağlam da dahil olmak üzere, içinde incelemeye tabi faaliyetlerin bulunduğu *kapsama* ilişkin bir özet;
- incelenen faaliyetlerle ilgili *hedefler*, faaliyetlerin tanımı ve verimliliği, etkinliği ve tutumluluğu başarma şansına ilişkin bir analiz, denetim hedeflerini ele alan bir bildirim;
- veri toplanmasında ve analizinde yararlanılan *denetim metodolojisi* ile ilgili bir tanım ya da özet ve veri kaynaklarına ilişkin bir not;
- bulguların yorumlanmasında yararlanılan *kriterlerle* ilgili bir açıklama;
- denetim *bulguları* ya da en azından raporun müstakbel kullanıcılarının önem atfedebilecekleri denetim bulguları;
- denetim hedefleriyle bağlantılı *sonuçlar*.

Denetim raporu, yüksek denetim kurumunun politikasına bağlı olarak sonuçların ortaya çıkardığı *tavsiyeleri* içerebilir.

7.3. Denetim hedefleri, kriterleri, bulguları ve sonuçları arasındaki ilişkinin teyid edici ve eksiksiz olması gerekir. Sonuçların doğruluğunun tespiti bakımından kullanıcıya fırsat vermek üzere raporun bu ilişkiyi göstermesi beklenir. Denetim bulgularıyla sonuçlar arasındaki bağlantının eksiksiz olması ve açık biçimde ifade edilmesi icap eder. Denetçinin sonuçların uygulanabilirliği bakımından değişik denetim kriterlerini farklı nisbi ağırlıklara dayandırdığı durumlarda, raporun kullanıcı tarafından anlaşılmasını kolaylaştırmak için açıklama yapılması da uygundur.

7.4. Yüksek denetim kurumunun *tavsiyelerde* bulunmayı politika olarak belirlediği durumlarda, sonuçlarla tavsiyeler arasında açık bir bağlantının bulunması gerekir. Denetimin saptanan herhangi bir yetersizlikle ilgili olarak rasyonel ve etkin maliyetli çözüm yolları belirlemesi halinde, normal olarak yalnızca tavsiyelerde bulunulmalıdır. Bu genelde yönetimle ilgili bir mesele olan ayrıntılı uygulama planları ile aynı anlama gelmese de, uygulamanın olası maliyetleri bakımından yapılacak gerekli iyileştirmelerin ana unsurlarını göstermelidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına ilişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Tespit edilen başarısızlıklardan kimin sorumlu tutulduğunun ve bunların düzeltilmesinden sorumlu olması gerekenlerin açıklanması olağan bir uygulamadır.

- 7.5. Performans denetim raporları, sunumları sırasında *tarafsız ve hakkaniyete uygun* olmayı hedeflemelidir. Bunun için;
 - bulguların ve sonuçların sunumlarının ayrı olması gerekir;
 - olgular nötr ifadelerle sunulmalıdır;
 - önemli nitelikteki bütün ilgili bulgular dahil edilmelidir;
 - raporlar yapıcı olmalı ve olumlu bulunan sonuçlar da gösterilmelidir.

Denetlenen birimle görüşme

- 7.6. Yüksek denetim kurumlarının pek çoğunda, denetlenen birimin yönetimine, genellikle taslak raporla ilgili olarak görüş belirtme imkânı verilir. Bu süreci kolaylaştırmak, yapıcı ve olumlu bir diyalog kurmak amacıyla, denetçi hem hazırlık çalışmasında / planlama aşamasında hem de incelemenin alan çalışması süresince, resmi ya da gayriresmi olarak müzakere ve görüş alışverişi yapma girişiminde bulunabilir.

Ek A : Performans Denetim Metodolojisi

Performans incelemesi çok çeşitli metot ve tekniklerden yararlanabilir. Aşağıda veri toplamada ve bu verilerin analizinde en yaygın biçimde kullanılan metotlara ve tekniklere ilişkin açıklamalar yer almaktadır.

1. Veri toplama teknikleri

1.1. Dosya incelemesi

Veri derlemenin en verimli bir yolu belgeler olup performans incelemelerinin esasını, muhtemelen dosya incelemesi oluşturur. Dosyalarda yetkililerinin verdikleri kararlar, program yararlanıcının "durum kayıtları" ve hükümet programlarına ilişkin kayıtlar türünden kanıt çeşitleriyle ilgili geniş bir set bulunur. Dosyaların daha az masraflı biçimde incelenebilmesi bakımından performans denetiminin başlangıcında dosyaların niteliğinin, durumunun ve elde edilebilirliğinin tespit edilmesi önemli bir husustur.

1.2. Denetimde örnekleme

Denetimde Örnekleme Rehberi'nin 6.1'inci paragrafında belirtildiği gibi, performans denetiminde kanıt elde etmek için denetim örneklemesinden sıkça yararlanılmaktadır. Örnekleme uygulamasının spesifik amaçları farklı olabilir de, temel prensipler değişmemektedir.

1.3. İkincil analiz / Literatür taraması

İkincil analiz daha önce yapılmış denetimler ve değerlendirmeler dahil olmak üzere, programın konusuyla ilgili alanda veya o alanın daha spesifik çalışmalarında hazırlanmış olan genel araştırma raporlarının, yayımlanmış dokümanların ve makalelerin incelenmesini ifade eder. Özel bir konu hakkında denetçinin edindiği bilgiler güncellenebilir / ayrıntılandırılabilir.

1.4. Anketler

Anket, kütle içindeki bir örneklem birimine genellikle mülakatlar ve sorular yoluyla uygulanmış olan ve belirli bir kütleden elde edilen bilgilerin sistemli bir biçimde derlemesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Anketler bir grup insandan ya da organizasyondan ayrıntılı ve spesifik bilgi toplanmasında kullanılır. Spesifik bir sorun ya da konu hakkında çok sayıda kişiden edinilen bilgilerin sayısal olarak ifade edilmesinin gerekli olduğu durumlarda, anketler özellikle yararlıdır.

Yararlanılan bir dizi anket tekniği bulunmaktadır. En yaygın olarak kullanılanları postayla, telefonla anket yapılması ve yüzyüze görüşmelerdir.

1.5. Mülakatlar

Mülakat spesifik bilgileri ortaya çıkmak üzere sorulu-cevaplı bir toplantıdır. Mülakatlar çerçevesiz (ki açık-uçlu sorulardan oluşur) ya da çerçevesli (kapalı-uçlu sorular) olabilir.

Planlama aşamasında ve bizatihi inceleme sırasında, denetimin hedefleriyle ilgili dokümanlar, kanaatler ve görüşler elde etmek, olgulara teyit etmek, diğer kaynaklardan elde edilen verileri desteklemek veya muhtemel tavsiyeleri araştırmak amacıyla mülakatlardan yararlanır.

1.6. Odak gruplar

Odak gruplar spesifik konular ve sorunları birlikte müzakere etmek üzere bir araya getirilen kişilerin seçilmesidir. Bu gruplardan öncelikle, niteliğe ilişkin verilerin yani denetlenmekte olan süreç veya faaliyet içinde yer alan kişilerin görüşlerinin ve değerlerinin kavranmasını sağlayan bilgilerin toplanmasında yararlanır.

1.7. Karşılaştırmalı analiz ("Kıyaslama")

Kıyaslama bir organizasyonun metotlarının, süreçlerinin, prosedürlerinin, ürünlerinin benzer performans kategorisinde istikrarlı olarak bilinen organizasyonlarkilerle karşılaştırma sürecidir.

Kıyaslamadan,

- önemli süreçlerin, uygulamaların ve sistemlerin tarafsız olarak gözden geçirilmesini başlatmak,
- kriter oluşturmak ve mümkün olan en iyi çalışma biçimlerini tespit etmek
- denetim tavsiyelerine daha fazla güven duyulmasını sağlamak

üzere yararlanılabilir.

1.8. Program öncesi ile sonrasını karşılaştıran çalışmalar

Program öncesi-sonrası çalışmalarında program başlamadan önceki durumla programın uygulamasından sonraki durum karşılaştırılır.

Basit nitelikteki bir program öncesi ile sonrasını karşılaştıran çalışma; programın katkısından önceki hedeflerden bir seri ölçüm yapılması ve programın yeterli süre içindeki katkılarından sonra aynı katkı serisinden ikinci bir ölçüm serisi alınmasıdır. İki ölçüm seti karşılaştırmak suretiyle yaratılan etki tahmin edilir.

Bu yöntemin başlıca sakıncası önceki ölçümler ile sonraki ölçümler arasındaki farklılıkların kesin bir biçimde programa dayandırılmamasıdır.

1.9. (Kısmî-) Alan tecrübeleri / Deneysel yöntem

Gerçeğe uygun tecrübî yöntemlerin önemli özelliği ilgili hedef grupları (deneysel gruplar) ile ilgili olmayan hedef gruplarının (kontrol grupları) tesadüfi olarak seçilmesidir.

Kontrol grubu, etki değerlendirmelerinde sonuç ölçümleri deneysel grupla karşılaştırılan ve hedefle ilgisi olmayanların oluşturduğu bir gruptur.

Deneysel grup ise söz konusu hedeflerin yöneldiği ve çıktı ölçümleri kontrol grupları ile karşılaştırılan bir gruptur.

Kısmî tecrübî yöntem "deneysel" grupların ve "kontrol" gruplarının tesadüfi olarak seçilmediği gruplarda yapılan bir etki araştırma yöntemidir.

Bir deneyin gerektiği şekilde yapılmasına yarayan ve kesin korumayı sağlayamaması nedeniyle etkilerin değerlendirilmesini zorlaştıran konuyla ilgisi bulunmayan etkilerin mümkün olduğunca ayrışmasına çalışan "kısmî-tecrübî" yöntemlerde, deneysel yöntemlerden yararlanılmasının getirdiği pratik ve politik sorunlar artışa neden olmaktadır.

Yaygın olarak kullanılan "kısmî-tecrübî" yöntem bir tesadüfi seçim yapma girişiminde kontrol konulmasını veya karşılaştırma grupları oluşturulmasını kapsar. Bu ya katkıda bulunan ve katkısı olmayan hedeflerin karşılaştırılması yoluyla ya da hedeflere katkıda bulunan ve katkısı bulunmayan uygun niteliklerin mümkün olduğunca eşit olması için istatistiksel düzenlemesi yoluyla yapılır.

2. Bilgi analizine yönelik teknikler

2.1. Program mantığına dayalı model

Program mantığına dayalı model (veya bir politika teorisi/müdahale teorisi) denetlenmekte olan programın yapısını ve mantığını tasvir eder. Model amaçlar ve sorumluluklar bakımından program hiyerarşisini gösterir. Program mantığına dayalı model en üst seviyedeki program amaçlarından ve beklenen etkilerden başlayarak alt-programlara, alt-programların unsurlarına ve en üst seviyedeki öge ile mantıken bağlantısı bulunan en alt seviyedeki her bir ögeye kadar spesifik faaliyetlere doğru iner.

Program mantığına dayalı model dikkatleri program hedefleri ile alt-program hedefleri ve programın yarattığı çıktılar ile etkiler (ilk etki ve son etki) arasındaki ilişkilere yoğunlaştırdığından, denetçinin performans denetim meseleleri hakkında fikir edinmesi için yararlı bir araçtır. Aşağıdakilere benzer soruların cevaplarının araştırılmasında /e bulunmasında denetçiye yardımcı olur;

- Hedefler; sunulmakta olan ve mal ve hizmetlerin alıcılarıyla ilgili programlara, ürünlere ve hizmetlere yönelik rasyonel ve açık bilgiler sağlıyor mu?
- Hedefler istenen etkileri açık ve ölçülebilir biçimde saptamaya olanak sağlıyor mu?
- Neden sonuç ilişkileri hiyerarşik kademeler arasında gerçeğe uygun mu?

Model planlama aşamasında diğer konuların yanı sıra denetlenen birimin anlaşılmasında ve önemli program sonuçlarının, program sistemlerinin ve bunlar tarafından üretilen işlemlerin saptanmasında denetçiye yardımcı olur.

2.2. Veri dağılımlarını anlamaya yönelik betimleyici istatistikler

Bir veri dağılımı genellikle bir değişkenin bütün değerlerini gösteren bir grafikte (çubuk-grafik veya çan eğrisi) açıklanır. Veri dağılımını tasvir eden istatistikler denetim analizine ve raporlamasına dönük güçlü araçlar olabilir. Bir denetim gözlemi için önemli sayılabilecek veri dağılımının üç ana boyutu bulunmaktadır:

- verinin düzeyi (mod. medyan, ortalama, dörtte birlik düzey);
- verinin yayılımı (minimum ve maksimum değerler, kümelenendirme, uç değerler v.b);
- verinin biçimi (normal dağılım, akış dağılımı, karma dağılım).

Veri dağılımlarından şu amaçlarla yararlanılabilir:

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- Tek bir "ortalama" sayı yerine daha önemli olduğunda, verinin düzeyini, yayılımını ve biçimini belirlemek;
- değişken bir performansın denetim kriterlerini karşılayıp karşılamadığına karar vermek,
- riski değerlendirmek üzere dağılım olasılığını yorumlamak,
- örnekleme verilerinin ana kütleli temsil edip etmediğini değerlendirmek.

2.3. Regresyon analizi

Regresyon analizi değişkenler arasında ilişkinin (karşılıklı ve yakın ilişki) derecesini değerlendirmeye yönelik bir tekniktir.

Regresyon analizinden şu amaçlarla yararlanılabilir:

- doğru olduğu varsayılan bir ilişkiyi test etmek,
- sonuçları açıklanabilen ve neden-sonuç ilişkisiyle bağlantılı değişkenler arasındaki ilişkileri saptamak,
- beklenmedik değerlerin yarattığı istenmeyen durumları belirlemek,
- değerler hakkında geleceğe yönelik tahminlerde bulunmak.

2.4. Maliyet - fayda analizi

Maliyet - fayda analizi; proje maliyetleri ile faydaları / dezavantajları arasındaki ilişkilerin maliyetlerin ve faydaların parasal tutarlarla ifade edilmesi suretiyle araştırılmasıdır. Maliyet - fayda analizinden, örneğin bir yol yapım projesinin performans incelemesinde yararlanılabilir.

Maliyet - fayda analizinin amacı bir birimin, programın veya projenin yararlarının masraflarını aşip aşmadığını tespit etmektir.

Maliyet - fayda analizinden şu amaçlarla yararlanılabilir:

- denetlenen birimce gerçekleştirilmiş bir analizin mesleki standartları karşılaması yönünde güvence elde etmek,
- her ikisinin de bilinmesi veya rasyonel biçimde tahmin edilmesi durumunda, maliyet ile faydayı karşılaştırmak,
- faydanın sürekli olduğunun kabul edildiği durumlarda alternatif maliyetleri mukayese etmek.

Doğru şekilde yapıldığı takdirde, maliyet - fayda analizi, genellikle, yalnız somut (ölçülmesi nispeten kolay) faydalan ve masrafları değil, sosyal ve çevre maliyetleri türünden soyut (ve tahmin edilmesi güç) faydaları ve masrafları dikkate almalıdır.

2.5. Maliyet - etkinlik analizi

Maliyet - etkinlik analizi ulaşılan bir birim sonuca düşen masraf olarak ifade edilen proje maliyetleri ile sonuçları arasındaki ilişkileri araştırır.

Maliyet - etkinlik analizi, her ne kadar değerlendirme yapanlara program alternatiflerinin ekonomik verimliliğini karşılaştırma imkanı sağlıyorsa da, belirli bir hedefin başarılmasının en ucuz araçlarının bulunmasıyla veya belirli bir harcamadan maksimum değer elde edilmesiyle ilgilidir.

Ekonomistlerce kullanılan maliyet-fayda analizi versiyonunun aksine, maliyet-etkinlik analizinde faydalar parasal birim yerine fiziki birimlerle açıklanabilir: belirli ardışık hedeflere ulaşılmasında bir programın etkinliği programın veya faaliyette kullanılan kaynakların parasal değerleriyle ilintilidir.

Örneğin;

- İşsizlerin %20'sinin eğitimin programlarının ardından kişi başına ortalama 1000 ECU'luk bir masrafla kalıcı iş edinebilecekleri; %50'sinin ise program harcamalarının ardından kişi başına ortalama 2000 ECU'luk bir masrafla kalıcı iş edinebilecekleri kabul edilmektedir.
- Üye ülkelerden X'de eğitim programları katılımcılarının %30'unun kişi başına ortalama 1400 ECU'luk maliyetle kalıcı iş edindikleri (her ne kadar üye ülke Y'de kişi başına 1730 ECU'luk ortalama bir harcamayla benzer sonuçlara ulaşıldıysa da) kabul edilmektedir.

2.6. Yarı - değerlendirme

Yarı-değerlendirmenin amaçları değerlendirmenin (çalışmanın) kalitesine karar vermek, değerlendirmenin kalitesini yükseltmek ve yönetim sürecindeki değerlendirme çalışmalarından fiilen yararlanılmasını teşvik etmektir.

Bu durumda yüksek denetim kurumunun rolü fiilen yapılan değerlendirme çalışmalarının kalitesini ve organizasyon ve yöntemlerle ilgili koşulların yeterliliğini incelemektir.

Yarı değerlendirme kriterleri gerçekleştirilen değerlendirme fonksiyonunun yönetim süreci ile bütünleştirilme tarzı ile ilgilidir.

a. Performans denetiminin / değerlendirmesinin kalitesi:

Genel olarak iki kriter bulunmaktadır:

- değerlendirme çalışmasının bilimsel / epistemolojik kalitesi: son zamanlarda geliştirilmiş modern yöntemleri yansıtan teorik, metodolojik ve teknik kriterler. Teorik gereklilikler, ilgili diğer konuların yanı sıra, problemin formüle edilmesi, kavramların tanımlanması, hipotezler ve teoriye bir bütün halinde bağlı kalınması ile ilgilidir.

Değerlendirme çalışmasından beklenen metodolojik gereklilikler, diğerlerinin yanı sıra, araştırma sonuçlarının geçerliliği ve güvenilirliği ile ilgilidir.

Teknik gereklilikler, diğerlerinin yanı sıra, politika alanındaki durumun değerlendirme standartlarını karşılayıp karşılamadığının belirlenmesi temelinde, değerlendirme kriterlerinin faaliyetlere dönük hale getirilmesine yöneliktir.

- Politika / yönetim pratiğine yönelik çalışmanın yararlılık kriterleri:

Bu, bir değerlendirme raporunun belirli bir politika sorununa etkin, verimli ve yasal bir yaklaşım çerçevesinde önemli bilgi sağlaması gerektiği anlamına gelir. Örneğin; politika uygulama çerçevesindeki bir problem, politika pratiği ile bağlantılı araştırma hedefleri v.b. gibi çalışma vasıtasıyla elde edilecek bilgi ihtiyacına dönük kesin ve açık referanslar raporda yer almalıdır. Rapor bilim adamı olmayanlar için de anlaşılabilir açıklıkla yazılmalıdır; raporlar eksiksiz, doğru ve dengeli v.b. olmalıdır⁽¹⁾

b. Bir yönetim fonksiyonu olarak performans denetimi / değerlendirmesi

Kriterler organizasyon içindeki değerlendirme fonksiyonunun bütünleşmesi ile bağlantılı düzenlemelerden çıkarılır: değerlendirmelerin planlanması, merkezi bütçe süreci bünyesine program değerlendirme fonksiyonunun entegre edilmesi (yeni programlardan fiilen yarar sağlamak üzere yeni politika programlarını / ilgili mevzuatı (tekliflerini) destekleyecek değerlendirme öncesi ve sonrası sonuçlar), değerlendirme birimlerine personel eğitimine yönelik kriterle ilgili olanlar.

(1) Kaynak: J.Mayne, M.L.Bemelans - Videc etal, Kamusal Politika Değerlendirmesinin Gelişimi; Uluslararası Tecrübelerden Edinilen Bilgiler, Elsevier / North Holland, 1992 (Çeşitli bölümleri)

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygu/ama Rehberleri

Kaynakça:

B.W.Hogwood ve L.A.Gunn, Gerçek Dünyaya Yönelik Politika Analizi, Oxford University Press, 1984.

P.H.Rossi ve H.E.Freeman, Değerlendirme: Sistemli Bir Yaklaşım, Newbury Park, 1993.

Kanada Yüksek Denetim Kurumu, Performans İncelemelerinde Kanıt Toplama Teknikleri - Doğru Kanıt Seçimi ve Kullanılması.

Uygun Değerlendirme Kiti.

5. GRUP : DİĞER KONULAR

INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 51

KALİTE GÜVENCESİ

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standardı	1
Kalite güvencesine yönelik incelemeler	2
<hr/>	
Kalite güvence fonksiyonunda yaygın kabul görmüş unsurlar	Ek 1

1. INTOSAI Denetim Standartları

- 1.1. Yüksek denetim kurumlarınca yürütülen denetimlerin kalitesinin güvence altına alınması ve böylece INTOSAI Denetim Standartlarıyla uygunluğun sağlanması iki aşamalı bir süreç olarak görülmelidir. İlk aşamada, yüksek denetim kurumlarının; denetim görevlerini kabul edilebilir bir kalite düzeyinde yürütmelerini hedefleyen politikalar ve prosedürler benimsemeleri gerekir. İkinci basamak için bu politikalara ve prosedürlere kurum bünyesinde bağlı kalınmasını sağlamak ve denetim çalışmasının kabul edilebilir kalite düzeyinde yürütmenin arzu edilen etkisini yaratmak amacıyla yüksek denetim kurumlarının denetim görevlerini en üst kalite güvence düzeyinde gözden geçirmeleri tavsiye edilir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

1.2. İlk aşamada yüksek denetim kurumunun bir politika meselesi olarak uygun standartlarını ve onun çıktılarına yönelik kalite düzeyini tanımlayıp bunlar hakkında karar vermesi ve daha sonra bu kalite düzeyinin sürdürülmesini sağlamak üzere tasarlanmış kapsamlı prosedürleri oluşturması gerekir. Bu politikalar ve prosedürler yasal gerekliliklere ve kurumun karşı karşıya bulunduğu sosyo-politik beklentilere cevap veren genel amaçlar dikkate alınarak saptanmalıdır.

1.3. Yüksek denetim kurumu personeline bu politikalara ve prosedürlere bağlı kalınabilmesi amacıyla bunların (bir Denetim El Kitabı aracılığıyla) yürürlüğe konması ve personele uygun eğitim verilmesi önemli bir husustur.

2. Kalite güvence incelemeleri

2.1. Yukarıda anahatları çizilen politikalar ve prosedürler kalitenin arzulanana düzeye ulaşmasına yönelik esasları belirlemek ve bu suretle INTOSAI Denetim Standartlarına uyulmasını sağlamakla birlikte, bu politikaların ve prosedürlerin oluşturulması tek başına yeterli değildir. Genellikle, kurumların amaçlarına bağlı kalmalarını ve onları gerçekleştirmelerini güvence altına almak gerekir. INTOSAI Denetim Standartlarının 118 numaralı paragrafında şöyle denilmektedir.

"Yüksek denetim kurumları iç standartları ile prosedürlerinin etkinlik ve verimliliğini gözden geçirecek politikalar kabul etmelidirler".

2.2. Bu standart 121 numaralı paragrafta kapsamlı bir biçimde şöyle açıklanmaktadır:

"Yapılan işin kalitesini güvence altına almanın bir başka yolu da yüksek denetim kurumlarının kendi kalite güvence düzenlemelerini oluşturmalarıdır. Bu düzenlemelerden kasıt denetim örneklerine ilişkin planlama, denetimi yürütme ve raporlama faaliyetlerinin, bu faaliyetlere katılmayan ve fakat uygun niteliklere sahip bulunan yüksek denetim kurumu mensuplarınca derinlemesine incelenmesi; ilgili denetim kademesinden sorumlu birim yönetimleriyle kurum içi kalite güvence düzenlemelerinin sonuçları hakkında istişarede bulunulması ve belli zaman aralıklarıyla yüksek denetim kurumu üst yönetimine rapor sunulmasıdır."

2.3. Bağımsız kalite güvence incelemelerinin amacı yüksek denetim kurumu bünyesindeki çalışmanın kalitesi hakkında genel bir değerlendirme yapmaktır. Bu yukarıdaki 1 numaralı paragrafta sözü edilen ve her bir denetimin kalitesi üzerinde kontrol sağlayan politikalar ve prosedürlerden farklıdır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 2.4. Avrupa Birliği yüksek denetim kurumlarının bazılarındaki kurumsal karar oluşturma süreci yüksek denetim kurumunun çıktıları üzerinde bir kalite güvence mekanizması olarak iş görür.
- 2.5. Yüksek denetim kurumları çoğunlukla, bu alanda Genel Kurullarına veya Genel Denetçisine yardımcı olmak amacıyla özel bir kalite güvence fonksiyonu oluştururlar. Bu tür bir fonksiyonun yaygın biçimde kabul gören öğeleri Ek l'de tasvir edilmektedir.

**EK 1 : KALİTE GÜVENCE FONKSİYONUNUN YAYGIN BİÇİMDE
KABUL GÖRMÜŞ UNSURLARI**

Kalite güvence fonksiyonunun yaygın biçimde kabul görmüş unsurları şunlardır:

- * Kalite güvence incelemelerini yürüten personel uygun niteliklere ve tecrübeye sahiptir. (Personel kalite güvencesi incelemeleri için ya tam zamanlı olarak çalıştırılır ya da yüksek denetim kurumunun diğer bölümlerinden geçici süreli bu göreve getirilir.)
- * Kalite güvence incelemelerini yürüten personel incelenmekte olan denetimlerden bağımsız olmalıdır.
- * Kalite güvence incelemelerini yürüten personel incelemesine yönelik denetim çalışmalarını seçme yetkisine sahip olmalıdır.
- * Belirli bir periyod içinde yüksek denetim kurumunun bütün faaliyetlerini içine alacak şekilde ve incelenecek olan bütün denetimlerin seçimine yönelik prosedürler oluşturulur. Yüksek denetim kurumunun bütün görevleri potansiyel olarak incelemeye tâbi olmalıdır. (Not: inceleyen kişi yüksek denetim kurumunun bütün faaliyetleri hakkında eksiksiz bilgiye sahip olmalıdır.)
- * Kalite güvence incelemelerinin niteliğini, sıklığını ve süresini belirlemek üzere prosedürler oluşturulur.
- * Kalite güvencesini inceleyenlerle denetim personeli arasında ortaya çıkabilecek anlaşmazlıkları çözüme kavuşturmak üzere prosedürler oluşturulur.
- * İncelemeleri yürüten personelin kurum içi ilgili bütün dokümanlara ve bunları düzenleyen ya da yöneten kişilere erişme hakkı bulunmalıdır.
- * İncelemeleri yürüten personel normal olarak yüksek denetim kurumunun üst yönetimine rapor vermekle ve zamanında tavsiyelerde bulunmakla; üst yönetim de ve zamanında tavsiyelerde bulunmakla; üst yönetim de normal olarak bunlara cevap vermekle görevlidir.
- * Denetim personeli denetim görevinin herhangi bir aşamasında kalite güvence incelemesi talep edebilir.
- * Yıllık faaliyet raporunun yayımı -(normal olarak) bütün denetim personelinin istifadesine sunulur.

Belirli durumlarda ve özellikle, yüksek denetim kurumunun kurum içi kalite güvence incelemelerini yürütmek üzere başka-kuruluşlardan geçici personel çalıştırdığı durumlarda, yüksek denetim kurumu yürüttüğü incelemenin tamamlığından ve doğruluğundan emin olmak üzere inceleyenin başarması gereken hedeflere ilişkin bir standart kontrol listesi oluşturmaya ve bundan yararlanmaya karar verebilir.

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINA İLİŞKİN
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ**

No: 52

MEVZUATA AYKIRILIK

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
Giriş	1-5
İncelemenin planlanması	6-8
Sahtecilikten veya mevzuata aykırılıktan kuşku duyulması durumlarında uygulanacak denetim prosedürleri	9-11
Sahtecilikten başka mevzuata aykırılıkların tespit edildiği durumlarda uygulanacak denetim prosedürleri	12-13
Sahtecilik veya mevzuata aykırılıkla ilgili raporlama sorumluluklar	14-18
Avrupa Topluluklarının finansal çıkarlarının sahteciliğe ve diğer mevzuata aykırılığa karşı korunması: yasal çerçeve	Ek 1
Mevzuata aykırılığın tanımlanması	Ek 2

Giriş

1. Kapsam

- 1.1. Bu Uygulama Rehberi Avrupa Topluluğu faaliyetlerini inceleyen dış denetçilere ("denetçi") sahtecilikten kaynaklanan mevzuata aykırılık da dahil olmak üzere mevzuata aykırılık denetimi hakkında rehberlik sağlamayı hedeflemektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

1.2. Ulusal denetim kurumlarının ve Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumunun anayasal yetkileri mevzuata aykırılık denetimiyle ilgili olarak farklı sorumlulukları düzenlemiş olduğundan bu Uygulama Rehberinin kapsamı içindeki tavsiyelerin ilgili özel durumlara uygun biçimde ele alınması gerekir. Parlamentelerin ve Avrupalı vergi mükelleflerinin hükümet faaliyetlerinin yönetiminde dürüstlüğe üst düzeyde önem atfetmesinden dolayı, ulusal denetim kurumları performans denetimi dahil olmak üzere yürütmüş oldukları bütün incelemelere mevzuata aykırılık incelemelerinin dahil edilmesini dikkate almalıdırlar.

2. Mevzuata aykırılık denetiminin yasal çerçevesi

2.1. Bu Uygulama Rehberi'nin Ek 1 bölümünde Topluluğun finansal çıkarlarının sahteciliğe ve mevzuata aykırılığa karşı korunması hakkında Avrupa Birliği mevzuatının özeti yer almaktadır. "Mevzuata aykırılık" ve "Sahtecilik" terimleri, Avrupa Topluluğundaki ve bu Rehberdeki uygulamaya göre, 18 Kasım 1995 tarih ve 2988/95 sayılı Konsey* Yönetmeliğinde (Avrupa Konseyi Atom Enerjisi Topluluğu) tanımlanmıştır. Bu tanımdan yapılan alıntıya Ek 2'de yer verilmiştir.

2.2. Bu Uygulama Rehberi'nin amacı bakımından, "Sahtecilik" hem kuşku duyulan sahteciliği hem de kanıtlanmış sahteciliği içermektedir. Denetçinin "kuşku duyulan sahtecilik" ile "kanıtlanmış sahtecilik" arasındaki farkı göz ardı etmemesi gerekir. Denetçi, genellikle, hileli faaliyet olduğu ileri sürülen ve denetim sırasında denetçinin dikkatini çeken belirli bir dizi durum için "kuşku duyulan sahtecilik" terimine başvurur. Bu yaklaşım belirli bir işlemin sahtecilik ya da "kanıtlanmış sahtecilik" olup olmadığının yalnızca mahkeme kararı veya benzeri bir kararla belirlenebilmesi prensibini güçlendirmektedir.

3. INTOSAI Denetim Standartları

3.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 145'inci paragrafında şöyle denilmektedir:

"Düzenlilik (finansal) denetimlerini yürütürken, ele alınan konuların mevcut yasa ve düzenlemelere uygun olup olmadığı konusunda bir test yapılmalıdır. Denetçi, denetim aşamalarını ve prosedürlerini finansal denetim sonuçlarını ve finansal tablo tutarlarını doğrudan ve önemli ölçüde etkileyen hata, mevzuata aykırılık veya yasa dışı işlemleri ortaya çıkarmayı mümkün kılacak şekilde düzenlemelidir. Denetçi, finansal tablolar ve düzenlilik denetimi sonucu üzerinde dolaylı ve önemli etkisi olabilecek yasa dışı işlemlerin mevcut olabileceği ihtimalini gözardı etmemelidir."

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

4. Yönetimin ve denetçilerin sorumlulukları bakımından

4.1. İNTOSAI Denetim Standartlarının (paragraf 150) açıklaması şöyledir:

"Genellikle, kanun ve düzenlemelere uyulmasını temin edecek etkin bir iç kontrol sistemi kurulmasından yönetim sorumludur. Uygunluğu test edecek veya değerlendirilmesini sağlayacak denetim aşamalarının ve prosedürlerinin tasarlanmasında, denetçiler kurumun iç kontrolünü değerlendirmeli ve kontrol yapısının uygunsuzluğu farkedememe veya önleyememe risklerini taşıyabileceğini hesaplamalıdır."

Bu suretle, denetçi sahteciliğin veya mevzuata aykırılığın önlenmesinden sorumlu tutulamaz ve tutulmayabilir. Bu sorumluluk yeterli muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin uygulanması ve süreklilik temelinde işlemesi yoluyla yönetime uzanır. Bu tür sistemler sahtecilik veya mevzuata aykırılık ihtimalini azaltmakla birlikte ortadan kaldırmaz.

4.2. Uygulama Rehberi'nin 4.1.'inci paragrafında sözü edilen "yönetim" sözcüğü Avrupa Topluluğunun finanse ettiği faaliyetler bağlamında, şu anlamda kullanılmaktadır:

- Avrupa Komisyonu: Ulusal, bölgesel veya yerel düzeydeki kamu otoritelerine veya Toplulukların çeşitli faaliyetleri gereğince özel sektör girişimlerine aktarılan fonlar dahil olmak üzere Avrupa Topluluklarının mali çıkarlarının yönetiminden sorumlu olanlar.
- Ulusal, bölgesel ve/veya yerel otoriteler: Toplulukların fonlarının etkin ve düzgün yönetimi yönünden Komisyonun temsilcisi olarak sorumlu olanlar.
- Topluluğun kaynaklarından yararlanan girişimlerin yönetimi de bu fonların etkin ve doğru kullanımından Komisyona karşı sorumlu olanlar.

4.3. Denetçinin sorumlulukları, denetim sözleşmesinin spesifik koşulları veya kuralları gerektirmedikçe çoğunlukla, sahteciliğin veya mevzuata aykırılığın denetçi tarafından özellikle araştırılmasını gerektirmez: Ancak finansal bilgilere yönelik bir incelemede, bilgilerin doğruyu gösterdiği, yasal olduğu ve mevzuata uygun olduğu hakkında denetçinin görüş bildirirpesi halinde, denetçi incelenen finansal bilginin mevzuattan kaynaklanan hatalar dahil, önemli hataları içermesi ölçüsünde, incelemesini eksiksiz, rasyonel, ilgili kanıt elde etme amacı ile ilgili denetim standartlarına göre planlar ve yürütür.

4.4. Denetim standartlarına göre planlanmış ve yürütülmüş bir inceleme finansal bilgilerin önemli hatasının bulunmadığının kesin garantisini veremez. Bu durum, sahteciliğin veya mevzuata aykırılığın bir sonucu olarak doğan kasdi hataların, çoğunlukla, denetçinin, incelemesini denetim standartlarına göre planlayıp yürütmüş olması durumunda bile kesinlikle ortaya çıkaramayabileceği gizleme gayretinin bulunmasından kaynaklanır. Bu itibarla, kurallar gereğince denetçinin özellikle gerekli gördüğü durumlar dışında, bir ulusal denetim kurumu tarafından yürütülen incelemenin spesifik bir hedef olarak sahteciliği ortaya çıkarmasının alışılmış bir durum olmadığı vurgulanır.

5. İncelemenin karakteristik sınırlamaları

5.1. Finansal bilgilere yönelik bir incelemenin test özelliği test edilecek alan ve incelenecek işlemlerin sayısı hakkındaki kararı gerektirir. Ayrıca daha fazla denetim kanıtı doğal olarak aydınlatıcı olmaktan çok ikna edicidir. Bu nedenle denetçinin incelemesi finansal bilgiler hakkında, eğer varsa sahtecilik veya mevzuata aykırılıktan kaynaklanan önemli bir yanlışlığı ortaya çıkaramayacak bünyesel riskle karşı karşıyadır.

İncelemenin planlanması

6. Genel olarak

6.1. Denetimin planlanmasında, denetçi incelemeye tabi olan Avrupa Topluluğunun spesifik faaliyetine uygulanacak yasal çerçeve hakkında genel bir fikir edinmeli ve yönetimin bu çerçeveye nasıl uyduğunu anlamalıdır. Bu çalışmayı yürütürken denetçinin başvurabileceği bilgi kaynakları arasında şunlar bulunmaktadır :

- Avrupa Birliği ile ilgili Anlaşmanın eki olan Avrupa Topluluklarını Oluşturan Anlaşmalar;
- Topluluğun yönetmelikleri, direktifleri ve incelenecek programa uygun kararları;
- Üye ülkelerce veya Komisyonca çıkarılmış ilgili tali mevzuat;
- Bütçe hazırlıkları ve Komisyon ya da Üye Ülkeler düzeyinde bütçe uygulaması ile ilgili kararlar.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

7. Önemlilikle ilgili hususlar

- 7.1. Finansal bilgilere yönelik bir incelemenin planlamasında, denetçi sahtecilik ya da diğer mevzuata aykırı olayın önemli olma olasılığını veya niteliğini veyahut da değerini göz önünde bulundurur.
- 7.2. Bu kararların alınmasında denetçiye yardımcı olacak daha ayrıntılı tavsiyeler "Önemlilik ve Denetim Riski" başlıklı 12 numaralı Rehber'de bulunmaktadır.

8. Risk değerlendirme

Genel olarak

- 8.1. Denetçi, incelemesinin planlama aşamasında, önemli finansal tablo yanlışlığının sahtecilik dolayısıyla bulunamama fiskinin kasdi olmayan hatalar veya yasaların gözardı edilmesi nedeniyle meydana gelen mevzuata aykırılığın bulunamaması riskinden daha büyük olduğunun bilincinde olmalıdır. Bunun nedeni sahteciliğin muvazza, dolandırıcılık ve işlemlerin bilerek yanlış kaydedilmesi veya kasden yanıltma türünden gizlenmiş planlı eylemleri kapsamaktadır.

Bünyesel risk

- 8.2. Denetçi planlama sürecinin bir parçası olarak incelemeyi düşündüğü denetim alanının hem sahtecilikten kaynaklanan mevzuata aykırılığa hem de hatalar sonucu oluşan mevzuata aykırılığa karşı hassasiyet derecesini saptar. Bu şekildeki bünyesel risk değerlendirmesi aşağıdaki kaynaklardan elde edilen elverişli bilgilerle diğerlerinin gözden geçirilmesini içerir:
- Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu'nun raporları;
 - Ulusal ve/veya bölgesel denetim otoritelerinin hazırladığı raporlar;
 - Üye ülkeler tarafından üretilmiş raporlar, özellikle bu Rehberin Ek A Bölümünde belirtilen raporlamaya ilişkin Yönetmelik hükümlerine göre hazırlanmış olanlar;
 - Parlamento ve/veya bölgesel otoritelerce hazırlanan raporlar (örneğin, Avrupa Parlamentosu ve ulusal ve bölgesel parlamentolar);
 - Sahteciliğin Önlenmesi Koordinasyonu Danışma Komitesi tarafından üretilen raporlar;
 - Avrupa Birliği'nin Sahteciliğin Önlenmesi Hakkında Koordinasyon Birimi tarafından hazırlanan raporlar;

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- Avrupa Komisyonu'nun 20'inci Genel Müdürlüğündeki ve faaliyetlerle ilgili Genel Müdürlüklerdeki iç denetçiler/kontrol birimleri tarafından üretilen raporlar;
- İç denetçilerce hazırlanan ilgili raporlar da dahil olmak üzere Avrupa Birliği'nin gelir ve harcama programlarından sorumlu ulusal/yerel idarelerce düzenlenen raporlar;
- Komisyon'un ürettiği diğer elverişli dokümanlar (Örneğin; özel programların faaliyetleriyle ilgili kurallar);

8.3. Bu bilgilerin gözden geçirilmesi sonucunda, denetçi incelemeyi düşündüğü spesifik denetim alanında ayrıca daha detaylı bir risk analizi yapmaya karar verebilir. Denetçinin başka hususların yanısıra dikkate alacağı özel faktörler şöyle sıralanabilir:

- Komisyon'un çalışma kurallarında belirtilen incelemeye tabi programların ve faaliyetlerin karmaşıklığı,
- Avrupa Birliği, ulusal, bölgesel veya yerel düzeydeki fon yöneticilerinin yeterliliği ve gözlenen güvenilirliği,
- elde edilebilir denetim kanıtının olası güvenilirliği ve/veya yeterliliği.

Kontrol riski

8.4. Kontrol riskinin değerlendirilmesinde, denetçi finansal bilgi hakkında sahtecilikten veya mevzuata aykırılıktan kaynaklanan yanlışlık olasılığını etkin bir iç kontrol sisteminin azaltığını ancak tasarlanmış eylemlerin iç kontrolü daima yetersiz hale getirme riskinin bulunabileceğini bilmelidir. Herhangi bir iç kontrol sistemi çalışanlar arasında veya yönetim içinde yapılan danışıklı dövüşü kapsayan sahteciliğe karşı etkisiz kalabilir. Bunun nedeni belirli yönetim kademelerinin diğer çalışanlar tarafından gerçekleştirilen benzer sahtecilikleri önleyebilecek kontrollara aldırış etmeyecek pozisyonda olabilmeleridir. Örneğin; astlarını yanlış işleri kaydetmeye ve gizlemeye yönlendirme durumu.

8.5. Kontrol riskinin gözönüne alınmasında, denetçi sahteciliği ortaya çıkarmaya ve önlemeye yönelik yönetim kontrollerinin yetersizliğine dikkat çekmek isteyebilir. Örneğin; denetçi, yönetimce alınması gereken önlemler de dahil olmak üzere yönetimin sahtecilik riskine karşı stratejik cevabını gözden geçirmeye karar verebilir:

- Denetlenen birimin sahtecilik riskine karşı özellikle hassas olabilecek politika alanlarının, faaliyetlerinin ve fonksiyonlarının belirlenmesi,

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- Sahtecilik riskine karşı yüksek düzeyde hassasiyet göstermesi nedeniyle yönetimce belirlenmiş alanlarda uygun savunma mekanizmalarının iyileştirilmesi; bu tür mekanizmalar arasında şunlar sayılabilir:
 - görevlerin ayrılması,
 - personel kadrolarının sistematik rotasyonu,
 - kurum içi gözetim ve teftiş.
 - Kamu idaresine yeni atanan personeli izlemek ve bunların dürüstlük ve güvenilirlikle ilgili gereklilikleri doğru şekilde anlamalarını sağlamak üzere etkin bir insan kaynağı politikaları oluşturulması,
 - Personelin ahlaken en uygun biçimde davranmalarını teşvik etmek amacıyla davranış kuralları geliştirilmesi ve aşağıdakilere benzer konularda personele rehberlik edilmesi,
 - üçüncü kişilerle ilişkiler,
 - kamu idaresi dışında çalışmanın/atanmanın kabul edilmesi,
 - resmi görevleri ile çıkar çatışması yaratabilecek işler,
 - Davranış kurallarını düzenli biçimde gözden geçirme de dahil olmak üzere insan kaynağı politikaları uygulamalarının izlenmesi,
 - Muhtelif mevzuata aykırılıkların ve/veya sahtecilik ihtimallerinin raporlanmasına, soruşturulmasına ve gereken durumlarda ilgili disiplin önlemleri de dahil olmak üzere tavır alınmasına yönelik uygun prosedürlerin tespit edilmesi.
- 8.6. Avrupa Birliği bağlamında yönetim yapıları karmaşık olup, bu durum etkin iç kontrollerin önemini arttırmaktadır. Topluluk bünyesinde, yönetimin en azından üç kademesi bulunmaktadır: Komisyon; ulusal, bölgesel ve/veya yerel otoriteler ve (paragraf 4.2.'de belirtildiği üzere) girişimlerin ve birimlerin sorumluları.
- 8.7. Denetçinin iç kontrolleri incelediği durumlarda, kontrollarda denetimle ortaya çıkarılan önemli yetersizliklere, özellikle de herhangi bir yetersizliğin sahtecilik veya mevzuata aykırılık riskini artırma ihtimali bulunması halinde yönetimin dikkatini bunlara çekmek denetçinin görevi olarak kabul edilir. ("İç Kontrollerin Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri" başlıklı 21 numaralı Rehber'e bakınız.)

Sahtecilikten veya diğer mevzuata aykırılıktan kuşku duyulması durumlarında uygulanacak denetim prosedürleri

9. Genel olarak

9.1. Aşağıdaki tavsiyeler sahtecilikten ve diğer mevzuata aykırılıktan kuşku duyulması durumunda denetçinin ilave denetim prosedürlerini nasıl yürütebileceği konusunu açıklamaktadır. Bu Rehber ne konunun geniş ve etraflı bir biçimde ele alınmasını amaçlamakta ne de ulusal ve Avrupa Birliği yüksek denetim kurumlarının sahteciliğin ve mevzuata aykırılığın denetimi ve soruşturması ile ilgili farklı yasal yükümlülüklerine yanıt vermeye çalışmaktadır. Dolayısıyla bu Rehberle sözü edilen özel durumlara uygun olması halinde başvurulmalıdır.

9.2. Risk değerlendirmesi esnasında veya kontrol testleri ve maddi doğruluk testi sonucunda, koşulların muhtemel bir sahteciliğin mevcudiyetine işaret etmesi durumunda, denetçinin bu tür bir oluşumun finansal bilgiler üzerinde yarattığı muhtemel etkiyi göz önünde bulundurması gerekir. Sahtecilik ihtimalinin finansal bilgiler üzerinde önemli bir etki yaratabileceğine inandığı takdirde, (sahteciliğin doğası gereği önemli olduğunu önceden belirlemiş bulunduğu) denetçi, uygun olduğuna karar verdiği değişik veya ilave prosedürler yürütür.

9.3. Denetçinin denetim planında veya ilave denetim prosedürlerinde yaptığı değişikliklerin kapsamı onun aşağıdaki konularda vereceği karara bağlıdır;

- meydana gelebilecek sahtecilik ihtimalinin niteliği,
- risk değerlendirmesine ve test sonuçlarına dayanarak sahtecilik ihtimalinin fiilen gerçekleşmesinin farkedilmeme riski,
- belirli bir tür sahtecilik ihtimalinin finansal bilgiler üzerinde önemli bir etki yaratma olasılığı.

10. İlave denetim prosedürlerinin uygulanması

10.1. Denetçi sahtecilik ihtimalinin mevcudiyetini en iyi şekilde kanıtlayabilecek olan denetim prosedürlerini belirlemek için kendi yargısına güvenmelidir. Diğerlerinin yanı sıra bu denetim prosedürleri arasında şunlar sayılabilir:

- *kontrol testleri*: sahteciliği ve mevzuata aykırılığı önlemek veya ortadan kaldırmak üzere tasarlanmış kontrollerin etkinliği ya da etkin olmama durumu ile ilgili kanıtın sağlanmasında yararlanır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- *maddi doğruluk testi*: sahtecilik ihtimalinin kapsamının ya da finansal değerinin saptanmasında yararlanır.
 - *analitik prosedürler*: karşılaştırmalar, trend analizi veya tahmine dayalı test yoluyla sahteciliğin veya mevzuata aykırılığın olma olasılığını teyit edilmesinde kullanılır.
 - *mülakat teknikleri (sahtecilik soruşturmasında birinci derecede yararlanır)*: sahteciliğin yapıldığına ilişkin destekleyici kanıt elde edilmesinde yararlanır. Genellikle, sahteciliği yaptığından kuşku edilen kişi(ler)in etrafında bulunanlardan elde edilir.
 - *gözlem teknikleri*: Sahtecilik yaptığından kuşku edilen kişilerin davranış kalıplarındaki değişiklikler gözlenmek suretiyle sahtecilik olasılığının desteklenmesinde yararlanır.
- 10.2. Sahteciliği iddia etmek üzere kanıt toplamanın araçlarından biri olan mülakatların yapılması sırasında, denetçinin adli yargıya uygun kanıt toplama kurallarına uyması gerekir. Bu, yetkileri ikna etmek üzere açılacak herhangi bir adli kovuşturmada bu böyle çalışmada toplanan kanıttan yararlanılmasına imkan vermek anlamına gelir.
- 10.3. İlave denetim prosedürleriyle birlikte kovuşturma başlamadan önce denetçi sahtecilik soruşturmasında ulusal idarelerde faaliyette bulunan mali polis türünden uzmanlardan yardım istenip istenmeyeceğine veya onlara danışılıp danışılmayacağına karar vermelidir.
11. İlave prosedürlerin sonuçlarının gözden geçirilmesi
-
- 11.1. Denetim prosedürlerine yapılan ilavelerin veya bunlarda yapılan değişikliklerin uygulanması denetçinin bir sahtecilik olasılığını teyit etmesine ya da şüphelerini dağıtmasına imkan verebilir. Sahtecilik doğrulandığı takdirde, denetçi sahteciliğin yarattığı etkinin finansal tablolar üzerine tamamiyle yansıdığından emin olmalıdır. Bu durum, Komisyona ve ilgili ulusal idarelere daha sonra mevzuata aykırılığın kapsamının ve niteliğinin doğru bir şekilde bildirilmesine olanak sağlayacaktır.
- 11.2. Denetçi, kimi durumlarda sahtecilik olasılığını teyit etmek ya da bu kuşkuyu ortadan kaldırmak bakımından yeterli kanıt elde edemeyebilir. Denetçi bu belirsizliğin hem finansal tablolar hem de finansal tablolar hakkında verilen güvence bildiriminde yaratacağı olası etkilerini göz önünde bulundurmalıdır. Denetçinin ayrıca kuşku duyulan sahteciliğin meydana gelmesinde yargıyı ilgilendiren ilgili yasa ve düzenlemeleri dikkate alması gerekir. Denetçi, müm-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

kün olan ahvalde, raporlama aşamasından önce, ulusal otoritelerden ve/veya Komisyondan finansal bilgiler hakkında yasal tavsiye alınmasını isteyebilir.^(2^)

- 11.3. Koşulların başkaca bir duruma açıkça işaret etmediği ahvalde, denetçi bir sahtecilik olayının ortadan kalkmış bir oluşum olduğunu varsayamaz. Sahteciliğin iç kontrol sistemi tarafından önlenmiş veya ortaya çıkarılmış olmasının gerektiği durumlarda, bu sistemle ilgili daha önceki değerlendirmesini yerinden gözden geçirmeli, gerekiyorsa, maddi doğruluk prosedürlerinin niteliğinde, süresinde ve kapsamında değişiklik yapmalıdır.
- 11.4. Yönetim mensuplarından birinin sahteciliğe karışması durumunda, denetçi kendisine şikayette bulunan kişinin güvenilirliğini yeniden değerlendirmelidir.

Sahtecilikten başka mevzuata aykırılıkların tespit edildiği durumlarda uygulanacak denetim prosedürleri

12. Genel olarak

- 12.1. Denetçi sahtecilik yerine olası bir mevzuata aykırılık; örneğin, kasdi olmayan bir hatadan, dikkatsizlikten veya yasaların göz ardı edilmesinden kaynaklanan mevzuata aykırılık hakkında bir bilgi alırsa, mevzuata aykırılığın niteliği ve ortaya çıkan durumla ilgili olarak fikir edinir, bunun finansal bilgi üzerinde yaratacağı etkileri değerlendirmek üzere elverişli diğer bilgileri toplar. Denetçi, örneğin;
- olası finansal sonuçları,
 - mevzuata aykırılıkla ilgili finansal sonuçların finansal bilgiler içinde açıklanmasının gerekip gerekmeyeceğini ve bunun nasıl yapılacağını,
 - olası finansal sonuçların temel işlemlerin yasalara ve düzenlemelere uygunluğu hakkında denetim kanaatini veya güvence sağlayan raporunu etkileyecek ölçüde ciddi olup olmadığını,
- göz önünde bulundurur.

(2) Denetçi, örneğin;

- Dokümanları adli mercilere teslim etmek bakımından ulusal denetim kurumunun yetkileri ve sorumlulukları.
- Ulusal denetim kurumunun herhangi bir şüpheyi adli makamlara bildirme yükümlülüğü.
- Herhangi bir ilave tahkikat yapılması gerektiğinde adli mercilerle ulusal denetim kurumlarının işbirliği yapmaları ile ilgili yetki ve sorumluluklar.
- Yukarıda belirtilen hususların ulusal denetim kurumunun bağımsızlığı üzerinde yaratacağı etkiler,

hakkında hukuki tavsiyeye ihtiyaç duyabilir.

13. Mevzuata aykırılığın yarattığı diğer etkiler

13.1. Denetçinin mevzuata aykırılığı, gerçekleşme olasılığı yüksek olan denetlenen birim bünyesinde ortaya çıkarması durumunda, bu yetersizliğin etkisi ilave başka etkiler yaratabilir:

- Denetlenen birim tarafından temin edilen denetim kanıtları hakkında tereddütler artabilir.
- İç kontrollerin mevzuata aykırılıkların ortaya çıkarılmasında başarısız olması durumunda, önemli kontrol yetersizliklerine işaret edebilir. Bu gibi durumlarda denetçi kontrol riski ile ilgili değerlendirmesini yeniden gözden geçirebilir.

Sahtecilik veya mevzuata aykırılıkla ilgili raporlama sorumlulukları

14. Genel olarak

14.1. Genel prensip, denetçinin; sahteciliğin, sahtecilik olasılığının veya mevzuata aykırılığın ortaya çıkarıldığı durumda kendi denetim kurumunun (Avrupa veya ulusal) genellikle başvuracağı içe ve dışa dönük raporlama prosedürlerini bilmesi zorunluluğudur. Bu prosedürlerin bilinmesi ve ilgili mercilerle (kurum içindeki veya dışındaki) zamanında müzakere edilmesi olası sahtecilik oluşturmasının yapılacak herhangi bir idari veya adli takibatın görüş aykırılığına düşme riski taşımadan, usulüne uygun olarak yürütülmesini sağlamak bakımından önemli bir husustur.

15. İçe dönük raporlama

15.1. Denetçi genellikle, sahteciliğin, sahtecilik olasılığının veya mevzuata aykırılığın bildirilmesine yönelik kendi kurumunca düzenlenmiş bulunan içe dönük raporlama prosedürlerine uyar. Denetçi, alınması gereken en uygun önlemin saptanmasına yardımcı olmak üzere üst yönetime şu durumlarda rapor sunar:

- başlangıç risk değerlendirme sonuçlarının, kontrol testlerinin veya maddi doğruluk testinin bir sahtecilik olasılığına işaret etmesi durumunda (paragraf 8.1),
- ilave denetim prosedür sonuçlarının sahtecilik olasılığına işaret etmesi durumunda (paragraf 10.1),
- sahtecilik olasılığını incelemek ve raporlamak bakımından denetlenen birim yönetiminin uygun önlemin alınmasında başarısız olması durumunda (aşağıdaki 16.4 numaralı paragraf).

16. Yönetime rapor verilmesi

-
- 16.1. Denetçi sahtecilik olasılığının veya diğer mevzuata aykırılığın mevcudiyetini veya mevcut olmadığını teyit etmek üzere ilave denetim prosedürlerini uyguladıktan sonra, denetlenen birim yönetimine bulgularını olabildiğince kısa sürede raporlar.
- 16.2. Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu kendi denetçileri için yayımlamış olduğu Rehberde, denetçilere; sahtecilik olasılığının bulunduğu durumları doğrudan ilgili denetim birimi yönetimi yerine hiyerarşik en yakın amire bildirmeleri gerektiğini tavsiye eder. Bu bilginin daha sonra Komisyon'un sahteciliğe karşı işbirliği birimine (UCLAF) ve Ulusal Denetim Kurumuna iletilmesi olağan bir uygulamadır.
- 16.3. Ulusal denetim kurumlarında denetçinin, denetlenen birimin yönetiminde kime rapor vermesi gerektiğini belirlemesinde, sahtecilik olasılığının bütün cephelelerini dikkate alması gerekir. Denetçi,*özellikle, üst yönetimin sahteciliğe karışmış olma olasılığını dikkate almalıdır. Pek çok durumda denetçinin sahteciliğe karışmış olduğuna inandığı kişilerin amiri konumundaki üst kademe yönetime bulguların raporlaması uygun olur. Bununla birlikte, denetçinin denetlenen birimin yönetiminden esas itibariyle sorumlu olan kişilerin güvenilirliğinden tereddüte düşmesi halinde, denetçi genellikle, kendisine yardımcı olması bakımından sahtecilik olasılığı hakkında kime rapor vermesi gerektiğinin belirlenmesinde tavsiye isteyebilir. Böyle bir tavsiye iç ve dış kaynaklardan sağlanabilir.
- 16.4. Hem sahtecilik olasılığının hem de diğer mevzuata aykırılığın bulunması halinde, denetçinin konuya duyduğu ilgi yönetime rapor vermesiyle sona ermez. Denetçi sahtecilik olasılığını veya mevzuata aykırılığı bildirdiği yönetimin buna gösterdiği tepkiyi izler ve özellikle;
- birim yönetimin sahtecilik olasılığını veya mevzuata aykırılığı soruşturmak üzere gerekli önlemi alıp almadığı (örneğin, mümkün olan ahvalde iç denetim biriminden daha ayrıntılı çalışma yapmasının istenmesi yoluyla),
 - yönetimin Komisyonun yetkili mercisine veya ulusal makamlara durumu bildirip bildirmediği ve bunlardan tavsiye isteyip istemediği (örneği, Mali Polis),
 - yönetimin kanıtlanmış sahteciliği, sahtecilik olasılığını veya diğer mevzuata aykırılığı bu Uygulama Rehber'inin Ek 1 bölümünde ifade edilen yasal gerekliliklere uygun biçimde rapor edip etmediği,
- hususlarını teyit eder.

17. Dışa dönük raporlama

17.1. Sahtecilik olasılığının, kanıtlanmış sahteciliğin veya diğer mevzuata aykırılığın dışa dönük raporlaması ile ilgili olarak kurumunca saptanmış prosedürlerde ifade edildiği üzere, bir ulusal denetim kurumu denetçisi, ilk önce ulusal makamlarca saptanmış dışa dönük raporlama gereklerine uyar. Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu denetçileri, Kurumun kendi raporlama direktiflerinde belirtilen raporlama rehberini izler.

17.2. Sahtecilik olasılığının, kanıtlanmış sahteciliğin ya da diğer mevzuata aykırılığın bu Rehberin Ek 1 bölümünde sözü edilen ilgili mevzuata göre Avrupa Birliği'ne raporlanmasından Topluluğun belirli faaliyetlerini yürütmek üzere görevlendirilmiş ilgili ulusal, bölgesel ve yerel otoriteler sorumludur. İzleme prosedürlerinin bir parçası olarak bu raporlama sorumluluğunun gerektiği şekilde yerine getirildiğinden denetçinin bizzat emin olması teamüldendir.

18. Finansal bilgiler hakkında raporlama

18.1. Finansal bilgilerin hem doğruluğu ve yasalara uygunluğu hem de usûlüne uygun biçimde düzenlendiği konusunda denetçinin görüş bildirmesi gereken durumlarda, denetçinin bu görüşle ilgili olarak sahtecilik ve mevzuata aykırı olma olasılığının yarattığı etkiyi göz önünde bulundurması gerekir.

18.2. Hileli işlemler gerekli onaydan yoksun bulduklarından kurallara uygun hale getirilemez. Bir denetçinin finansal bilgilerin doğruluğu ve uygunluğu hakkında ayrı bir görüş bildirmesinin söz konusu olduğu durumlarda, önemli nitelikte kanıtlanmış bir sahtecilik, yönetimin finansal bilgilerdeki şüpheli veya kanıtlanmış sahtecilik açıklamasının kapsamına bakılmaksızın finansal bilgiyle ilgili görüşünün kalitesini etkileyecektir.

18.3. Belirli bir işlemin hileli olup olmadığını yalnızca bir mahkeme belirleyebilir. Ancak denetçi yönetim, iç denetçiler, üçüncü kişiler ve bizzat kendi tarafından saptanmış olan sahtecilik olasılığı bulunan durumlarla karşılaşabilir. Denetçinin genelde bir sahteciliğin gerçekte meydana gelip gelmediğini saptama yetkisi bulunmamakla birlikte, görüşüne göre ilişkili işlemlerin doğru ve yasalara uygun olup olmadığını saptama sorumluluğu bulunmaktadır. Sahtecilik olasılığının ortaya çıkarıldığı pek çok durumda denetçi ilgili işlemlerin gerekli onaydan yoksun olup olmadığı konusunda yönetimle bir uzlaşmaya varabilir. Denetçi, böyle bir durumda, ilişkili işlemlerin hileli olduğu sonucuna ulaşamamış olsa bile genellikle söz konusu işlemin mevzuata aykırılığı konusunda bir sonuca varabilir.

EKİ

AVRUPA TOPLULUKLARININ FİNANSAL ÇIKARLARININ
SAHTECİLİĞE VE DİĞER MEVZUATA AYKIRILIĞA
KARŞI KORUNMASI

YASAL ÇERÇEVE

Avrupa Birliği Anlaşması

1. Üye ülkelerin anlaşma yükümlülükleri

- 1.1. Üye ülkeler, Anlaşmanın 209 a maddesinde ifade edilen hüküm gereğince, Topluluğun mali çıkarlarının sahteciliğe ve diğer mevzuata aykırılığa karşı korunmasından sorumludurlar:

"Üye ülkeler Topluluğun finansal çıkarlarını olumsuz etkileyen sahteciliği ortadan kaldırmak üzere, kendi finansal çıkarlarını etkileyen sahteciliği önlemek için almış oldukları önlemlerin benzerini alacaklardır.

Üye ülkeler, bu Anlaşmanın diğer şartlarına aykırı düşmemek kaydıyla, sahteciliğe karşı Topluluğun finansal çıkarlarını korumayı hedefleyen eylemlerde işbirliği yapacaklardır. Başka bir deyişle, Komisyon'un katkısıyla kamu idarelerinin yetkin kuruluşları arasında yakın ve düzenli bir işbirliğini organize edeceklerdir."

- 1.2. Avrupa Kömür ve Çelik Topluluklarını (ECSE) oluşturan Anlaşmanın 78 i maddesi ile Avrupa Atom Enerji Ajansı'nı (Eurotom) oluşturan Anlaşmanın 183 a maddesi yukarıda belirtilen 209 a maddesi ile aynı nitelikte aynı olup ECSE ve Eurotom'un sahteciliğe karşı finansal çıkarları korumasına yönelik üye ülke sorumluluklarına benzer sorumluluklar getirmiştir.

- 1.3. Mevzuata aykırılığı önlenmesine ve ortaya çıkarılmasına yönelik üye ülke sorumlulukları Topluluğun spesifik faaliyetlerini düzenleyen yönetmeliklerde de yer alabilmektedir. Örneğin, Avrupa Tarımsal Yönlendirme ve Garanti Fonu (EAGGF) ile ilgili 21 Nisan 1970 gün ve 729/70 no'lu Konsey Yönetmeliği'nin (EEC) (28.4.1970 gün ve L94, sh.13 sayılı Resmi Gazete), 24 Haziran 1988 gün ve 2048/88 sayılı değişiklikle (15.7.1988 gün ve L185, sh.1 sayılı Resmi Gazete) eklenen 8'inci maddesi Üye Ülkelerden;

"Mevzuata aykırılıkları önlemek ve kontrol etmek, mevzuata aykırılığın ya da ihmalin bir sonucu olarak yitirilen meblağları telafi etmek üzere EAGGF tara-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

findan finanse edilen ve fiilen yürütülüp doğru biçimde uygulanan işlemlerden emin olmaları için gerekli önlemleri almasını" istemektedir.

2. Anlaşmanın Komisyonla ilgili yükümlülükleri

Topluluk bütçesinin düzgün bir biçimde uygulanmasının sağlanması için 205'inci madde gereğince; "Komisyon kendi sorumlulukları ve ödenek sınırları içindeki bütçeyi, sağlam finansal yönetim prensiplerine dayanarak 209'uncu maddeye uygun olarak düzenlenmiş yönetmelik hükümlerine göre uygulamakla yükümlüdür.

- 2.1. Avrupa Birliği Anlaşması sahteciliği gerçekleştirenleri cezalandırmak üzere gelecekteki Komisyon girişimlerine yasal bir dayanak sağlamak suretiyle sahtecilik sorununu çözme olasılığını güçlendirmiştir. Adalet ve İçişleri başlıklı VI Bölümde yer alan K.1 maddesi;

"Birliğin ulaşılan hedeflerinin dayandığı ilkelerle, özellikle kişilerin serbest dolaşımı ile ilgili olarak ve Avrupa Topluluğunun yetkilerine aykırı düşmeden Üye Ülkeler ortak çıkar konuları olarak;

.....(5) uluslararası ölçekte sahtecilikle mücadele"yi öngörmektedir.

3. Mevzuata aykırılıkların raporlanması

- 3.1. Topluluğun kendi kaynaklarını ele alan yönetmelikler Topluluğun kendi kaynak sistemleri hakkındaki Eurotom'un 24 Haziran 1988 tarih ve 88/376/EEC sayılı (15.7.1988 gün ve L185 sh. 24 sayılı Resmi Gazete) Kararı ile yürürlüğe giren 29 Mayıs 1989 tarih ve 1552/89 sayılı Konsey Yönetmeliği'nin (EEC, Eurotom) 6(3) maddesi gereğince Üye Ülkeler aşağıdaki raporlama sorumlulukları yüklenmektedirler:

"1 Ocak 1990 tarihinden itibaren her bir Üye Ülke Komisyona 10.000 ECU'nun üzerindeki sahtecilik ve mevzuata aykırılık olayların ana başlıklar itibariyle kısa bir özetini içeren ve mümkün olan ahvalde, yeni ortaya çıkarılan sahteciliğin ve mevzuata aykırılığın tekrarlanmasını önlemek üzere alınan önlemleri veya sorunun mahiyetini gösteren altı aylık bir rapor sunacaktır."

4. Tarımsal fonları düzenleyen yönetmelikler

- 4.1. Mevzuata aykırılıklar ve ortak tarım politikasının finansmanı ile bağlantılı olarak yanlışlıkla ödenen miktarların geri alınmasıyla ilgili 4 Mart 1991 tarih ve 595/91 No'lu (14.3.1991 gün ve L67 sayılı Resmi Gazete) Konsey Yönetmeli-

ğinin 3'üncü ve 5'inci maddelerine göre; Üye Ülkelerin aşağıda belirtilen yükümlülükleri bulunmaktadır:

Madde 3

" 1. Her dört aylık dönemin bitimini takip eden iki ay içinde Üye Ülkeler birinci derecede idari ve adli karara konu olan mevzuata aykırı oluşumların bir listesini Komisyona bildireceklerdir. Üye ülkeler teftişle ilgili faaliyetlerinin seçimini; EAGGF'nin Garanti Seksiyonunca finanse edilen sistemlere tabi olan mevzuata aykırılıkların önlenmesine ve ortaya çıkarılmasına yönelik önlemlerin etkinliğinin mümkün olan en üst güvence ile verilmesi olanağını sağlayacak şekilde yapacaklardır. Başka konuların yanısıra seksiyon bu sistemdeki girişimlerin finansal önemini ve diğer risk faktörlerini hesaba katacaktır."

Madde 9

" 1. Üye Ülkeler teftiş dönemini takip eden 1 Ocak tarihinden önce, yönetmeliğin uygulaması hakkında ayrıntılı bir raporu Komisyona göndereceklerdir."

5. Yapısal fonları düzenleyen yönetmelikler

5.1. Değişik yapısal fon faaliyetlerinin koordinasyonu hakkındaki 19 Aralık 1988 tarih ve 4253/88 No'lu (31.12.1988 gün ve L374 sayılı Resmi Gazete) Konsey Yönetmeliğinin 20 Ağustos 1983 tarih ve 2082/93 No'lu düzenleme (31.7.1993 gün ve L193 sayılı Resmi Gazete) ile değişik 23(l)'inci maddesine göre, Üye Ülkelerin mevzuata aykırılıkları aşağıdaki şekilde raporlamaları gerekmektedir:

" 1. Kamu ve özel sektör girişimcileri tarafından yürütülen faaliyetlerin tamamlanmasını güvence altına almak üzere üye ülkeler faaliyetlerin yürütülmesinde şu amaçlarla gerekli önlemleri alacaklardır:

- Topluluk tarafından usulüne uygun biçimde finanse edilen bu faaliyetleri düzenlilik temelinde doğrulamak,
- mevzuata aykırılıkları önlemek ve mevzuata aykırılıklara karşı önlem almak,
- mevzuata aykırılığın veya ihmalin bir sonucu olarak zarar gören miktarları telafi etmek. Mevzuata aykırılıktan ve ihmalden sorumlu olmayan üye ülkelerin ve/veya arabulucuların ve/veya girişimcinin kanıt sağlaması durumunda herhangi bir fazla ödemenin geri alınmasına yönelik seçeneklerden üye ülkeler sorumlu tutulacaklardır. Genel borçlanmalarla ilgili olarak arabulucu; Üye Ülke ile Komisyonun uzlaşması halinde banka garantisi veya bu riski karşılayan diğer güvence ile ilgilenecektir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Üye ülkeler söz konusu amaçlarla ilgili olarak almış oldukları önlemlerden Komisyonu haberdar edip, faaliyetlerin etkili biçimde uygulanmasını sağlamak üzere oluşturdukları yönetim ve kontrol sistemlerinin türleri hakkında Komisyona bilgi vereceklerdir. İdari ve yargısal işlemlerin gelişiminden sürekli olarak Komisyonu bilgilendireceklerdir.

Üye ülkeler söz konusu programlarda veya diğer faaliyetlerde alınan önlemler hakkında ilgili ulusal kontrol raporlarını Komisyon istifadesine sunacak ve bunu sürdürecektir.

- 5.2. Ayrıca 11 Temmuz 1994 tarih ve 1681/94 sayılı Konsey Yönetmeliği (12.7.1994 gün ve L178 sayılı Resmi Gazete) mevzuata aykırılık ve Yapısal Fonlar alanında ve bu alanın bilgi sistem organizasyonunda yanlış ödenen miktarların geri alınması konularını kapsamaktadır.

Yasal dayanaklarla ilgili diğer konular'

6. Sahteciliğin Önlenmesine Yönelik İşbirliği Danışma Komitesi

- 6.1. Denetçilerin, 23 Şubat 1994 tarih ve 94/140/EC no'lu Komisyon Kararı (4.3.1994 gün ve L61 sayılı Resmi Gazete) uyarınca, 1 Mart 1994 tarihi itibarıyla Sahteciliğin Önlenmesine Yönelik bir işbirliği Danışma Komitesinin kurulduğundan haberdar olması gerekir.
- 6.2. Başkanlığı Komisyonca yürütülen ve ilgili birimin iki görevlisi tarafından yardımcıları üstlenilen Komite her bir Üye Ülkenin iki temsilcisinden oluşmaktadır.
- 6.3. Komite sahteciliğin ve mevzuata aykırılığın önlenmesi ve bu alanlarda dava açılması ile ilgili hususlar ile sahtecilikle mücadele etmek için daha etkili eylemleri organize etmek üzere Üye Ülkeler arasında' veya sektörel komitenin yetkilerini aşması durumunda üye ülkelerle Komisyon arasında geliştirilen işbirliği ile ilgili meseleler hakkında Komisyona tavsiyelerde bulunmakla görevlidir.

7. Avrupa Topluluklarının finansal çıkarlarının korunması

- 7.1. Toplulukların finansal çıkarlarını korumak amacıyla Komisyon ile Üye Ülkeleri gerekli yasal yetkilerle donatmak üzere tasarlanmış bir mevzuat programı Essen Zirvesinin (Aralık 1994) ardından açıklanmıştı. Bu programın beş unsuru aşağıdaki paragraflarda tarih sırasıyla kısaca açıklanmaktadır.

- 7.2. Avrupa Topluluklarının finansal çıkarlarının korunması hakkında **2988/95 numaralı Konsey Yönetmeliği (EC Euratom)** 18 Aralık 1995 tarihinde benimsenmiştir (23.12.1995 gün ve L312 sayılı Resmi Gazete). Bu Yönetmeliğin temel özelliği Avrupa Birliğinin bütününde aynı yaptırımla Topluluğun tek tip idari cezalarını şekillendirmeye yönelik yasal bir çerçeve oluşturmasıdır. Bu yönetmelik ayrıca mevzuata aykırılığı tanımlamaktadır.
- 7.3. **26 Temmuz 1995 tarihli Konsey Yasası (95/C 316/03 No'lu)** (27.11.1995 gün ve C 316 tarihli Resmi Gazete), Toplulukların finansal çıkarlarının korunması hakkında bir sözleşme yapılmasını öngörmektedir. Avrupa Topluluklarının finansal çıkarlarını etkileyen sahteciliği ilk kez tanımlamasının (Bkz. Ek B) yanı sıra, bu Sözleşme sahtecilik bakımından Üye Ülkelerdeki ceza yasasının uyumlaştırmasında bir rol oynayacaktır. Bu Sözleşmenin özellikle, uluslararası sahtecilik aleyhine dava açılmasında önemli olacağı düşünülmektedir.
- 7.4. Toplulukların finansal çıkarlarının korunması hakkında **Protokohr** düzenleyen **Konsey Yasa** teklifi, yukarıda belirtilen Sözleşmeye;
- kişilerin yasalar karşısındaki suç niteliğindeki ilişkilerinin tanımlanmasını,
 - sahtecilikten elde edilen kazançların aklanması ile ilgili özel bir suç işlenmesini ve bunun tanımlanması,
 - toplulukların finansal çıkarına karşı sorumlu olunmasını,
 - adli işbirliğini güçlendirmek üzere prosedürler belirlenmesini,
- ilave etmeye çalışmaktadır.
- 7.5. Bir başka **Konsey Yasası** daha kapsamlı bir Protokolün düzenlenmesini önermektedir. Bu Protokol Avrupa Birliği görevlileri tarafından kendi bölgeleri içinde gerçekleşen yolsuzluk durumlarında Üye Ülkelerin yargı yetkisi ile ilgilidir. Protokole göre, Avrupa Birliği görevlileri ulusal görevlilere benzer şekilde ceza yasasına tabi olacaklardır.
- 7.6. Son olarak, Üye Ülkelerde sahteciliklerin ve mevzuata aykırılıkların ortaya çıkarılmasına yönelik incelemeleri ve yerinde denetimleri gerçekleştirmek üzere Komisyonun yetkisini genişleten daha kapsamlı bir **Konsey Yönetmeliği** onaya sunulmuş bulunmaktadır.

(3) Paragraf 7.4 ve 7.5'de söz edilen iki Protokol yasal açıdan aynı statüde olup Sözleşmenin (paragraf 7.3) benimsenmiş olduğu benzer prosedürler çerçevesinde bağlayıcı niteliktedir. Örneğin, Avrupa Birliği Anlaşmasının VI numaralı Başlığında yer alanlar ve özellikle ulusal Parlamentolar tarafından onaylanmış olanlar.

EK 2

MEVZUATA AYKIRILIĞIN TANIMI

1. Bu Uygulama Rehberi 18 Aralık 1995 gün ve 2988/95 sayılı Konsey Yönetmeliği'nde (EC Euratom-madde 1, paragraf 2) tanımlanan mevzuata aykırılığın denetimi ile ilgilidir. Tanım aşağıdaki gibidir.

"Mevzuata aykırılık"; Topluluk adına doğrudan toplanan kaynaklardan sağlanan gelirin azalması veya yitmesi veyahut da harcama kararının gerekçesiz biçimde alınması suretiyle idare edilen bütçeleri veya toplulukların genel bütçesini zarara uğraticı etki yaratan ya da yaratabilecek olan ve bur finansal görevli tarafından gerçekleştirilen bir eylem veya ihmalden ortaya çıkan bir Birlik yasası ihlalidir.

2. Avrupa Topluluklarının finansal çıkarlarının korunması hakkındaki Sözleşmeyi düzenleyen 26 Temmuz 1995 tarihli Konsey Yasası'nda, Avrupa Birliği Üye Ülkeleri Toplulukların finansal çıkarlarını etkileyen sahteciliğin şunları içermesi gerektiğini kabul etmişlerdir:

"(a) Harcama açısından,

- Avrupa Toplulukları veya onlar adına idare edilen bütçelerden ya da Avrupa Topluluklarının genel bütçesinden alınan fonların hatalı biçimde muhafazasında veya zimmete geçirilmesinde etkili olan yanlış, gerçeğe aykırı veya eksik tabloların veyahut da belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması;
- Aynı şekilde belirli bir yükümlülüğün ihlali durumunda bilginin saklanması;
- Söz konusu fonların başlangıçta belirlenen amaçlardan farklı amaçlar için harcanması;

ile ilgili herhangi bir kasdi eylem veya ihmal,

(b) Gelir açısından,

- Avrupa Topluluklarınınca veya onlar adına idare edilen bütçelerin ya da Avrupa Topluluklarının genel bütçe kaynaklarının yasadışı yollardan eksiltilmesinde etkisi bulunan yanlış, gerçeğe aykırı veya eksik tabloların ve belgelerin düzenlenmesi veya kullanılması;
- Aynı şekilde belirli bir yükümlülüğün ihlali durumunda bilginin saklanması;
- Aynı şekilde yasal olarak edinilmiş bir menfaatin amaç dışı kullanılması;

ile ilgili herhangi bir kasdi eylem veya ihmal.

INTOSAI DENETİM STANDARTLARI
AVRUPA UYGULAMA REHBERLERİ

No: 53

"İYİ MUHASEBE UYGULAMALARININ TEŞVİK EDİLMESİ"

İÇİNDEKİLER

	<u>Paragraf</u>
INTOSAI Denetim Standartları	1
Giriş	2
Yüksek denetim kurumlarının rolü	3
Muhasebenin esası	4
Muhasebe prensipleri ve metotları	5
Finansal tablolar	6
İç kontrol	7
İç denetim	8
Muhasebe esasları ve bunlarla ilişkili finansal raporlama	Ek 1
Konseyin Dördüncü Direktifinde yer alan muhasebe prensipleri	Ek 2
Finansal tabloların nitel özellikleri	Ek 3
Sözlükçe	Ek 4
Başvuru dokümanları ve ayrıntılı okuma listesi	Ek 5

1. INTOSAI Denetim Standartları

1.1. INTOSAI Denetim Standartlarının 23 numaralı paragrafında şu belirtilmektedir:

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

"İdare bünyesinde elverişli bilgi kontrol, değerlendirme ve raporlama sistemlerinin kurulması hesap verme sorumluluğunun işleyişini kolaylaştıracaktır. Yönetim, finansal tabloların ve diğer bilgilerin biçiminin ve içeriğinin doğruluğundan ve yeterliliğinden sorumludur."

- 1.2. Ayrıca INTOSAI Denetim Standartlarının 25 numaralı paragrafında şöyle denilmektedir:

"Yetkili makamlar, idarenin ihtiyaçlarına uygun kabul edilebilir finansal raporlama ve beyan standartlarının resmen ilanını sağlamalıdır..."

- 1.3. Nihayet, INTOSAI Denetim Standartlarının 28 numaralı paragrafında şu ifade yer almaktadır;

"Kabul edilebilir muhasebe standartlarının tutarlı ve devamlı bir şekilde uygulanması finansal durumun ve faaliyet sonuçlarının gerçeğe uygun sunumu ile sonuçlanmalıdır."

2. Giriş

- 2.1. Bu Uygulama Rehberinin amacı, "dış denetçi" olarak da isimlendirilen ve Avrupa Topluluğu faaliyetlerini denetleyen yüksek denetim kurumuna iyi muhasebe uygulamalarının teşvik edilmesi konusunda bilgi vermek ve yol göstericilikte bulunmaktadır.

- 2.2. Yüksek denetim kurumlarının anayasal görevleri iyi muhasebe uygulamalarının teşvik edilmesi bakımından farklı sorumluluklar yükleyebileceğinden, bu Uygulama Rehberinde yer alan bilgiler ve tavsiyeler her yüksek denetim kurumunun durumuna özgü şartlarına bağlı olarak uygulanmalıdır.

- 2.3. Yüksek denetim kurumu açısından iyi muhasebe uygulamalarının teşvik edilmesi muhasebesel, finansal ve organizasyonel karakterde dört alanda etkide bulunulması şeklinde tasarlanabilir:

- a. muhasebe esası;
- b. muhasebe prensipleri ve metotları;
- c. finansal tablolar;
- d. iç kontrol ve iç denetim.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- 2.4. Bu Uygulama Rehberinin amacı, bu başlıkların her biri ile bağlantılı kavramları ayrıntılarıyla açıklamak, bunların kamu sektöründe iyi muhasebe uygulamalarının teşvik edilmesine yapabilecekleri katkıyı göstermek ve nihayet yüksek denetim kurumlarının bu dört öğeden her birinin tanımlanmasına ve değerlendirilmesine olan etkisini belirtmektir. İyi muhasebe uygulamaları üstün kalitede muhasebe ve finansal bilgi hazırlığına ve sunumuna katkıda bulunmakla kalmayıp yüksek kalitede yönetim bilgisi hazırlanmasına da katkıda bulunur. Bu yönetim bilgisi de sağlıklı kararlar alınması ve dolayısıyla iyi finansal yönetim için temel oluşturur.
- 2.5. Bu Uygulama Rehberinin amacı bakımından finansal tablolar denetlenen birim tarafından yayımlanan ve denetime konu olan finansal karakterdeki dokümanların bütünü olarak tanımlanabilir. 6.7 numaralı paragrafta ayrıntılı olarak açıklanacağı üzere, bu finansal tablolar döneme ilişkin gelirlerin ve giderlerin bir özetini, bilanço, nakit alım tablosu ve notları ile bu finansal tabloların ayrılmaz bir parçası olan diğer açıklayıcı materyali içermektedir. Ancak, mevzuat tarafından birimce yayımlanması ve yüksek denetim kurumunca denetlenmesi öngörülmemişse, finansal tablolar yönetim tarafından yapılan analizleri ve hazırlanan raporlar ile bir finansal raporun ya da yıllık raporun parçasını oluşturabilen benzer unsurları kapsamaz.
3. Yüksek denetim kurumlarının rolü
- 3.1. Yeri geldikçe ilgi alanları, iyi muhasebe uygulamalarının teşvik edilmesine yardımcı olmayı düşünmeleri anlamında, yasama ya da idare makamlarını etkilemek olsa da, yüksek denetim kurumları, genellikle, muhasebe standartlarının belirlenmesinde ve finansal bilgilerin biçim ve içeriğinin tanımlanmasında bilinen mevzuat koyucu rolünü oynamazlar. Buna karşılık yüksek denetim kurumları bu alanlarda yürüttükleri çalışmaya dayanan denetim, tavsiyede bulunma ve danışma konularıyla ilgili teknik meselelerde önemli derecede etkiye bulunurlar. Ayrıca, yüksek denetim kurumları, hiç kuşkusuz, muhasebesel ve finansal bilgilerin kullanıcıları olmaya yönelik diğer dış partnerlerin (ödeme makamı, kreditorler vb.) aksine, kuruluşun muhasebe uygulamalarına büyük ilgi gösteren dış partnerlerdir. Yüksek denetim kurumları muhasebe uygulamalarının tanımlanması ve değerlendirilmesi sürecinin her aşamasında müdahalede bulunabilir ve onların müdahaleleri aşağıdaki biçimleri alabilir;
- a. İyi muhasebe uygulamalarının tanımlanmasına katkı: Bu katkı, muhasebe esasları, raporlamayı yapan kurum, muhasebe prensipleri ve metodları ile finansal tabloların içerik ve biçimi hakkında düşünceler belirtmeyi kapsar, yüksek denetim kurumları, genel olarak, yasa koyucu tarafından belirlenmiş çerçeveye daima bağlı kalmak suretiyle organizasyona bu meselelerle ilgili düşüncelerinde değişik ölçülerde yol göstericilikte bulunmaktadırlar.

- b. İyi muhasebe uygulamaları pratiğinin analizi; Burada, yüksek denetim kurumları, kendilerinin ilk fonksiyonlarını yerine getirebilirler. Bu fonksiyon, finansal tablolar ve dolayısıyla muhasebe uygulamalarının kalitesi hakkında bir görüş bildirmekle görevli uzmanların yerine getirdikleri fonksiyondur. Bu, örneğin, yukarıda (a) şıkkında yer alan öğeler ile iç kontrolün analizini kapsar.
- c. Finansal ve muhasebesel çerçevenin analizi ; Yüksek denetim kurumlarının faaliyetlerinin bu yönü bir geri bildirim fonksiyonudur ve bir ölçüde (b) şıkkına göre yürütülen çalışmaya dayanır. Bu çalışmanın amacı, denetlenen kurumların içinde faaliyet gösterdikleri yasal, finansal ve muhasebesel çerçevenin kurumların faaliyetlerine uygunluğunu ve iyi muhasebe uygulamaları pratiğine elverişliliğini sağlamaktır. Bu tür analizler yoluyla yüksek denetim kurumları yukarıda (3.1.) numaralı şıkta atıfta bulunulan süreci etkileyebilirler.
- 3.2. Nihayet, yüksek denetim kurumları, derfetçi olarak rolleriyle -ki bu sıfatla yüksek denetim kurumları finansal tablolar ve/veya iyi mali yönetim hakkında bağımsız bir görüş bildirmektedirler- kendilerinin destek sağlamak veya danışmanlık yapmak rolleri- ki bu rolleriyle yüksek denetim kurumları denetlenen birimdeki projeler ya da prosedürler hakkında önerilerde bulunmakta ve bunları gözetmenliğini yapmaktadırlar- arasında bir ayırım yaptıklarından emin olmalıdırlar. Buna paralel olarak, yüksek denetim kurumları aynı bir konuda verdikleri çeşitli görüşlerin ve tavsiyelerin tutarlı ve kendilerine verilen göreve uygun olmasını sağlamalıdırlar.

4. Muhasebenin esası

- 4.1. Muhasebe esası, işlemin uygulama ya da olayın oluş aşamasını, -ki bu aşamada işlemin ya da olayın etkileri muhasebe defterlerine kaydedilecektir- belirleyecek muhasebe prensiplerine atıfta bulunmaktadır. Finansal tabloların amaçları (6.1 ve 6.2 numaralı paragraflara bkz.) ve organizasyonun içinde faaliyet gösterdiği çevre tarafından belirlenen bu esas, teknik açıdan en düşük seviyede geliştirilmiş olan "nakit esası"ndan "değiştirilmiş nakit esası"na, "değiştirilmiş tahakkuk esası"na ya da "tahakkuk esası"na -ki "tahakkuk esası" özel sektör teşebbüslerinin çoğu tarafından ve kamu ve yarı kamu sektörlerindeki bazı kuruluşlarca uygulanmaktadır- doğru sıralanabilir.
- 4.2. Bu Uygulama Rehberine ekli EK 1'de üretilen ilgili finansal bilgilerin özet bir tasvirinin yanı sıra bu dört metodun daha ayrıntılı tanımları verilmektedir.
- 4.3. Önerilen dört modelin dördü de kamu sektörünün kendine has niteliklerine ve kullanıcıların ihtiyaçlarını karşılamaya adapte edilebilir. Yine de, amaç uygu-

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

lanan muhasebe prensipleri ve sunulan finansal tablolar aracılığıyla finansal bilgi amaçlarının en iyi şekilde gerçekleşmesine -yani kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması ve ilgili organizasyonun faaliyetlerinin kamu sektörü bağlamında ve yasa koyucu tarafından konulan kurallara uyma anlamında yansıtılması- imkan veren çerçevenin benimsenmesinin teşvik edilmesidir.

- 4.4. Ne var ki, bazı ülkelerde kamu sektöründe tahakkuk esasına yakın muhasebe esaslarının kullanımının teşviki yönünde akımlar bulunduğu işaret edilmelidir. Bu, diğer ihtiyaçların yanı sıra, pek çok ülkede ortaya çıkan özelleştirme programları bağlamında yatırımcılarca ifade edildiği üzere, raporlama yapan birimin finansal durumu ve performansı hakkındaki kapsamlı finansal bilgi ihtiyacıyla açıklanabilir.

5. Muhasebe prensipleri ve metotları

- 5.1. Muhasebe prensiplerinin ve metotlarının amacı, işlemlerin ve olayların etkilerinin finansal tablolara nasıl kaydedileceğini göstermektir. Aşağıda sunulan iki prensip ("işletmenin sürekliliği" ve "tutarlılık") temel prensipler olarak sayılmaktadır ve onların kullanımı öylece kabul edilmektedir. Bu prensiplerden finansal tablolardaki notlarda bahsedilmesi gerekli değildir. Ne varki, bu prensiplere uyulmamişsa, durum gerekçeleriyle birlikte belirtilmelidir.

a. *İşletmenin sürekliliği*: Organizasyon normal olarak sürekli bir işletme sayılmakta yani organizasyonun önceden kestirilebilir bir süre faaliyete devam edeceği düşünülmektedir. İşletmede tasfiye ya da faaliyetlerinin kapsamını önemli ölçüde azaltma niyet ve zorunluluğunun bulunmadığı kabul edilmektedir. İşletmenin sürekliliği prensibi, teoride, kamu sektörüne uygulanmasa da sadece finansal tablolar ile onların içerdiği bilgileri (örneğin, geniş çapta yeniden inşaya ilişkin planlar uygulamaya konulduğunda ya da bir faaliyet durdurulduğunda ya da özelleştirildiğinde) ilişkilendirse, sözü edilmeye değerdir.

b. *Tutarlılık* : Haklı görülecek değişikliklerle ilgili istisna dışında -ki bu istisnanın önemli etkileri finansal tabloların notlarında rakamlandırılmalıdır- muhasebe prensiplerinin ve metotların bir muhasebe döneminden diğerine aynı kalacağı varsayılmaktadır.

- 5.2. Aşağıdaki üç prensip organizasyonun muhasebe politikaları tercihini yönlendirmelidir:

a. *İhtiyatlılık* : Organizasyonun işlemleri belirsizliklerle kuşatılmış olabilir. Bu nedenle, ihtiyatlılık, organizasyonun varlıklarına ve faaliyet sonuçlarına zarar verme eğilimi taşıyan belirsizliklerin geleceğe taşınma riskinden kaçınmak amacıyla, olguların rasyonel bir değerlendirmesidir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- b. *Özün biçime üstünlüğü* : Organizasyonun yaşamındaki işlemleri ve diğer olaylar sadece yasal biçimlerine bakılarak değil, özlerine ve finansal gerçekliklere uygun olarak kaydedilmeli ve sunulmalıdır.
- c. *Önemlilik* : Finansal tablolar, değerlendirmeleri ve kararları etkilemeye yetecek ölçüde önemli bütün uygulamaları ve aynı finansal tabloları açık ve anlaşılır kılacak bütün bilgileri göstermelidir. Kamu sektöründe önemlilik kavramının bir değer fonksiyonu olmadığı, aynı zamanda ele alınan meselenin niteliğinin ve ortaya çıktığı bağlamın dikkate alınması gerektiği vurgulanmalıdır.
- 5.3. Diğer muhasebe prensipleri ve metotları işlemlerin ya da spesifik olayların -örneğin gelir ve gider hesaplarını, döviz çevirme işlemlerini- işlenmesini ilgilendirmektedir. Bazı organizasyonlar ticari nitelikte faaliyetler yürütmektedirler ve bu faaliyetlerin analizi ve kaydedilmesi spesifik muhasebe politikalarının kabul edilmesini gerektirmektedir. Bu durumda gelir tahakkuk ve kaydına ilişkin değişik standartlara başvurulması yararlı görebilir.
- 5.4. Dış denetçi, seçilen muhasebe prensiplerinin tutarlı, kabul edilmiş ve organizasyonun faaliyetlerine ve kısıtlamalarına adapte edilmiş standartlar seti olduğundan ve ayrıca, muhasebe prensiplerinin organizasyonun faaliyetlerinin bütün yönlerini kapsadığından emin olmalıdır.⁴

6. Finansal tablolar

Amaçlar

- 6.1. Genel bir kural olarak, bir organizasyonun ya da bir organizasyonlar grubunun finansal tablolarının amacı, bu finansal tabloların kullanıcılarına bu organizasyonun ya da organizasyonlar grubunun finansal durumu, performansı ve finansal durumunun gelişimi hakkında bilgi sağlamaktır. Kamu sektörü bağlamında,

(4) Konseyin 78/660 numaralı ve 25 Temmuz 1978 tarihli Dördüncü Direktifi'nin (EEC) (Resmi Gazete, L 222, 14 Ağustos 1978, sh. 11)31 inci maddesinin 1 inci fıkrası bazı tür şirketlerin yıllık hesaplarında görünen kalemlerinin kıymetlerinin takdir edilmesinde yararlanılacak genel prensiplerin listesini vermektedir. Direktif Avrupa Topluluğuna Üye Devletlerin hepsinde uygulanabilir. Sözü geçen prensipler esas itibarıyla özel sektör şirketlerini hedeflemişse de, bazı yüksek denetim kurumları, muhasebe prensipleri Dördüncü Direktifin düzenlemelerine dayanan kamu sektörü kuruluşlarında çalışmalar yürütebilirler. Bu Uygulama Rehberine ekli Ek 2'de Direktifin konuya ilişkin metni verilmekte ve bu metindeki genel muhasebe prensiplerinin yukarıdaki 5.1 ve 5.2 numaralı paragraflarda belirtilenlere ne derece uygun olduğu analiz edilmektedir.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

amaçlar kapsamına, yukarıda sözü geçenlere ek olarak, organizasyonun hesap verme sorumluluğunun gerektiği gibi sağlanması amacıyla uygulamaların yasal gerekliliklere uygunluğu hakkında bilgi verilmesi dahildir.

6.2. Daha açık olmak gerekirse, kamu sektörü bağlamında aşağıdaki amaçlar belirlenebilir :

- a. Kullanıcılara ihtiyaç duydukları bilgileri sağlamak: kullanıcı ihtiyaçlarının tanımlanması finansal tabloların oluşturulmasında bir çıkış noktasıdır.
- b. Kullanıcılara, mali yıl içinde uygulanan bütçenin ve yürütülen faaliyetlerin yasal gerekliliklere uygun olarak gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğini bildirmek. Burada vurgulanması gereken nokta şudur: Finansal tablolar kendi başlarına bu bilgileri sağlamazlar. Bu bilgiler, finansal tablolar hakkında dış denetçi tarafından üretilen ve finansal tablolara ek olarak verilebilen raporla sağlanır.
- c. Kamu sektörü faaliyetlerinin niteliğinin, boyutunun ve genişliğinin yanı sıra bu sektörün finansal durumunu ya da yerine göre onu oluşturan faaliyetlerin finansal durumunu daha iyi anlamalarında kullanıcılara yardımcı olmak;
- d. Kamu sektörünün faaliyetlerini nasıl finanse ettiğini anlamada ve tahmin etmede kullanıcılara yardım etmek;
- e. Kamu sektörünün faaliyetlerinin etkilerini anlamada ve tahmin etmede kullanıcılara yardımcı olmak;
- f. Kamu sektörünün amaçlarını gerçekleştirip gerçekleştirmediğini belirlemede ve bu sektörün faaliyetlerinin maliyetini saptamada kullanıcılara yardımcı olmak. Meselenin bu yönü, kamu sektörü faaliyetlerinin değerlendirilmesinde önemli bir rol oynamaktadır.
- g. Bütçe uygulamasının nicel yönleri ve daha önceki paragraflarda ele alınmış olan nitel yönleri hakkında bilgi sağlamak.

(Not: a, c, d, e ve f paragrafları "Kamu Sektörü Finansal Raporlarının Amaçları" başlığını taşıyan ve Avrupa Birliği Üye Devletlerinden bazılarının da katıldığı INTOSAI Muhasebe Standartları Komitesince çıkarılan 2 numaralı bildirimden alınmıştır.)

Kullanıcılar

- 6.3. Finansal tabloların kullanıcıları aşağıdaki kategorilere ayrılabilir:
- Yasa koyanlar yada ibra edenler olarak politikacılar. Politikacılar finansal tabloların temel kullanıcılarıdır ve yukarıdaki 6.2.a numaralı paragraf kendilerinden söz etmektedir. Bu, şu olguyla açıklanabilir: Kamu sektörü kuruluşlarının üretmek zorunda olacakları finansal bilgilerin özü hakkında yasa koymak politikacılara düşmektedir. İlgili kuruluşa düşen görev, gerekiyorsa dış danışmanların yardımıyla ihtiyaç duyulan bilgileri üretmektir. Yüksek denetim kurumlarının rolü, finansal tablolar hakkında görüş bildirmek, başka bir deyişle, hazırlanmalarına ve sunulmalarına ilişkin mevzuata uygun olarak finansal tabloların amaçlarını gerçekleştirmelerini sağlamaktır.
 - yurttaşlar;
 - finansal tabloları hazırlayan organizasyonların personeli;
 - iş dünyasındaki dış partnerler; örneğin, borç verenler, tedarikçiler ve müşteriler;
 - ekonomistler, politika çözümleyicileri ve özel çıkar grupları;
 - medya.
- (Not: (a) şıkkı ve (d) den (f)ye kadar olan şıklar İNTOSAI Muhasebe Standartları Komitesinin "Kamu Sektörü Finansal Tablolarının Kullanıcıları" başlıklı 1 numaralı Bildiriminden alınmıştır.)
- 6.4. Avrupa Topluluğu bağlamında, Komisyon, Üye Devletler ve Komisyonun kendi birimleri aracılığıyla uygulanan Topluluk bütçesine ilişkin olarak finansal tablolar üretmektedir. Bu finansal tablolar Avrupa Birliği Yüksek Denetim Kurumu tarafından denetlenmekte ve daha sonra ibra organınca kullanılmaktadır. Bu durumun özelliği harcamaların önemli bir bölümünün Üye Devletlerce yapılmasıdır. Bu nedenle, Üye Devletlerin yüksek denetim kurumları, ulusal düzeyde muhasebe uygulamaları üzerinde etkili oldukları için, Topluluk finansal tablolarının iyileştirilmesine katkıda bulunabilirler.
- 6.5. Önceki paragraflar, ister bilginin miktarı ister ayrıntının düzeyi, isterse teknik karmaşıklık bakımından olsun bu farklı kategorilerin ihtiyaçlarının önemli ölçüde değiştiğini göstermektedir. Finansal tablolar kategorilerin her birine ihtiyaç duyduğu bilgileri sağlamalıdır: Bu bilgi sağlama, sade vatandaşın kamu kuruluşunun faaliyetlerinden ana hatlarıyla haberdar olmasından, çok belli amaçlara ulaşılmasının politikacılarca ve ekonomistlerce değerlendirilmesine ve sorumlu organca ibra fonksiyonunun uygulanmasına kadar uzanır. Danışmanlık rolüyle dış denetçi, finansal tabloların, bunların kullanıcılarının beklentilerine adepte edilmesinin sağlanmasına katkıda bulunur.

İçerik ve biçim

- 6.6. Gerçek anlamıyla finansal tabloların içeriğini ve biçimini ele almadan önce, raporlama yapan birim sorununu, yani, finansal tabloların hesabını vermek durumunda faaliyetler bütününe incelemek uygun olur. Raporlama yapan birim, geniş bir tabana yayılabilir ve hükümetçe kontrol edilen ya da sahip olunan bütün faaliyetleri ya da organizasyonları kapsayabilir veyahut buna karşılık belli bir faaliyeti ya da belli bir organizasyonu içerebilir. Denetçi, raporlamayı yapan birim tanımlamasının uygun ve tutarlı bir şekilde yapıldığından emin olmalıdır. Zira bu, sadece finansal tablolarda sunulacak bilgilerin türüne değil, aynı zamanda bu finansal tabloların hazırlanması için tutulan farklı hesapların konsolidasyon ya da biraraya getirilme metoduna bağlıdır.
- 6.7. Finansal tablolar aşağıdaki öğelerden meydana gelen bir bütün oluştururlar:
- "gelir ve gider" hesabı ya da "tahsilat ve ödemeler" hesabı (Fransızca "*compte de gestion*"). B'nun kapsamına, uygulanması mümkünse, kaynaklar itibariyle gelirlerin, program ya da faaliyetler itibariyle giderlerin ve değişik türde ödenekler kullanımının ve ihtiyatlardaki değişikliklerin analizi dahildir;
 - varlıkları, borçları ve ihtiyatların durumunu içeren bilanço;
 - fonların kaynaklarını ve kullanımını gösteren nakit akım tablosu;
 - finansal tablolara eklenen notlar. Bu notların kapsamına, uygulanan muhasebe prensiplerini ve metodlarının bir tanımlaması ve ayrıca kullanıcının finansal tabloları anlamasına ve bir görüş oluşturmaya imkan veren bütün bilgiler girmektedir. Bazı özel unsurlar, örneğin, istisnai veya daha önceki yıllara ait olaylar ya da işlemler, hesapların kapanmasından sonraki olaylar, şarta bağlı kazançlar ya da zararlar; bunların yayımlanmaması, kullanıcıların bu finansal tabloları anlama, onları eksiksizce değerlendirme ve bu tabloların içerdiği bilgilerden hareketle sağlıklı kararlar alma imkanlarını olumsuz olarak etkileme bakımından anlamlıysa, notlarda açıklanmalıdır;
 - Performans göstergeleride dahil olmak üzere, açıklayıcı nitelikte diğer bütün materyaller.
- 6.8. Finansal tablolar, hangi paraya ve birime göre düzenlenmişlerse, bu paranın ve birimin (bin ya da milyon) göstermenin yanı sıra hesapların kapanış tarihini ve hesap dönemini açıkça belirtmelidir. Ayrıca, finansal tablolar, bilgilerin karşılaştırılmasını kolaylaştırmak ve raporlamayı yapan birimin finansal durumunu ve performansını ölçmek amacıyla, birbirini izleyen iki dönemin finansal tablolarını ve birbirini izleyen iki hesap kapanış tarihini gösterirse, yararlı olur.

Finansal tabloların nitel özellikleri

6.9. Nitel özellikler, finansal tablolarda sunulan bilgileri okuyucu açısından yararlı kılan özelliklerdir. Temel özellikler, anlaşılabilirlik, tutarlılık, güvenilirlik ve karşılaştırılabilirliktir. Bu kavramlar, ayrıntılı biçimde EK 3'de tanımlanmaktadır.

7. İç kontrol

7.1. Muhasebe esası, muhasebe prensipleri ile çok iyi tanımlanmış ve organizasyonun faaliyetlerine ve kısıtlamalarına adapte edilmiş finansal tablolar, organizasyon tarafından üretilmiş finansal tabloların güvenilirliğini ve/veya mali yönetimin kalitesini sağlamada yeterli değildir. Organizasyonun üst düzey kalite de iç kontrolü uygulamaya koyması ve işletmesi de gerekir.

7.2. İç kontrol denetlenen birim yönetiminin sorumluluğundadır ve onun tarafından uygulamaya konulur. İç kontrol, bir birimin yönetimi tarafından aşağıdaki hususların sağlanması amacıyla tasarlanan ve uygulamaya konulan politikalar ve prosedürler olarak tanımlanmaktadır.

- birimin amaçlarının ekonomik, verimli ve etkin şekilde gerçekleşmesi;
- dış kurallara (yasalar, yönetmelikler ...) ve yönetimin politikalarına uyulması;
- varlıkların ve bilgilerin korunması;
- yolsuzlukların önlenmesi ve ortaya çıkarılması; ve
- muhasebe kayıtlarının yüksek vasıflı olması ve güvenilir finansal ve yönetsel bilgilerin öngörülen zamanda üretilmesi.

7.3. İç kontrol kavramı, salt muhasebesel ve finansal mülhazalar olmanın ötesine geçmekte ve kontrol ortamı ve iç kontrol prosedürleri gibi iki ögeyi kapsamına almaktadır. Bu iki öge 21 numaralı ve "İç Kontrolün Değerlendirilmesi ve Kontrol Testleri" başlıklı Rehberin 2.1-2.5 inci paragraflarında daha ayrıntılı olarak açıklanmıştır.

7.4. Aşağıdaki paragraflar yüksek denetim kurumlarının, iç kontrolün üstün vasıflı olmasının sağlanmasına anlamlı şekilde katkıda bulunmada yetkili makamlara nasıl yardımcı olabileceklerini göstermektedir:

- a. *kuruluşun kontrol ortamının analizi*: Yüksek denetim kurumları, organizasyon ve yönetim bakımından en iyi uygulamalara uygun düşen kriterlerin gerçekleşme durumlarını inceleyerek kuruluşun kontrol ortamının kalitesini değerlendirebilir;

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- b. *İç kontrol prosedürlerinin ayrıntılı olarak analizi:* Bu analiz, 6.9 nolu paragrafta açıklanan nitel özelliklere sahip finansal tabloların hazırlanmasını ve sunulmasını düzenleyen prosedürlerle ilgilidir.
- c. *İletişimin kalitesi:* Yüksek denetim kurumları iç kontrollerin değerlendirilmesi ve finansal tabloların analizi sırasında karşılaşılan sorunları ve yetersizlikleri, denetlenen birimlerin dikkatlerine sunmak amacıyla onlarla etkin biçimde iletişim kurabilmeyi sağlamalıdır;
- d. *İyi iç kontrol uygulamalarının belirlenmesi:* Yüksek denetim kurumları iyi uygulama örneklerini belirleyebilir ve bunları raporlar, seminerler, yayınlar, vb. aracılığıyla denetlenen birimleri içine ve dışına yayabilirler.

8. İç denetim

- 8.1. Nihayet, iç denetim de kuruluşun iç kontrollerinin ve muhasebe uygulamalarının kalitesi üzerinde doğrudan bir etkide bulunur. Bir iç denetim, bir kuruluş tarafından oluşturulan ve hiyerarşik en yüksek makama bağlı bulunan bir denetim faaliyetidir. İç denetimin fonksiyonları arasında, diğer fonksiyonlarının yanı sıra, muhasebe ve iç kontrol sistemlerinin yeterliliğini ve etkinliğini incelemek, değerlendirmek ve izlemek bulunmaktadır. Avrupa Birliğine üye ülkelerin bazılarında, iç denetim fonksiyonundan bir kısmı özel organlar, örneğin Mali Kontrolörlük ya da Maliye Genel Müfettişliği tarafından yerine getirilmektedir. Bu etki, esas itibarıyla, aşağıdaki alanlarla ilgilidir.
 - a. muhasebe sistemlerinin ve iç kontrollerin gözden geçirilmesi;
 - b. finansal ve yönetsel bilgilerin incelenmesi;
 - c. faaliyetlerin ekonomikliğine, verimliliğine ilişkin iç kontrol prosedürlerinin ve finansal olmayan nitelikteki kontrollerin kalitesinin gözden geçirilmesi;
 - d. uygulamaların genel nitelikteki mevzuat ile muhasebe ve maliyeye ilişkin mevzuata uygunluğunun incelenmesi.
- 8.2. Yukarıda belirtilen faaliyetler bağlamında, her iki tarafça yürütülen görevler, çoğu kez, birbirlerini tamamladığından, yüksek denetim kurumları ile iç denetim birimleri arasında koordinasyon yararlı olarak görülebilir. Ne var ki, yüksek denetim kurumları iki tarafın amaçlarının kısmen çalıştığını dikkate almalı ve iç denetim çalışmasının kalitesinden emin olmalıdırlar. Bu son nokta ile ilgili ayrıntılı bilgiler "Diğer Denetçilerin ve Uzmanların Çalışmalarından Yararlanma" başlıklı, 25 numaralı Rehber'de buluna'bilir. Yüksek denetim kurumları ile iç denetim arasındaki ilişki diğer birimlerde ortaya çıkabilir: sorumlu makamlarla (ilgili bakanlıklar, Maliye Genel Müfettişliği, vb.) çalışma standartlarının geliştirilmesinde (kalite, denetim standartları, vb.) ortaklık veyahut mesleki eğitim, çalışma metotları, vb. konularda yardımda ve tavsiyelerde bulunma.

EKİ

Muhasebe Esasları ve Bunlarla İlişkili Finansal Raporlama

Genellikle uygulanan muhasebe esasları ve bu esaslarda ilişkili finansal raporlama aşağıdaki gibi tanımlanabilir ^:

- a. **Nakit Esası**: Gelirlerin para tahsil edilinceye kadar, giderlerin ise fiilen ödeninceye kadar hesaplara kaydedilmediği metot. Bu metoda göre hazırlanan finansal tablolar, belirli bir dönem (mali yıl) zarfındaki tahsilat ve ödemeler ile dönem başındaki ve sonundaki nakit mevcudu bakiyelerini gösterir.
- b. **Değiştirilmiş Nakit Esası**: Finansal raporlama döneminde, ilgili finansal döneme ilişkin olan, ama ilgili finansal dönemden sonra belirli bir zaman periyodunda vuku bulan nakit tahsillerini ve ödemelerini içerecek şekilde nakit esasları metodunun kapsamının genişletilmesiyle oluşan metot. 12 ayı (n yılının 10 Ocak-31 Aralık) kapsayan bir finansal raporlama dönemi için, değiştirilmiş nakit esasları, n yılına ilişkin işlemlerle ve olayla ilgili olan ama bu n yılından sonraki belirli 15 günlük periyotta (yani 15 Ocak n+1'e kadar) vuku bulan bütün nakit tahsillerini ve ödemelerini içerecektir. Bu esasta, n yılının Aralık ayı 31'inci günü itibarıyla hazırlanan finansal tablolar, dönemin başında ve sonunda elde mevcut nakde ilaveten, sırasıyla varlıklar (aktif) ve borçlar (pasif) olarak tahsil edilen nakit ile ödenen nakdi gösterecektir. Tahsil için kabul edilen ek süre ödemelerinkinden farklı olabilir ve bazen sadece (ek süredeki) ödemeler kabul edilir.
- c. **Değiştirilmiş Tahakkuk Esası**: Nakdin ne zaman tahsil edildiğine ya da ödendiğine bakılmaksızın ne zaman vuku bulmuşlarsa işlemleri ya da olayları kaydeden metot. Çoğu kez harcama muhasebesi (expenditure accounting) olarak adlandırılan bu metotta odak noktası, finansal raporlama dönemi boyunca elde edilen mal ve hizmetlerin maliyetini ölçmek ve raporlamaktır. Gelirler dönem süresince doğan alacakları göstermektedir. Finansal tablolarda kayıtlı varlıklar arasında nakit, gerçekleştirilebilir aktifler, örneğin borçluları ve ödünç verilen paraları gösteren hesaplar ve finansal yatırımlar bulunmaktadır. Borçlar (pasifler), finans piyasalarına olan borçlar ile çalışanların emekli sandıklarına ödenecek miktarların yanı sıra tedarikçilere olan borçları ve ödenecek diğer yükümlülükleri kapsamaktadır.

(1) Bu Ek, INTOSAI Muhasebe Standartları Komitesince çıkarılan "Kamu Sektörü Finansal Raporlama Amaçlarına Ulaşılması" başlıklı 4 numaralı Bildirim'e dayanmaktadır.

- d. Tahakkuk Esası : Çoğu kez masraf muhasebesi (expense accounting) ya da tam tahakkuk esası olarak adlandırılan ve yukarıda açıklanan değiştirilmiş tahakkuk esasına çok yakın olan metot. Bu metodun odak noktası, finansal raporlama dönemi süresince tüketilen mal ve hizmetlerin maliyetini ölçmek ve raporlamaktır. Kaydedilen varlıklar kapsamına ayrıca maddi varlıklar, örneğin araziler, binalar ve ekipman -ki bunların yıpranması amortismanlar yoluyla kâr ve zarar hesabına yüklenmektedir- ve ertelenen masraflar girmektedir. Ayrıca uzun vadeli kredi sözleşmeleri ve ertelenen gelirler borçlar olarak sayılmaktadır. Daha önceki metotta olduğu gibi, gelirler dönem süresince doğan alacakları göstermektedir.

EK 2

Konsey'in Dördüncü Direktifinde Yer Alan Muhasebe Prensipleri

Konseyin Dördüncü Direktifinin 31 inci maddesinin 1 inci fıkrası¹, bazı tür şirketlerin yıllık hesaplarında görünen kalemlerin kıymet takdirinde yararlanılacak genel prensiplerin bir listesini vermektedir. Bu maddenin metni aşağıdadır :

- "1. Üye devletler yıllık hesaplarda görünen kalemlerin aşağıdaki prensiplere uygun olarak kıymetlerinin takdir edilmesini sağlayacaklardır:
 - (a) şirketin faaliyetlerini süreklilik temelinde yürüteceği varsayılmalıdır.
 - (b) kıymet takdir metotları bir yıldan diğer yıla tutarlı biçimde uygulanmalıdır.
 - (c) kıymet takdiri ihtiyathlık temelinde yapılmalı ve özellikle şunlara dikkat edilmelidir;
 - (aa) sadece bilanço tarihinde gerçekleşmiş kârlar dahil edilebilir.
 - (bb) ilgili mali yıldan ya da bir önceki yıldan kaynaklanan öngörülebilir bütün borçlar ve potansiyel zararlar, bu borçlar ve zararlar sadece, bilanço tarihi ile bilançonun hazırlanma tarihi arasında farkedilseler bile, dikkate alınmalıdır.
 - (cc) mali yıl kârla ya da zararlar kapansın, bütün değer düşüklükleri dikkate alınmalıdır;
 - (d) gelirlerin ve masrafların tahsil veya ödeme tarihlerine bakılmaksızın, mali yıla ilişkin gelirler ve masraflar dikkate alınmalıdır.
 - (e) aktif ve pasif kalemleri öğelerinin kıymet takdiri ayrı ayrı yapılmalıdır;
 - (f) her mali yıla ilişkin açılış bilançosu, bir önceki mali yılın kapanış bilançosuna uygun olmalıdır.
2. Bu genel prensiplerden sapmalar olmasına istinai durumlarda izin verilecektir. Sapmalar ve gerekçeleri, bunların varlıklar, borçlar, finansal durum, kâr veya zarar üzerindeki etkileriyle birlikte hesaplara ilişkin notlarda bildirilmelidir."

(1) 78/660 numaralı ve 25 Temmuz 1978 tarihli Direktif (EEC) (Resmi Gazete, L 222, 14 Ağustos 1978,sh. 11)

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Yukarıda sözü geçen prensipler bu Uygulama Rehberinin ana metninin 5.1-5.4- paragraflarında belirtilenlere benzerdir. Yukarıdaki 1.d işaretli paragraf, EK l'in d işaretli paragrafında açıklanan tahakkuk esaslı muhasebeye atıfta bulunmaktadır. Ancak, ana metnin 5.1-5.4 paragrafları yukarıdaki listenin parçası olmayan iki prensibi içermektedir: Bunlar, Direktifin yayımlandığı 1978 den bu yana Avrupa'da önemi artan özün biçime üstünlüğü ve önemlilik kavramlarıdır.

EK 3

Finansal Tabloların Nitel Özellikleri

Finansal tablolar, sundukları bilgileri okuyucu açısından yararlı kılan bazı özelliklere sahip olmalıdır. Bu nitel özellikler, INTOSAI Muhasebe Standartları Komitesince çıkarılan "Kamu Sektörü Finansal Raporlarının Nitel Özellikleri" başlıklı 3 Numaralı Bildirime göre, aşağıdadır^{1^}:

- a. **anlaşılabilirlik** : gerçekten yararlanılabilmesi için, bilgi anlaşılmalıdır. Kamu sektörü finansal raporları bilgiyi açık ve sade biçimde sunmalıdır. Aşırı derecede ayrıntılı ve gereğinde fazla karmaşık raporlama biçimlerinden kaçınılmalı, mümkün olduğu zamanlarda tablolar ve grafikler kullanılmalıdır. Metin şeklindeki açıklamalar yalnızca kesin olmakla kalmamalı, açıkça ifade edilmeli ve mümkünse, yalın, teknik olmayan bir dille sunulmalıdır. Bu, karmaşık bilgilerin ve yorumların açıklanmasında özellikle böyledir. Ayrıca, aşırı basitleştirme ve ayrıntı eksikliği nedeniyle yanıltıcı olabilen sunum biçimlerinden kaçınmaya özen gösterilmelidir.
- b. **uygunluk** : eğer, bilgi, faaliyetlerini yürütmede bu bilgiyi kullananlara yardımcı oluyorsa uygundur. Kamu sektörü finansal tablolarını hazırlayanlar rapora neyin ithalinin uygun olacağına karar verirken, kullanıcıların faaliyetlerini ve bilgi ihtiyaçlarını dikkate almalıdırlar. Uygunluk, burada sözü edilen pek çok nitel özellikle yakında ilişkilidir. Örneğin bilgi uygun zamanda sağlanmamışsa, uygun olmayabilir. Raporlar sunulan finansal faaliyetlerin özünü ve kapsamını tam olarak kavramalıdır.
- c. **güvenilirlik** : eğer, bilgi, sunmak durumunda olduğu şeyi harfi harfine sunuyorsa güvenilirdir. Bilgi, kabul edilebilir hata payları çerçevesinde doğru, tarafsız, tam ve denetlenebilir olmalıdır. Güvenilirlik mutlak bir doğruluk ya da kesinlik anlamına gelmemektedir. Örneğin, kamu sektörü finansal raporları, kesinlikle bilinmeyen, oysa borçlularının kuvvetli bir ihtimalle mevcut olduğu üçüncü kişiler nedeniyle tahmini miktarları içerebilir. Bu tür raporlar, mümkün olduğu ölçüde, anlamlı bütün varsayımları ve belirsizlikleri bildirmelidir.

(1) Bildirimin başlığının belirttiği gibi, INTOSAI Muhasebe Standartları Komitesi, bu özelliklerin, yalnızca, genellikle hükümet ya da kamu sektörü birimleri finansal raporlarının parçasını oluşturan bir kamu sektörü birimi finansal tablolarına değil, hükümet finansal raporlarına bir bütün olarak uygulanacağını düşünmektedir.

- d. **önemlilik** : eğer, bilginin, onu kullananların faaliyetlerini mantıksal olarak etkileyebilmesi bekleniyorsa, bu bilgi önemlidir. Bir kalem büyüklüğü ya da niteliği nedeniyle önemli olabilir. Önemlilik bir değer yargısı meselesidir. Kamu sektörü finansal raporlarının hazırlayıcıları ve denetçilerinin önemliliği belirlerken dikkate alabilecekleri faktörler arasında şunlar bulunmaktadır : raporun amacı, kullanıcıların faaliyetleri ve onların karar alma ve hesap verme sorumluluğu için ihtiyaç duydukları bilginin niteliği ve türü ile (finansal raporlamayı yapan) birimin niteliği.
- e. **vaktindelik** : Kamu sektörü finansal raporları, kullanıcıların faaliyetlerini yürütmelerine yardımcı olmak üzere, raporlanan olaylardan sonra çok geçmeden yayımlanmalıdır. Vaktindelik tek başına bilgiyi yararlı kılmaz. Ne var ki, raporlanan olaylardan sonra zamanının geçmesi bilginin yararlılığını azaltır. Kesin bilginin üretilmesi aylar alıyorsa, vaktinde ama gerçekçi tahmin kesin bilgiden daha yararlı olabilir.
- f. **tutarlılık** : anlaşılır olabilmesi için, bir kamu sektörü raporundaki ya da raporlar setindeki bilgi mümkün olduğu ölçüde aynı muhasebe esasına dayalı olarak sunulmalıdır. Tutarlılık finansal raporların ya da raporlar setinin kullanıcılarına bilginin global sunumundan detaylı sunumuna ve bir rapordan diğer rapora kolaylıkla ve güven içinde geçme imkanı verir. Muhasebe ve sunum esaslı bir muhasebe döneminden diğerine değişmişse, örneğin, daha uygun muhasebe politikası ya da standardı benimsenmişse, bu olgu ve finansal rapor üzerindeki etkileri vurgulanmalı ve açıkça izah edilmelidir.
- g. **karşılaştırılabilirlik** : bilginin kullanıcıları iki veya daha fazla kamu sektörü birimi arasında belli dönemdeki veyahut aynı birimin iki farklı dönemdeki benzerlikleri ve farklılıkları belirleyebildikleri zaman bilgi karşılaştırılabilir. Tutarlılık için olduğu gibi, muhasebe ve sunum esaslı ve bir dönemden diğerine olan değişikliklerin etkileri vurgulanmalı ve açıkça izah edilmelidir.

"Kamu Sektörü Finansal Raporlarının Nitel Özellikleri" başlıklı 3 numaralı Bildirim, ayrıca bu özelliklerin uygulamaya konulmasında, kamu sektörü finansal tablolarının hazırlayıcılarının ve denetçilerinin mesleki yargıda bulunmalarının, faydaları ve maliyetleri değerlendirmelerinin, her bir özelliğe tahsis edilmesi greken önemlilik üzerinde uzlaşmalarının, özün biçime üstünlüğünü dikkate almalarının ve ihtiyatlı davranmalarının gerekeceğine işaret etmektedir.

E K 4

Sözlükçe. O

- Bilanço:** Belli bir tarih itibariyle, hükümetin (ya da kamu sektörü biriminin) sahip oldukları şeyleri (varlıklarını) ve hükümetin (ya da kamu sektörü biriminin) yükümlü olduğu şeyleri (borçlarını) gösteren finansal tablo.
- Borçlar :** Geçmişteki olayların ya da işlemlerin sonucu olarak, mevzuat gereğince, ileride ödenmesi gereken tutarlar (örneğin, satıcılara olan borçlar ve diğer yükümlülükler, çalışanların emekli sandıklarına ödenecek miktarlar, hükümetin ya da bir kamu sektörü kuruluşunun borçları, vb.)
- Fazla ya da açık :** Gelirler ile harcamalar arasındaki fark (gelirler harcamaları aşarsa fazla, tersi durumda açık söz konusudur).
- Nakit esası:** Gelirlerin ancak tahsil edildikleri; harcamaların ise ancak ödendikleri zaman bunlara ilişkin işlemlerin kaydedilme metodu.
- Raporlama birimi :** Hükümet (ya da kamu sektörü birimi) finansal raporlama amaçlarıyla kapsanacak alan. Bu alanın içinde hükümetin (ya da kamu sektörü biriminin) çeşitli organizasyonel birimleri bütünüyle tam olarak konsolide edilir.
- Tahakkuk esası:** İşlemlerin nihai olarak tahsilatla ya da ödemeyle sonuçlanmış olup olmadığına bakılmaksızın, gelir kazanıldığında, masraflar ise üstlenildiğinde bunlara ilişkin işlemlerin kaydedilme metodu.
- Varlıklar:** Yasal olarak, hükümete (ya da kamu sektörü birimine) ait ekonomik değer taşıyan öğeler.

(1) Bu liste, İNTOSAI Muhasebe Standartları Komitesince yayımlanan "Hükümet (kamu sektörü) finansal raporlarının ve kamu idarelerince sağlanan finansal bilgilerin kullanıcıları" başlıklı inceleme ekli sözlükçeden alınmıştır.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

EK5

Başvuru Dokümanları ve Ayrıntılı Okuma Listesi

INTOSAI

- Denetim Standartları (Denetim Standartları Komitesi)
- Muhasebe Standartları çerçevesi (Muhasebe Standartları Komitesi)
 - 1 numaralı Bildirim : "Hükümet (kamu sektörü) finansal raporların amaçları"
 - 2 numaralı Bildirim : "Hükümet finansal raporlarının amaçları"
 - 3 numaralı Bildirim : "Hükümet finansal raporlarının nitel özellikleri"
 - 4 numaralı Bildirim : "Hükümet finansal raporlarının amaçlarına ulaşılması"
 - İnceleme : "Hükümet finansal raporlarının ve kamu idarelerince sağlanan finansal bilgilerin kullanıcıları"

AVRUPA TOPLULUĞU DİREKTİFİ

- Avrupa Topluluğu Konseyi'nin Anlaşmanın 54/3-g maddesine dayanan ve bazı tür şirketlerin yıllık hesaplarına ilişkin olan 25 Temmuz 1978 tarihli ve 78/660 numaralı dördüncü direktifi (Resmî Gazete, L 222, 14 Ağustos 1978, sh. 11)

IFAC

- Rehberler (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC) Kamu Sektörü Komitesi)
 - 1 numaralı Rehber: "Hükümet iktisadi teşebbüslerince yapılan finansal raporlama"

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

- incelemeler : (Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu Kamu Sektörü Komitesi)
 - 1 numaralı İnceleme : "Ulusal Hükümetlerce yapılan finansal raporlama"
 - 2 numaralı İnceleme : "Ulusal hükümetlerin hazırladığı finansal tabloların öğeleri"
 - 5 numaralı İnceleme : "Varlıkların tanımı ve tanınması"
 - 6 numaralı İnceleme : "Borçların muhasebeleştirilmesi ve raporlanması"
 - 7 numaralı İnceleme : "Hükümet iktisadi teşebbüslerince yapılan performans raporlaması"
 - 8 numaralı İnceleme : "Hükümet finansal raporlama birimi"
 - 9 numaralı İnceleme : "Gelirlerin tanımı ve tanınması" 1
 - 10 numaralı İnceleme : "Masrafların/harcamaların tanımı ve tanınması"

IASC

- "Finansal tabloların hazırlanmasına ve sunulmasına ilişkin çerçeve" (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi, IASC)
- 1 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı. "Muhasebe politikalarının bildirimini" (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)
- 18 numaralı Uluslararası Muhasebe Standardı: "Gelirlerin tanınması" (Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi)

**INTOSAI DENETİM STANDARTLARINDA KULLANILAN
TERİMLERE İLİŞKİN SÖZLÜKÇE**

(Bu sözlükçe INTOSAI Denetim Standartlarından yararlanılarak hazırlanmıştır.)

Anayasal (Constitutional)	Bir ülkenin temel yasası ve onun onay ve yetki verdiği bir konu.
Bağımsız (Independence)	Her hangi bir dış müdahale ve yönlendirme maruz kalmadan yüksek denetim kurumunun denetim görevini ve yetkisini uygun olarak yerine getirmesi ve kullanması.
Birinci Derecede Önemli (Fundamental)	Bir konunun "birinci derecede önemli" olması için, işlemin idare hesap üzerindeki etkisinin kişileri yanıltacak ölçüde büyük olması gereklidir.
Bulgular, Sonuçlar ve Tavsiyeler (Findings, Conclusions and Recommendations)	Bulgular denetim amaçlarına ulaşmak üzere denetçi tarafından toplanan spesifik kanıtlardır. Sonuçlar, bu bulgulardan, denetçi tarafından analiz edilen açıklamalardır. Tavsiyeler denetim amaçları ilgili olarak denetçi tarafından önerilen hareket tarzıdır.
Çalışma Standartları (Fields Standards)	Denetçinin hedefine, sistematik olarak ulaşmasını sağlayan denetimin planlanması, nezaret ve idaresini; yeterli, uygun ve makul kanıtların toplanmasını; iç kontrollerin değerlendirilmesi ve incelenmesini kapsayan çerçeve.
Denetim Amacı (Audit Objective)	Denetimin hedefinin ve hangi sorulara cevap vermesi gerektiğinin belirtilmesi.
Denetim Görevi ve Yetkisi (Audit Mandate)	Anayasa ve/veya yasalar tarafından yüksek denetim kurumuna tevdi edilen denetleme yetkisi, sorumluluğu ve görevi ile denetimin zamanını ve tabi olacak kurumu seçme hakkı.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Denetim Kanıtı (Audit Evidence)	<p>Denetçinin veya yüksek denetim kurumunun vardığı kanaat, sonuç veya düzenlediği raporlara temel ve destek olan bilgi.</p> <p>Bu kanıt:</p> <p>YETERLİ ("Competent") Nicel olarak yeterli ve sonuca ulaştırıcı mahiyette ve nitel olarak güven sağla-yaak ölçüde tarafsız;</p> <p>UYGUN ("Relevant") Denetimin hedefine uygun;</p> <p>RASYONEL ("Reasonable") Bilginin, elde edilme, maliyeti (iktisadiliği) denetçi veya yüksek denetim kurumunun ulaşmak istediği hedefe uygun olmalıdır.</p>
Denetim Prosedürleri (Audit Procedures)	<p>Belli durumlarda denetim kanıtı toplamaya yönelik söz konusu duruma özgü faaliyet ve aşamalar.</p>
Denetim Standartları (Auditing Standards)	<p>Denetim standartları, denetçiye denetim hedefine ulaşmak için uygulayacağı denetim aşamalarının ve prosedürlerinin kapsamını tayin etmede yardımcı olacak (bağlayıcılık açısından en düşük değerdeki) ölçütler olup "Temel Önergeler", "Genel Standartlar", "Çalışma Standartları" ile "Raporlama Standartları'nı" kapsar.</p>
Denetimin Kapsamı (Audit Scope)	<p>Denetimin konusu ve sınırları.</p>
Denetlenen Birim (Audited Entity)	<p>Yüksek denetim kurumunun denetimine tabi örgüt, program, faaliyet veya işlev.</p>

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Düzenlilik Denetim (Regularity Audit)	Hesap veren birimlerin finansal kayıtlarının incelenmesini ve değerlendirilmesi, finansal tabloları hakkında görüş bildirilmesini kapsayacak şekilde finansal hesap verme sorumluluklarına doğrulanması; bir bütün olarak kamu idaresinin finansal hesap verme sorumluluğunun doğrulanması; finansal sistemlerin ve işlemlerin mevcut yasal dayanaklara ve kurallara uygunluğunun değerlendirilmesini kapsayacak biçimde denetlenmesi; iç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarının denetlenmesi; denetlenen birim bünyesinde alınan idari kararların iyi yönetim ve davranış kurallarına uygunluğunun denetlenmesi; yüksek denetim kurumunun açıklanmasını gerekli bulunduğu ve denetimden kaynaklanan veya denetimle ilgili başka konuların raporlanması.
Etkinlik (Effectiveness)	Bir faaliyetten beklenen etki ile bu faaliyetten elde edilen etki arasındaki ilişki.
Finansal Sistemler (Financial Systems)	Finansal işlemlerle ilgili güvenilir bilgilerin hazırlanmasına, kaydedilmesine ve raporlanmasına yönelik prosedürler.
Genel Standartlar (General Standards)	Çalışma ve Raporlama Standartları ile ilgili görevleri etkili, verimli ve yeterli bir biçimde yerine getirebilmesi için denetçinin sahip olması istenen nitelik, uzmanlık, gerekli bağımsızlık, tarafsızlık ve özenlilik gibi vasıflar.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Gerekli Özen (Due Care)	Planlamaya, kanıt toplanmasına ve onun değerlendirilmesine, görüşlerin ve kararların şekillendirilmesine ve tavsiyelerde bulunulmasına gösterilen özen de dahil olmak üzere yetişmiş bir denetçinin denetim görevinin karmaşıklığını göz önüne alarak kendisinden uygulanması beklenen gerekli özen ve beceri ögesi.
Görüş (Opinion)	Finansal veya düzenlilik denetimi sonucunda bir dizi muhasebe ve finansal verilere dayalı olarak denetçinin vardığı yazılı sonuç (rapor).
Gözetim (Supervision)	Ulaşılması gereken denetim hedefi ile bu hedefe ulaşmada yararlanılan işlem, usul (prosedür) ve deneyler arasında yeterli ve etkili bir bağlantı sağlanıp sağlanmadığının her aşamadaki kontrolü, yönetilmesi ve nezaret edilmesi.
İç Denetim (Internal Audit)	Yönetim uygulama ve kontrollerinin verimliliği, etkinliği ve iktisadiliği konusunda yönetime tavsiyede bulunmak amacıyla, idari faaliyetleri de kapsayan tüm işlemlerin sistematik ve bağımsız olarak gözden geçirilmesi ve değerlendirilmesidir. İç denetim özellikleri açısından dış denetime benzerlik gösterir ancak sorumlu oldukları yönetim kademesinin direktifleri yönünde yürütülür.
İç Kontrol (Internal Control)	Denetlenen birimin faaliyetini kurallara uygun, verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde yürütülmesine, yönetim politikalarına bağlılığın sürdürülmesine, varlıkların ve kaynakların korunmasına, muhasebe kayıtlarının doğruluğunun ve eksikliğinin sağlanmasına ve finansal ve yönetsel bilgilerin vaktinde ve güvenilir biçimde üretilmesine yardımcı olmak üzere yönetimde kurumsal hedefler doğrultusunda oluşturulan organizasyon yapısı, metotlar, prosedürler ve iç denetimi kapsayan finansal ve diğer kontrol sistemlerinin bütünü.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

İdarenin Yürütme Bölümü-Yürütme (Executive Branch of Government- Executive)	Yasaları uygulayan idari bölüm.
İdari Kontrol Sistemi (Administrative Control System)	İhtiyaç duyulan idari kararların alınmasına, mümkün olan azami ekonomik ve idari verimliliğin gerçekleştirilmesine ve finansal konularda ilgili olsun ya da olmasın idari politikaların uygulanmasına olanak sağlayan idari prosedürlerle ilgili ve iç kontrol sisteminin ayrılmaz bir parçası olan bütün işlemler.
Kamusal Hesap Verme Sorumluluğu (Public Accountability)	Birimin muhasebe hedeflerinin gerçekleşmesi ile ilgili genel iç kontrol sisteminin parçası olarak düşünülen bütün işlemler. Muhasebeyle ve finansal politikalar ve prosedürlerle uygunluğu, birimin kaynaklarının korunmasını ve güvenilir finansal raporların hazırlanmasını içerir.
Önemlilik ve Anlamlılık (Materiality and Significance)	Genel olarak bir konu hakkındaki bilginin finansal tabloların veya performans denetim raporunun kullanıcılarını etkileme olasılığı bulunuyorsa, o konunun önemli olduğuna karar verilebilir. Önemlilik genellikle, miktar bakımından değerlendirilmekle birlikte, bir kalemin veya bir grup kalemin bünyesel niteliği ve özelliği de önemli bir konu olmasına neden olabilir. Örneğin; ilgili miktara bakılmaksızın bir yasanın veya başka bir düzenlemenin ayrı bir biçimde açıklanmasının gerektirdiği durumlar. Miktar veya nitelik itibarıyla önemliliğin yanı sıra bir konu onu meydana getiren bağlam nedeniyle önemli olabilir. Örneğin; belirli bir hesap aracılığıyla genel durumla ilgili bir kalem toplamın bir parçası olarak dikkate alınır; başka bir deyişle, önceki yılların miktarları ile bağlantı kurulmak suretiyle şekillendirilir. Denetçinin denetime yönelik alanın ve meselenin seçimini, denetim testlerinin ve prosedürlerinin niteliğini, süresini ve kapsamını göz önünde bulundurarak karar vermesinde, denetim kanıtının önemli bir payı bulunur.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Planlama (Planning)	Denetim hedeflerinin tanımlanması, politikalarının oluşturulması ve bu hedeflere ulaşmak için gerekli usul ve deney (test)lerin kapsamı, çapı, zamanlaması ile doğasının belirlenmesi işlemi.
Performans Denetimi (Performance Audit)	Denetlenen birimin görevlerini yerine getirirken kaynakların verimli, etkin ve tutumlu bir biçimde kullanılıp kullanmadığının denetimi (VET denetimi).
Rapor (Report)	Bir finansal ya da düzenlilik denetiminin sonucu olarak bir dizi finansal tablo hakkında denetçinin yazılı görüşü veya bir performans denetiminin sonucu ile ilgili denetçi bulguları.
Raporlama Standartları (Reporting Standards)	Denetçi raporunun biçimi ve içeriği hakkında tavsiyeleri kapsayan ve denetim sonuçlarını raporlamak üzere denetçiye yönelik bir çerçeve.
Temel Önergeler (Postulates)	Denetim standartlarının gelişmesine yönelik genel çerçevenin temsil ettiği temel varsayımlar, tutarlı ilkeler, mantıklı prensipler ve koşullar.
Tutumluluk (Economy)	Bir faaliyetin yürütülmesinde, işin niteliğinin düşürülmemesi şartıyla, kullanılan kaynakların maliyetinin asgariye indirilmesi.
Uluslararası Yüksek Denetim Kurumları Örgütü (International Organization of Supreme Audit Institutions- INTOSAI)	Kamu mali denetimi alanında yüksek denetim kurumları arasında bilgi, düşünce ve deneyim alışverişini geliştirmeyi amaçlayan uluslararası ve bağımsız bir örgüt.

İNTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

Verimlilik (Efficiency)	Bir faaliyetten mal, hizmet ve diğer sonuçlar şeklinde doğan çıktılar ile bunları elde etmek için kullanılan kaynaklar arasındaki ilişki.
Yasama (Legislature)	Bir ülkenin kanun yapan yetki organı, örneğin; Parlamento.
Yüksek Denetim Kurumu (Supreme Audit Institution)	Yasa hükmü ile denetim görevi verilmiş, teşkil ve organize edilmiş, devletin en yüksek kamu denetimi işlevi gören devlet (kamu) kurumu.

INTOSAI Denetim Standartlarına İlişkin Avrupa Uygulama Rehberleri

*"Araştırma İnceleme eviri Dizisi"nden
ıkan Kitaplar*

*Denetim TerimleriTürke-İngilizce-Fransızcaeviri
Sacit Yörüker*

*Vergi Konularına İlişkin Makaleler/İnceleme
İlker Ağca*

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

*Kanada Sayıştayı Performans Denetimi El Kitabı/eviri
Sacit Yörüker*

*Performans ve Risk Denetim Terimleri/Derleme
Arife Coşkun*

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

*Performans Ölçüm Rehberi/eviri
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&CSuat Aral

Performans Bilgisine Yönelik İyi Uygulama Prensipleri/Çeviri

Safiye Kaya&C.Suat Aral

Dünyada ve Türkiye'de Yüksek Denetim/İnceleme

H.Ömer Köse

Kamu Harcamalarında Etkinlik ve Parlamenter Denetim/Çeviri

ŞAlparslan Yasa&Özlem Okur Kasap