

INTOSAI DENETİM STANDARTLARI (*)

Çeviren :

Gül Alptürk

Sayıştay Uzman Denetçisi

BÖLÜM III

Devlet Denetiminde Çalışma Standartları

Çalışma standartlarının amacı, denetçinin takip etmesi gerekli amaçlı, dengeli ve sistematik aşamaların kriterini koymak, çatısını oluşturmaktır. Bu aşamalar belli bir sonuca varmak için denetçinin takip etmesi gerekli araştırma kurallarını belirtmektedir.

Çalışma standartları, denetim görevini yerine getirmek için gerekli çatıyı kurar. Bunlar, çalışma standartları içinde yer alan görevlere ilişkin temel şartlar koyan genel denetleme standartları ile ilgilidir. Ayrıca bunlar, çalışma standartlarını kullanarak raporun temel fikrini oluşturmak için gerekli haberleşmeyi de kapsayan raporlama standartlarıyla da ilgilidir.

Bütün denetim türlerine uygulanabilir çalışma standartları şunlardır.

a) Bir denetçi denetimi öyle bir şekilde planlamalı ki bu yolla yüksek kaliteli bir denetimin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesini sağlamalıdır.

b) Her seviyedeki denetim görevlisinin çalışması denetim sırasında sürekli teftiş edilmeli ve dökümanlar denetim grubunun kıdemli bir üyesince gözden geçirilmelidir.

c) Denetimin alanına ve bunun nereye kadar uzanacağına karar verirken denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini gözden geçirmeli ve iyi değerlendirmelidir.

d) Denetime tabi kuruluşa ilişkin olarak oluşturulan sonuçlar ve denetçinin yargısı yeterli, ilgili ve makul bulgulara (*delillere*) dayanmalıdır.

e) Mali denetimde ve diğer denetim şekillerinde denetçiler hesapları bu konudaki genel kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olup olmadıkları yönünden analiz etmelidir. Bu analiz o kurumun mali durumu hakkında fikir verecek bir temel oluşturulacak şekilde yapılmalıdır.

(*) INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını, Haziran 1987

Planlama

Çalışma standartları aşağıdaki hususları içerir :

1) *"Denetçi denetimi öyle bir şekilde planlamalı ki bu yolla Yüksek kaliteli bir denetimin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yapılmasını sağlamalıdır."*

Sayıştay, kanunla kendisine verilen denetim görevlerine ve Sayıştay'ın denetim alanı içine giren fakat kanunla düzenlenmemiş olup isteğe bağlı bırakılan konulara öncelik vermelidir.

Bir denetimin planlanmasında denetçi;

a) Denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu alan hakkında önemli bilgiler edinmeli,

b) Kurumun sorumluluk anlayışını iyi değerlendirmeli,

c) Denetime ilişkin bulguların, sonuçların ve raporların şeklini, içeriğini ve kullanıcılarını tesbit etmeli,

d) Denetim amaçlarını belirlemeli ve bunlara ulaşmak için çeşitli ölçüler bulmalı,

e) Üzerinde durulacak konuların maddiliğine karar vermeli,

f) Denetlenen kurumun iç denetimini ve çalışma programını gözden geçirmeli,

g) Denetlenen kurumun müfettişlerine ne kadar güvenilebileceğini değerlendirmeli,

h) En verimli ve en etkin denetim yaklaşımına karar vermeli,

i) Ana idare sistemlerini ve kontrollerini tanımalı ve bunların ne denli güçlü veya zayıf olduklarını belirleyebilmek için bir ön değerlendirme yapmalı,

j) Daha önce rapora alınan denetim bulguları ve tavsiyeleri hakkında gerekli işlemlerin yapılıp yapılmadığını araştırmalı,

k) Denetim planı ve öngörülen çalışmaya ilişkin gerekli dökümanı sağlamalıdır.

Denetimin içinde yer alan planlama aşamaları şunlardır:

a) Denetlenen kuruluş ve onun yapısı hakkında bilgi toplamak ve bu suretle denetlenecek konuların maddiliğine ve taşıdıkları risk unsuruna karar verebilmek,

b) Denetim alanı ve amacını belirlemek,

- c) Ön analizler yaparak uygulanacak denetim yöntemine karar vermek ve açılacak sorgunun kapsamı ile niteliğini tesbit etmek,
- d) Denetimi planlarken farkedilen bazı önemli sorunlara dikkat çekmek,
- e) Denetim için bir program ve bütçe yapmak,
- f) Denetim için gerekli elemanları tesbit etmek ve bu grubun ihtiyaçlarını belirlemek,
- g) Denetlenen kurumla denetim alanı, amacı ve denetimin değerlendirme kriterleri hakkında ilişki kurmak ve gerekiyorsa onlarla bu konularda tartışmak,

Sayıştay gerekirse denetim sırasında planı gözden geçirip değiştirebilir.

2) *"Her seviyedeki denetim mensubunun çalışması ve denetim safhası denetim sırasında sürekli kontrol edilmeli ve dökümanlar denetim personelinin kıdemli bir üyesince gözden geçirilmelidir."*

Böyle bir denetim, denetim amaçlarının yerine getirilmesini ve denetim işinin kalitesinin sürdürülmesini sağlamak açısından gereklidir. Uygun denetim ve bu denetimin kontrolü denetçilerin bireysel yeterliliği ne olursa olsun her durumda gereklidir.

Denetim hem nesneye hem denetim metoduna yönlendirilmeli ve şunları içermelidir:

- a) Denetim grubunun elemanları denetim planı hakkında açık ve tutarlı bir anlayışa sahip olmalıdır.
- b) Denetim, denetim standartları ve Sayıştay uygulamalarına uygun yürütülmelidir.
- c) Denetim planı ve bu planda belirlenen aşamalar bu konuda bir değişiklik yapılması için yetki verilmedikçe aynen izlenmelidir.

3) *"Denetçi, denetimin alanını ve kapsamını tayin ederken, denetlenen kurumun iç kontrolünün güvenilirliğini iyi değerlendirmelidir."* Denetlenen kurumun iç kontrolü, yürütülen denetim tipine göre değerlendirilmelidir. Mali denetimde bu değerlendirme aktifleri ve kaynakları korumaya yardımcı olan ve muhasebe kayıtlarının doğruluk ve tamlığını sağlayan iç kontroller üzerinde yapılmalıdır. Düzenlilik denetiminde sözkonusu değerlendirme, idarenin kanun ve nizamla uymasını sağlayan kontroller üzerinde yapılmalıdır. Performans denetiminde ise anılan değerlendirme denetlenen kuruluşun işlemlerinin ekonomik, verimli ve etkin bir şekilde yürütülmesine ve bu arada yönetim politikalarına bağlı kalınmasına ve vaktinde güvenilir mali ve idari bilgi üretilmesine yardımcı olan kontroller üzerinde yapılmalıdır.

İç kontrolün ne şekilde yapılacağı ve nasıl değerlendirileceği denetim amaçlarına ve istenilen güvenilirlik derecesine bağlıdır.

Hesaplar ve diğer bilgiler bilgisayar ile yapılmışsa denetçi, denetlenen kurumun iç kontrolünün doğruluk, tamlık ve güvenilirliği ne dereceye kadar sağladığını araştırmak durumundadır.

4) "*Denetçinin organizasyon, program ve denetime tabi faaliyetler hakkındaki sonuçlarını ve yargısını destekleyecek yeterli, ilgili ve makul bulgular (deliller) toplanmalıdır.*"

Denetim bulguları sonuçları ve tavsiyeleri bir delile (*belgeye*) dayanmalıdır. Denetçilerin denetlenen kurum hakkında bütün bilgileri dikkate alması çok zor olduğundan, veri toplama ve örnekleme tekniklerinin çok dikkatli seçilmesi gerekmektedir.

Denetçilerin denetim delili toplaması için denetleme, gözlem, sorgu ve belgeleme teknikleri ve yöntemleri hakkında derin bir bilgiye sahip olması gerekir. Sayıştay, uygulanan tekniklerin bütün maddi hata ve düzensizlikleri ortaya çıkaracak yeterlilikte olmasını sağlamalıdır.

Yaklaşımları ve prosedürleri seçmekte denetim delilinin niteliğine dikkat edilmeli ve bu delilin yeterli, ilgili ve makul olmasına özen gösterilmelidir.

Denetçiler, çalışmalarında denetim delilini, yapılan iş, denetim bulguları ve planlamanın temeli ve kapsamını içerecek şekilde yeterli bir biçimde belgelendirmelidirler.

Bu belgelendirme aşağıdaki fonksiyonları yerine getirecektir:

a) Denetçinin görüşünü ve raporlarını destekleyecek ve sağlamlaştıracaktır.

b) Denetimin verimlilik ve etkinliğini artıracaktır.

c) Rapor hazırlamada ve denetlenen kuruluş veya diğer yerlerden gelebilecek sorulara cevap vermede bilgi kaynağı oluşturacaktır.

d) Denetçinin denetim standartlarına uyduğunu kanıtlayacaktır.

e) Planlama ve denetimi kolaylaştıracaktır.

f) Denetçinin mesleki gelişmesine yardımcı olacaktır.

g) Verilen görevin tatmin edici biçimde yapıldığını kanıtlayacaktır.

h) Yapılan işin geleceğe ilişkin referans olmasını sağlayacaktır.

Denetçi tarafından konuyla ilgili olarak yapılan çalışmanın muhtevası ve düzenlenmesinin denetçinin becerisini tecrübesini ve bilgisini yansıttığı hiç unutulmamalıdır. Çalışmalar öylesine tam ve detaylı olmalıdır ki denetimi katılmayan bir denetçi (*iç kontrol sırasında*), sonuca ulaşmak için nasıl bir çalışma yapıldığını araştırmak zorunda kalmamalıdır.

5) "Mali denetimde ve diğer denetim şekillerinde denetçiler uygulanmakta olan mali raporları genel kabul görmüş mali raporlama ve açıklama standartlarına uygun olup olmadıkları yönünde analiz etmelidir. Mali raporların analizi, onlar hakkında bir fikir verecek rasyonel bir temel elde edinceye kadar yapılmalıdır."

Mali rapor analizleri, mali raporların çeşitli öğeleri arasında ve içinde istenen ilişkinin var olup olmadığını, araştırmayı, istenmeyen ilişkileri ve alışılmışın dışındaki eğilimleri belirlemeyi amaçlar. Bu nedenle denetçi mali raporları tamamıyla analiz ederek;

a) Mali raporların kabul görmüş muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanıp hazırlanmadığını

b) Mali raporların, denetlenen kurumun şartları dikkate alınarak sunulup sunulmadığını,

c) Mali raporun çeşitli elemanları hakkında yeterli açıklama olup olmadığını ve,

d) Mali raporun çeşitli elemanlarının uygun biçimde değerlendirilip değerlendirilmediğini veya ölçülüp ölçülmediğini araştırır.

Mali analiz metod ve teknikleri büyük ölçüde denetimin alanına, doğasına ve amacına ve denetçinin bilgisi ile yargısına dayanır.

BÖLÜM IV

Devlet Denetiminde Raporlama Standartları

Bu standartlar sadece yardımcı olmak için getirilmiş birer kural olup bir rapor veya fikir oluşturmakta denetçi yargısının yerini almayı amaçlamamaktadır.

Raporlama ifadesi, hem mali ve düzenlilik denetimi sonucu hesaplar hakkında oluşan denetçi düşüncesini ve görüşlerini hem performans denetiminin tamamı üzerindeki denetçi raporunu kapsamaktadır.

Mali ve düzenlilik denetiminde Denetçinin hesaplar hakkında ulaştığı sonuçlar özlü ve belirli bir biçimde olup geniş bir alana yayılan kontrolleri ve diğer denetim bulgularını yansıtmaktadır. Bu denetim tipi sonucu yazılan raporlar, yapılan işlerin kanun ve kurallara uyup uymadığını, yetersiz kontrol sistemlerini, yasal olmayan işlemleri ve suistimalleri ortaya çıkartmayı amaçlar.

Performans denetiminde denetçi, kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasındaki tutumluluk ve verimliliği ve amaçlara ulaşmaktaki etkinliği raporuna alır. Böyle raporlar yapısı ve kapsamı bakımından farklı olabilir. Bunlar, kaynakların kusursuz bir şekilde kullanılıp kullanılmadığını, program ve politikaların etkisini veya gelişmeye yol açacak tavsiyeleri içerebilir.

Raporlama standardı şunu içerir :

"Her denetimin sonunda denetçi bir rapor yazarak bulgularını ortaya koyar. Bu raporun kapsamının kolay anlaşılır olması ve belirsizlikten uzak olması, sadece yeterli ve ilgili denetim delilini destekleyecek bilgileri içermesi ve bağımsız, objektif, adil, yapıcı olması gerekmektedir."

Denetim raporlarının şekli ve muhtevasına ilişkin genel prensipler şunlardır.

a) Başlık- Rapor, okuyucunun onu diğerlerinden rahatlıkla ayırabileceği bir başlığa sahip olmalıdır.

(*) INTOSAI Denetim Standartları Komitesi Yayını Haziran 1987

b) İmza ve tarih- Rapora tarih atılmalı ve uygun bir şekilde imzalanmalıdır. Tarihin bulunması okuyucuya hangi tarihe kadar yapılan işlerin etkilerine denetçi tarafından önem verildiği hakkında bilgi verir.

c) Tamlık- Raporlar, ilgili oldukları hesaplara eklenmeli ve birlikte yayınlanmalıdır. Performans raporları tek başlarına yayınlanabilir. Denetçi raporları, denetçi tarafından hazırlandığı biçimiyle sunulmalı, ne bir özet yapılmalı ne de denetlenen kuruluş veya diğerlerince yayınlanmış olan dökümanlarda bir değişiklik oluşturulmaktadır. Ancak bağımsızlığını sürdürmek açısından Sayıştay herhangi bir konuyu raporuna alırken, zaman zaman milli çıkarlar nedeniyle açıklanmasını sakıncalı bulunduğu durumları açıklayabilir. Bu, denetim raporunun tamlığını etkileyebilir. Bu durumda denetçi ayrı ve yayınlanmayacak bir raporda bu tür gizli ve duyarlı konulara yer verip vermemeyi düşünebilir. Bu denetçinin sorumluluğundadır.

d) Hitap- Raporda yerel düzenlemeler ve uygulamaların gerektirdiği biçimde kime hitaben yazıldığı belli edilmelidir. Bu, raporun dağıtılmasında formel prosedür uygulandığı durumda gerekli değildir.

e) Konunun belirlenmesi- Rapor düzenlilik denetimi sözkonusu olduğunda hesabın adını, performans denetimi sözkonusu olduğunda da ilgili alanı belirtmelidir. Bu belirtme, denetlenen kurumun adını, hesapların kapsadığı tarih ve devreyi ve denetlenen konuyu içerir.

f) Yasal dayanaklar- Denetim raporları denetimin dayandığı kanun ve diğer mevzuatı belirtmelidir.

g) Standartlara uyma- Denetim raporları denetimin yürütülmesinde izlenen denetim standartlarını belirtmeli, böylece raporu okuyan, denetimin genel kabul görmüş prosedürlere uyularak yerine getirildiği konusunda tatmin olmalıdır.

h) Zaman çizelgesi- Denetim raporu, inceleyen, kullanan ve özellikle gerekli tavrı göstermesi gerekenlere en yüksek faydayı sağlamak için bir an önce hazırlanmalıdır.

Konunun vurgulanması- Bazı durumlarda denetçi, mali raporların, raporu inceleyen tarafından bazı önemli veya olağandışı noktalara dikkati çekilmedikçe yeterince anlaşılmayacağını düşünebilir. Genel kural olarak, bağlayıcı olmayan bir görüş belirten denetçi, yanlış yorumlanacağı düşüncesiyle mali raporların bazı noktalarına özel olarak dikkat çekmez. Denetçi konunun vurgulanması anlamına gelebilecek bu tür atıfları ayrı bir paragrafta belirtebilir. Denetçi bu vurguyu hiçbir şekilde raporda yeterli açıklama bulunmayan bir konuyu tashih etmek için veya düşüncüyü bağlayıcı hale sokmak için kullanmamalıdır.

Denetçi aşağıdaki şartların varlığında bağlayıcı görüş açıklayamayabilir.

a) Denetim alanı sınırlıysa

b) Denetçi hesabı yetersiz bulursa veya kabul görmüş muhasebe standartlarına haklı olmayan nedenlerle uyulmadığı tesbit edilirse

c) Mali raporu etkileyecek bir belirsizlik varsa

Bağlayıcı Görüş - Eğer denetçi hesaplarda yer alan fakat maddi olup hesabın esasını teşkil etmeyen belirli konulara katılmazsa veya bunlardan emin değilse bağlayıcı düşünce verilir." Bunun anlamı anlaşılmayan veya emin olunmayan konuların tatminkar açık ve öz bir şekilde belirtilmesidir.

Karşıt Düşünce- Denetçi hesabın bütününe katılmıyorsa ve temelde bir anlaşmazlık olup bunu ifadeye bağlayıcı düşünce yetersiz kalıyorsa karşıt düşünce verilir. Bu düşüncenin ifadesi, katılmayan konuların açıkça ve öz olarak belirtilmesidir. Bu da mali rapor üzerindeki etkinin denetçi tarafından farkedildiğini belirtmeye yardımcı olur.

Düşünceden vazgeçme- Eğer denetçi temelde bir belirsizlik veya denetim alanının sınırlandırılması nedenleriyle mali raporlar hakkında tam bir düşünceye varamazsa ve belirli olanlarda bağlayıcı düşünce yetersiz kalırsa, bu düşünceden vazgeçildiği bildirilir.

Mali ve düzenlilik denetimi, genellikle mali kontrol ve muhasebe sistemlerinde görülen zayıflıkların belirtilmesi açısından detaylı bir rapor gerektirir. Bu rapora gereksinim yalnız zayıflıklar denetlenen kuruluşun işlemlerini etkilediğinde değil, bu kurumların kontroluyla ilgili olduğunda da ortaya çıkar. Denetçi ayrıca belirli düzensizlikleri farkederek veya olabileceğini düşünürse, kuralların uygulanışında tutarsızlık görürse, suistimal sezerse bunları da rapora almalıdır.

Böyle raporlar belli bir eleştiri içermekle beraber yapıcı olabilmek için çeşitli çözüm yolları, sonuçlar ve tavsiyeleri de içermelidir. Oldukça belirli şartlara ve beklentilere dayanan mali ve düzenlilik denetiminin aksine performans denetimi daha kapsamlı ve yoruma, yargıya daha açıktır. Anlatım daha farklıdır ve bir mali yıldan çok birkaç yıllık bir dönemi kapsar. Ayrıca bu raporlar belli bir hesaba dayanmaz. Sonuç olarak performans denetim raporları çeşitli olup daha çok tartışma içerir. Bu nedenle raporlama standartları mali denetim standartlarından daha az detaylıdır.

Performans denetim raporu, amaçları ve denetim alanını açıkça belirtmelidir. Raporlarda, kamu yararı sözkonusu olduğunda, israf veya verimsizlik durumlarına dikkat çekmek amacıyla eleştiri bulunabilir. Bazı durumlarda da eleştiri sözkonusu olmaz ancak ne dereceye kadar verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kurallarına riayet edildiği veya edilmesi gerektiği konusunda tavsiyede bulunabilir.

Denetçi, denetlenen kurumda verimlilik, etkinlik ve tutumluluk açısından ne ölçüde başarı elde edildiği hakkında genel bir fikir edinmek durumunda değildir. Ancak denetimin niteliği denetlenen kurumun belirli alanlarında bunun yapılmasını isterse denetçi, kurumun içinde bulunduğu durumu açıklayan ve standart rapor tipinin dışında bir anlatımla bu durumu açığa kavuşturur.

Eğer denetim verimlilik, etkinlik ve tutumluluk kontrollerinin yeterli olup olmadığı konusunda sınırlandırılmışsa denetçi daha genel bir düşünce oluşturabilir.

Denetçiler, geçmiş yönetim kararlarından kaynaklanan işlemleri yargılayabileceklerini bilmelidirler. Bu yargılara ulaşırken dikkatli olunmalı ve raporlarda, denetlenen kurumca kararlar alınırken o anda onlarda mevcut bulunan ve karara esas olan bilginin kapsamı ve niteliği belirtilmelidir. Denetim alanı, amacı ve bulgularının belirtildiği rapor denetçinin adil olduğunu gösterir. Adillik, aynı zamanda zayıflıkların ve tenkitçi bulguların belirtilmesini ve denetlenen kurumda bu yönlerin düzeltilmesi için sistem geliştirilmesini sağlamayı gerektirir. Bu bulguların raporda doğru, kesin ve adil belirtildiği konusunda denetlenen kurumla da mutabık kalınır. Sayıştayın kendi görüş ve tavsiyelerini belirttiği durumda karşı tarafın görüşlerinin de raporda belirtilmesi gerekmektedir.

Sayıştay raporları sadece geçmiş eleştirmemeli aynı zamanda yapıcı olmalıdır. Denetim sonuçları ve tavsiyeler denetimin yansımasıdır ve takınılacak tavır konusunda rehberdir.

Bu tavsiyeler genellikle ne gibi değişikliklere ihtiyaç olduğunu belirtir fakat bunların nasıl yapılacağını belirtmez. Ancak bazı özel durumlarda, örneğin idari alanda bir gelişme sağlamak amacıyla kanundaki bir eksikliğin düzeltilmesi tavsiyesinde bulunmak durumunda olduğu gibi herhangi bir gelişmenin nasıl sağlanacağı da tavsiye edilebilir.

Tavsiyelerin formüle edilmesi ve izlenmesinde denetçi bağımsızlığını ve objektifliğini korumalı ve belli tavsiyelerin kabul edilip edilmediğinden çok belirtilen zayıflıkların düzeltilip düzeltilmediğini kontrol etmelidir.

Denetim raporunu formüle ederken denetçi, mali ve düzenlilik denetiminde hesabın çerçevesi içinde konunun maddiliğine, performans denetiminde ise denetlenen kurumun veya faaliyetinin niteliğine dikkat etmelidir.