

# ASOSAI YOLSUZLUK VE SAHTECİLİKLE MÜCADELE REHBERİ\*

Çev.: İbrahim UZUNÖZ\*

## Önsöz

ASOSAI Yönetim Kurulu, 24 Ekim 2002 tarihinde Manila'da gerçekleştirdiği 31 inci toplantısında, yolsuzluklarla mücadelelerinde Sayıştaylara rehberlik edecek denetim rehberinin hazırlanması için girişim başlatmıştır.

Bir dizi süreçten sonra hazırlanan taslak rehber, üzerinde görüşme yapılp ASOSAI eğitim komitesinin desteği alındıktan sonra, ASOSAI'nin 32 inci Yönetim Kurulu Toplantısı ve 9. Genel Kurulunda onaylanmıştır.

Yolsuzluklarla mücadele rehberi 30 ayrı başlıktan oluşmaktadır. Her başlık INTOSAI denetim standartlarında tanımlanmış olan standarda ya da rehberde atıfta bulunmaktadır. Rehber, aynı zamanda üye Sayıştay denetçilerinin yolsuzluk olaylarını daha iyi anlamalarını sağlayabilecek bir bölüme yer vermektedir.

Yolsuzlukla mücadele rehberinin üye ülkelerin kendi rehberlerini hazırlamaları için bir model oluşturması beklenmektedir. Her üye, rehberi kendi ülkesinde uygulanabilir kılmak üzere, ihtiyaçları doğrultusunda değiştirebilir. Bu rehberin üye ülke Sayıştaylarının yolsuzlukla mücadelelerinde büyük ölçüde yarar sağlayacağına inanılmaktadır.

## GİRİŞ

### Arka plan

1.1 Yolsuzluk ve sahtecilik tüm dünya ülkeleri açısından önemli bir sorun haline gelmiştir. Bu soruna denetimin cevap vermesi, ancak konunun çok dikkatli bir şekilde ele alınması ile mümkün olabilmektedir. Bu noktada Sayıştaylardan beklenen, sahtecilik ve yolsuzluk olaylarına planlı bir şekilde yaklaşılması yanında, dürüstlük, sorumluluk, kamu kaynaklarının

---

\* Kaynak: <http://www.asosai.org/guidelines/guidelines1.htm>

\* Sayıştay Uzman Denetçisi

kullanılmasında ve yetki kullanılmasında hesap verilebilirlik kültürünün yaygınlaşmasının sağlanmasında etkin bir rol oynamalarıdır.

1.2 Bu konuda, Sayıştay'dan beklentiler INTOSAI Denetim Standartlarında aşağıdaki şekilde yer almıştır (Paragraf 2.2.41, General Standards in Government Auditing–Kamu Denetiminde Genel Standartlar):

“(…) Denetçiler, uygun olmayan ya da hukuka aykırı harcamalara, yetkisiz yapılan bir takım işlemlere, kamu kaynaklarının israfına, etkin olarak kullanılmamasına ya da dürüstlükten ayrılmasına gibi yolsuzluk işareti sayılabilecek hususlara, kontrol mekanizmalarındaki eksikliklere, kayıtlardaki yetersizliklere, hatalara ve sıra dışı işlemlere ya da sonuçlara karşı uyanık olmalıdır.”

1.3 1998 de Uruguay'da düzenlenen 16. INCOSAI'de (International Congress of Supreme Audit Institutions-Yüksek Denetim Kurumlarının Uluslararası Kongresi) Sayıştayların yolsuzlukları ortaya çıkarmada ve yolsuzluklara karşı önlem almadaki rolü tartışılmıştır.

1.4 Uruguay'da yapılan INCOSAI toplantısında, kamu kesimindeki bozulmanın, kaynakların israf edilmesi ve ekonomik büyümenin ve yaşam standartlarında gelişme sağlanamaması sonucunu doğurduğu, kamu kurumlarının itibarını zedelediği, bu kurumların etkin bir şekilde çalışmasını engellediği, dolayısı ile, yolsuzluklarla kamu kurumlarının zayıf bir konuma gelmesi arasında çok açık ve kuvvetli bir ilişkinin olduğu vurgulanmıştır. Yolsuzlukların toplumların içinde buldukları sosyal adaletsizlik, yoksulluk, şiddet ve gelenekler gibi sosyo-ekonomik ortam ile ilişki halinde olduğu anlayışı kabul görmüştür. INTOSAI üyesi ülkeler, yolsuzluklardan kaynaklanan bazı olumsuzlukların kendi görevlerini yaparken yol açtığı güçlükleri belirttikten sonra, birçok yolsuzluk türünü ortaya çıkarmanın ve bunların mali tablolar üzerinde etkisinin tahmin edilmesinin güç olduğunu ifade etmişlerdir.

1.5 Toplantıda aşağıdaki konularda uzlaşma sağlanmıştır;

Yolsuzluk ve sahteciliğin farklı boyutlarda tüm ülkeleri etkileyen önemli bir sorun olduğu ve Sayıştayların yolsuzluk ve sahteciliğe ortam yaratmayacak şekilde çaba göstermeleri gereği kabul edilmiştir. Bu çabalar:

1. Yeterli derecede mali ve operasyonel bağımsızlığa kavuşma ve denetim kapsamının genişletilmesi;

2. Mali ve iç kontrol sisteminin etkinlik ve verimliliğinin değerlendirilmesinde daha etkin bir rol üstlenme ve Sayıştayların denetlenen

kurumlar hakkında yapmış oldukları önerilere uyulup uyulmadığının çok katı bir şekilde takip edilmesi gereği;

3. Denetim stratejilerinin yolsuzluk ve sahtecilik ihtimali olan alan ve işlemlere odaklanması;

4. Denetim raporlarının ve bunlarla ilgili dokümanların kamuoyu ile paylaşılmasında etkin yöntemlerin kullanılması ve basın yayın organları ile güçlü ilişkilerin kurulması;

5. Özellikle yolsuzluklarla ilgili raporların bu raporların okuyucuları (kamuoyu ve parlamento) tarafından kolayca anlaşılabilir nitelikte olması;

6. Yolsuzluklarla mücadelede ulusal ve uluslararası kuruluşlarla uygun metotlarla bilgi paylaşımı ve yakın işbirliğinin sağlanması;

7. Diğer Sayıştay'larla o ülkelerin yolsuzluk ve sahtecilik konularındaki deneyimlerinden yoğun bir şekilde yararlanma yönünde işbirliğinin yoğunlaştırılması;

8. Kamu hizmetlerinin yürütülmesinde yeterli ve dürüst olarak çalışan görevlilerin seçilmesini, işte tutulmasını ve motive edilmesini sağlayabilecek kamu personel yönetimi sistemlerinin kurulmasının teşvik edilmesi;

9. Kamu görevlileri için mal beyanında bulunma ile ilgili rehberler hazırlamasını teşvik edilmesi ve devam eden denetimlerde bu beyanların gerçeği yansıtmadığının denetlenmesi;

10. Kamu görevlilerin meslek ahlak kurallarının geliştirilmesi, INTOSAI mesleki ahlak kurallarının kullanılması;

11. Yolsuzluklarla ilgili kamu oyunca yapılabilir ihbarları teşvik etmek amacı ile bu ihbarların yapılmasını ve işleme koyulmasını sağlayacak mekanizmaların oluşturulması;

12. Yolsuzluk ve sahtecilik ile ilgili INTOSAI bünyesinde kurulmuş olan mevcut komiteler ve çalışma grupları aracılığıyla çalışmalara devam edilmesi; örneğin geniş kapsamlı standart ana çerçevenin bir parçası olarak geliştirilen uygulama rehberinde yer alan bir konu denetim standartları komitesince dikkate alınacaktır.

1.6 ASOSAI, INTOSAI Çalışma planını genişletmek amacı ile yolsuzlukları ortaya çıkarmada denetim kapasitesinin geliştirilmesine odaklı bölgesel eğitim kapasitesini güçlendirmeyi amaçlayan bir proje başlatmıştır. (Projeye Asya Kalkınma Bankası'nın yardım ve katkısı ile başlanılmıştır.)

Projenin ana çalışma alanlarından birisi yolsuzluk ve sahtecilikle ilgili bölgesel bir rehberin geliştirilmesidir. Bu rehber ASOSAI tarafından desteklenmektedir.

1.7 Rehber, Bölge (Asya) Sayıştaylarının denetçileri için yolsuzluk ve sahteciliğe karşı hassas bir tavır alınmasında, yolsuzluklara karşı zamanında ve uygun adımların atılmasında yararlı bir başvuru kaynağı olacaktır.

### **Yolsuzluk ve Sahtecilik Tanımları ve Karşılıklı İlişkileri**

1.8 Rehberin yolsuzluk ve sahtecilik ile ilgili 2 nci bölümü, sahtecilik ve yolsuzluğun genel ve özel anlamlarından bir kısmı ile ilgilidir. Yolsuzluk ve sahtecilikle ilgili farklı tanımlar yapılması, yolsuzluk ve sahteciliğin kavranmasında ve kavramlaştırılmasında farklı yöntemlere vurgu yapar.

**Sahtecilik**, gerçeklerin ve/veya önemli bilgilerin yasal olmayan ya da haksız kazanç sağlamaya yönelik olarak kasıtlı bir biçimde yanlış sunulmasını kapsar.

**Yolsuzluk**, haksız yere, kişisel ya da özel menfaat sağlamak amacı ile kamu otoritesinin nüfuzunu ve/veya yetkisini kötüye kullanma yönündeki faaliyetlerdir.

1.9 Sahtecilik büyük ölçüde kurumca kaydedilen ve özetlenen bilgilerin kasıtlı olarak yanlış sunulmasıdır; etkileri bir muhasebe hatası ile karşılaştırılabilir ve ölçüm, var olma ve gösterim gibi denetim konularını kapsar. Sahtecilik mali tabloların güvenilirliği yönünden çok büyük sorunlar doğurur. Çünkü kurum kayıtlarını, mali tablolarını yanlış yönlendirir, bozar ve bazı gerçekleri gizler. Yanlış sunum çabaları bazı durumlarda doğrudan kurumun yöneticisinin kendisinden kaynaklanabilir. Bu yönü ile işlem sonrasında yaygın hatalara yol açtığı için daha fazla dikkat çeker. Yöneticinin sahteciliğe dahil olduğu durumlarda, işlemler oran olarak ya da ilave olarak daha fazla yolsuzluk özelliği gösterir. Belirli türdeki sahtecilik yolsuzluğu da beraberinde getirir. Bu anlamda sahtecilik ve yolsuzluk kendi arasında etkileşim halindedir.

1.10 Rehber, yolsuzluk ve sahteciliğin sayısız örneklerinden yola çıkarak birbirlerinden bağımsız olarak algılanması gerektiğini önermekle birlikte, denetçi yolsuzluk ve sahtecilik arasındaki yakın ilişkinin farkında olmalıdır. Rehberde bu ikisi birlikte değerlendirilmiştir fakat özel durumlarda bunlarla farklı şekillerde mücadele etmek yerinde olabilir.

1.11 Yönetimin asıl fonksiyonu kurumun varlıklarının korunması ve kontrol mekanizmasının kurulmasıdır. Tüm önemli işlemlere ilişkin kayıtların yapılması ve kurum faaliyetlerinin sonuçlarının raporlanması, yönetimin titizlikle yürütmesi gereken en temel görevlerindendir. Kurum varlıklarının yolsuzluk ve sahtecilik yolu ile yok olmasını engelleyecek bir ortamın oluşturulmasından yönetim sorumludur. Bu nedenle iyi yönetim örneği olarak yeterli bir kontrol sisteminin kurulması yolsuzluklardan koruyan ve bunları ortadan kaldırmayı sağlayan bir ortamın oluşturulması sorumluluğun doğal sonucudur. Bu sorumluluklar iyileştirici tedbirlerin alınması, disiplin ve cezalandırma gibi durumun gerektirdiği yasal prosedürlerin uygulanması ve benzer yolsuzluk olaylarının ileride de olma ihtimalini ortadan kaldıracak mekanizmaların ve politikalarının yürürlüğe konmasını zorunlu kılmaktadır.

1.12 Yönetimin kesin ve doğru bir şekilde ortaya koyulmuş olan bu sorumluluğu, denetçiyi Sayıştay'ın yetki alanlarına giren kurumlarda yönetimin almış olduğu önlemler hakkında ve denetlenen mali tabloları önemli derecede etkileyen hususlar konusundaki sorumluluktan kurtarmaz. Denetçi mali tabloların kurum yönetiminin olaya dahil olmasına ya da bilgisi dahilinde olup olmadığına bakmaksızın, mali tabloların ve diğer denetime konu olan belgelerin doğru olarak hazırlanıp hazırlanmadığını tespit etmekten sorumludur. Denetçinin bu sorumluluğu, denetlenen kurum ve mali tabloları hakkında yeterli güvence sağlamanın ve mesleki sorumluluğu yerine getirmenin bir gereği olarak, kurum yönetiminin muhasebe ve kontrol sistemlerinin kurulması ve sağlıklı olarak çalışmasını engelleyen zayıflıklar konusunda uyarma sorumluluğunun bir uzantısıdır. Denetçi yolsuzluk ve sahteciliğin önlenmesinden öncelikli olarak sorumlu olmamakla beraber, denetim yolsuzluk ve sahteciliği azaltmak konusundan önemli ölçüde etkilenir. Denetçi yolsuzluk ve sahteciliğe duyarlı bir denetim yapmak suretiyle, yolsuzluk ve sahteciliği önlemeye karşı inisiyatifini ele alacak şekilde katkıda bulunabilir.

### **Denetim Yetkisi**

1.13 Bu rehber, Sayıştaylarca uygulanan rehberlere ve politikalara yasal çerçeve dahilinde kaynaklık eder iken, Sayıştayların temel yetkilerini kullanırken yapacakları değerlendirmelere de yol gösterir. Bu tavsiyeler yolsuzluk ve sahteciliğin önemli riskler yaratması nedeniyle Sayıştayların ulusal bir sorumluluk ve görev anlayışla hareket etmesini içermektedir. Her ülke Sayıştay'ı kendine özgü koşullara bağlı kalmakla birlikte, Sayıştaylar denetim kapsamlarına giren kurumlarda yolsuzlukların ortadan kaldırılmasına

yönelik resmi politikalar ve stratejiler geliştirmelidirler. Bu rehber Sayıştayların yolsuzluklara karşı hassas bir tavır sergilemelerine yönelik olarak yeterli yasal yetkiye sahip oldukları noktasından hareket etmektedir. Eğer Sayıştaylar bu konudaki yetkilerinin yetersiz olduğunu düşünüyorlar ise yasal yetkilerini artırıcı yönde girişimlerde bulunmalıdırlar. Bu yetkilendirme özellikle yolsuzluğun görülebileceği her alanda Sayıştay'ın yetkili olması şeklinde olabilir.

## **Yolsuzluk ve Sahteciliğin Anlaşılması**

2.1 Yolsuzluk ve sahtecilik sürecine kurum çalışanlarının ve yöneticisinin katılması (kurum içi kaynaklı yolsuzluk ve sahtecilik) ile ortaya çıkabildiği gibi çoğu durumlarda bu sürece kurum dışından kişiler ya da gruplarda katılabilir (kurum dışı kaynaklı yolsuzluk ve sahtecilik).

Kurum içi kaynaklı yolsuzluk ve sahtecilik yolu ile kurumdan ya da üçüncü kişilerden menfaat sağlamak (kurum varlıklarının ve nakdinin çalınması, maaş bordolarında tahrifat yapılması gibi) ya da kurum dışı kaynaklı yolsuzluk ve sahtecilik ile kurum doğrudan zarar görmemekle birlikte ileride yükümlülüklerinde bir artışa neden olunması mümkün olabilir. Örneğin; kurum kaynaklarından faydalanmak için sahte belge ile bir takım menfaatler sağlanabileceği gibi kurumla iş yapan firmalar sahte ya da mükerrer faturalama yolu ile kurumu zarara uğratabilirler.

2.2 Yukarıda tanımlandığı üzere sahtecilik olayında kurumun uğrayacağı kayıp açıkça ortaya çıkmasına rağmen yolsuzluğun olduğu bir durumda bu yolsuzluktan çalışanlar fayda sağlamalarına rağmen denetlenen kurumun mali raporlamalarında herhangi bir kayba yol açmayabilir.

2.3 Sahteciliğin birden çok genel ve teknik tanımı vardır. Çoğu ülkede sahtecilik ve yolsuzluk terimleri farklı anlamlarda kullanılırsalar dahi yasal kavramlar olarak o ülkelerin kanunlarında yer almışlardır. Sahteciliği hatadan ayıran en önemli faktör, özellikle yargı yapmak suretiyle niyetin belirlenmesinin güç olmasıdır. Olayın bilinçli olarak mı yapıldığı yoksa bilinçsiz olarak mı yapıldığı noktası kritik bir noktadır.

## **Sahtecilik Tanımları**

2.4 16. Uruguay INCOSAI toplantısında (1998) sahteciliğin tanımı; hile, gizleme ya da güvenin kötüye kullanılması yolu ile haksız ya da dürüst olmayan avantaj sağlanması; iki kurum arasında bir tarafın diğer taraftan bilinçli olarak yasal olmayan haksız kazanç sağlamak amacıyla yaptığı kanuna aykırı işlem olarak tanımlanmıştır.

2.5 SPASAI (South Pacific Association of Supreme Audit Institutions-Güney Pasifik Yüksek Denetim Kurumları Birliği) Sahtecilik Rehberine göre, sahtecilik genel anlamda bir kimse tarafından başvuru alan bir diğer kimse üzerinde yanlış gösterim yapmak suretiyle avantaj sağlamaya yönelik olarak, geliştirebileceği her türlü davranıştır. Sahteciliği tanımlarken sahteciliğin unsurlarından olan sürpriz, hile, kurnazlık ya da diğer kimseyi dolandırmak için dürüst olmayan yöntemlerin kullanılması ve bu unsurların birlikte yer alması gibi kesin bir kural yoktur.

2.6 Sahtecilik günümüzdeki anlamıyla önemli gerçeklerin isteyerek çarpıtılması ya da bilinçli aldatma şeklinde şekil bulan, dürüst olmayan davranışları ifade eder. Yalan, bilerek gerçekleri söylememek ve dolandırıcılık, başkalarının aleyhine haksız ya da dürüst olmayan kazanç elde etmek daha ileri gidilecek olursa hataya düşürmek isteği ve niyeti anlamına gelen dürüst olmama ifadesi ile de kullanılabilir.

2.7 Kanada Sayıştay'ının sahtecilik hakkındaki rehberine göre değerli kamu kaynaklarının kaybı ile sonuçlanan, doğru olduğuna inanmaksızın, isteyerek yapılan ve gerçek olmayan gösterimdir.

2.8 İngiltere Ulusal Denetim Ofisine göre sahtecilik, yasal olmayan ya da haksız bir kazanç elde etmek amacı ile yanıltmanın kullanılması yanında bilinçli olarak mali tablolarda ya da muhasebe kayıtlarında bir kaydın gösteriminin ihmal edilmesi veya yanlış gösterilmesidir. Bunun yanında, mali kayıtlarda ya da mali tablolarda yanlış gösterime yol açıp açmadığına bakılmaksızın hırsızlığı da içerir.

2.9 Bir başka tanıma göre sahtekarlık hile, aldatma ya da diğer dürüst olmayan araçlar kullanarak bilerek ve isteyerek bir kimseyi malından ya da servetinden yoksun bırakma olarak tanımlanmıştır. Benzer şekilde 240 Nolu uluslararası denetim standardına göre sahtecilik yönetim içinde bir kişi ya da birden fazla kişi tarafından yönetimin, çalışanların ya da üçüncü kişilerin katılımı ile hile yoluyla haksız ya da yasal olmayan bir kazanç sağlamasına yönelik, bilinçli bir eylem olarak tanımlanmıştır.

2.10 Gerçekte sahtecilik birden fazla kişi arasında, yönetici, çalışanlar ya da üçüncü kişiler tarafından mali bilgilerin bilinçli olarak çarpıtılmasını ifade eder.

2.11 Sahtecilik şu tür faaliyetleri içerir:

Kayıtların ya da belgelerin değiştirilmesi, tahrif edilmesi ya da bunlar üzerinde hileli işlemler yapılması,

- Varlıkların kötüye kullanılması ya da zimmete geçirilmesi,
- Mali bir işleme tabi eşya veya malın kayıtlarda ya da belgelerde gösterilmemesi ya da gizlenmesi,
- Gerçek bir temele dayanmayan kayıt yapılmış olması,
- Muhasebe politikalarının yanlış uygulanması.

### **Sahteciliğin Unsurları**

2.12 Sahteciliğin temel unsurları aşağıdaki şekilde özetlenebilir:

Sahtecilik için en az iki tarafın olması gerekmektedir. Bunlar sahtecilik eylemine katılan kimse ve sahtecilikten etkilenen diğer bir tabir ile olayın mağduru olan kimse;

Bir konunun önemli bir şekilde ihmal edilmesinin ya da hatalı gösteriminin bilerek bir kimse tarafından yapılmış olması;

Yanlış gösterimin olayın mağdurunun işlemleri üzerinde, sahtecilik yapan kişi tarafından isteyerek yapılmış olması;

Mağdur tarafından temsil edilen bir hakkın ihlal edilmiş olması;

Güven sonucunda mağdurun zarara uğramış olması ya da zarara uğrama riskinin bulunması;

Genel olarak gizleme teşebbüsünün olması;

Sahtecilik sonunda güvenin zedelenmesi.

### **Yolsuzluk Tanımları**

2.13. Yolsuzluk çok karmaşık bir konudur. Kökleri ülkenin sosyal ve kültürel tarihi, politik ve ekonomik gelişimi, bürokratik geleneklere ve uygulanan politikalara dayanmakla beraber kurumların zayıf olduğu ve ekonomik politikaların pazar ekonomisini yozlaştırdığı durumlarda daha da artma eğilimindedir.

2.14 Aşağıdaki yolsuzluk tanımı yolsuzluklara karşı politikalar kapsamında Asya Kalkınma Bankası tarafından yapılmıştır. Yolsuzluk, kamu ve özel sektör görevlilerin davranışları sonucunda buldukları konumu kötüye kullanmak suretiyle kendilerini ya da yakınlarını uygun olmayan yöntemlerle ya da kanuna aykırı olarak zenginleştirmek ve başkalarını da bu şekilde davranmaya teşvik etmektir.

2.15 Kore devletinin Yolsuzlukla Mücadele Kanunu yolsuzluğu, bir kamu görevlisinin pozisyonunu ya da yetkisini kötüye kullanma ya da

kanunları ihlal etmek suretiyle kendisine ya da üçüncü kişilere kazanç sağlama faaliyeti olarak tanımlamıştır.

2.16 İngiltere Kamu Maliyesi ve Muhasebesi Kurumu, yolsuzluğu, teklif etmek, almak, almaya ikna etmek, bir menfaat ya da ödül kabul etme veya özendirmek suretiyle, kamu görevlisinin kendi görevini uygun olmayan bir şekilde yapmasına ya da görevini yapmamasına neden olan ve kendisi ya da üçüncü kişiler lehine yapılan eylemler olarak tanımlanmıştır.

2.17 Dünya bankası yolsuzluğu kamu gücünün kişisel kazanç ya da sadakat borcu bulunulan bir grubun lehine kötüye kullanılması olarak tanımlamıştır.

2.18 Dürüstlüğün temelleri, Dünya Bankasınca 1996 da yayınlanan Sayıştayların Yolsuzlukla Mücadeledeki Önemi adlı yayında yolsuzluğun dinamiklerini tanımlamak amacı ile bir model geliştirilmiştir. Bu model aşağıdaki şekilde ifade edilmektedir:

Yolsuzluk= Tekel Gücü + Takdir Yetkisi – Hesap Verebilirlik

### **Yolsuzluğun Unsurları**

2.19 Bir yolsuzluk faaliyeti aşağıdaki unsurlardan bir ya da birden çoğunu bünyesinde bulundurabilir;

Yolsuzluk faaliyetinde bulunan en az iki taraf bulunmalıdır. Yolsuzluğa teşvik için ödül ya da teşvik veren ile bunu kabul eden taraf;

Kurumun ya da kişinin yetkilerinin şahsi kazanç amacı ile kötüye kullanılmış olması;

Menfaatin teklif ya da kabul edilmiş olması ya da her ikisinin birlikte gerçekleşmiş olması;

Menfaatin kurumsal bir davranışın sonucunda sağlanmış olması;

Kamu ya da kurum varlıklarının dürüst olmayan bir şekilde, haksız yere elde edilmesini sağlayan herhangi bir davranışın olması;

Eylemi gizleyici bir girişimin bulunması;

Yolsuzluğun güveni zedelemesi.

### **Sahtecilik ve Yolsuzluğu Etkileyen Faktörler**

2.20 Denetçilerin yolsuzluk ve sahteciliğe yol açan temel güdeleri, kurumsal ve çevresel faktörleri bilmeleri gereklidir. Bu faktörlerin varlığı her zaman mutlaka yolsuzluk ve sahteciliğin var olduğu sonucunu vermez. Bu

faktörlerin varlığının denetçi tarafından önceden bilinmesi denetçinin yolsuzluk ve sahtecilik ihtimaline karşı duyarlılığını artırır. Yolsuzluk ve sahteciliğe yol açan temel güdüler ve faktörler aşağıda sıralanmıştır.

### **Yolsuzluğa Yol Açan Temel Güdüler ve Faktörler**

2.21 Yolsuzluk ve sahteciliğe sebep olan ya da teşvik eden unsurlar genellikle şunlardır:

*Ekonomik Nedenler-* parasal gereksinim ya da kazanç elde etme amacı yolsuzluk ve sahtecilik için en yaygın nedendir. Çoğu zaman yolsuzluk ve sahteciliğe inanmış olan bir kimse yasal yollardan elde edilemeyecek derecede, katlanılamaz mali sıkıntılara sahip olmaktan şikayet eder.

*Hırs (Aç Gözlülük)-* çoğu zaman kamu gücünü ve yetkisini kullanan kimse yolsuzluk ve sahteciliğe hırsı ya da açgözlülüğü yüzünden karışır.

*Saygı ve kabul görme-* kişi daha fazla saygı ve kabul görmeyi hak ettiğini düşünebilir. Çoğu zaman bu tür kişiler kıskançlık, öç alma, kırgınlık ya da gurur nedeniyle bu tür işlere girişirler. Diğer insanlara göre daha üstün olduklarına inandıklarından insanların kafasını karıştırarak ya da onları şaşırtarak yaptıkları yolsuzluk ya da sahteciliğin ortaya çıkarılmayacak kadar kurnazca olduğuna inanırlar.

*Ablaki Üstünlük-* Olayın mağduruna (kamu açısından devlet) göre daha üstün olduğu şeklindeki inanca sahip olunmasıdır.

### **Kurumsal/Çevresel Faktörler**

2.22 Kurumsal ortam ve bu ortamın algılanış şekli, yolsuzluk ve sahteciliğe neden olan temel faktördür.

2.23 Yönetimin duyarsız, güvenilmez, düşüncesiz, aşırı derecede katı ya da çalışanlara karşı olumsuz bir tavır içinde bulunduğu ve bu durumun kısa sürede ortadan kalkmayacağına dair inancın yerleşmiş olduğu ortamlarda, kendilerini itaatsiz hisseden çalışanların yolsuzluğa ve sahteciliğe bulaşma ihtimalleri artar.

2.24 Kurumlarda ya da organizasyonlarda uygulanan sistemler ve yöntemler özellikle önemlidir. Kurum politikalarının açık olmadığı, yetersiz iç kontrol mekanizmalarının bulunduğu, aşırı kuralların ve düzenlemelerin bulunduğu, bürokrasinin yaygın olduğu, sorumlulukların açıkça belirlenmediği, geçmişte program ihlallerinin yaygın olduğu durumlar yolsuzluk ve sahteciliğe zemin hazırlar.

2.25 Kurumun çalışma ortamının anlaşılması denetçiye, kurumda yolsuzluk ve sahtecilik yönünden yüksek risk olup olmadığını değerlendirme ve denetim planı bu duruma göre uyarılma imkanı verir.

2.26 Denetçi için aynı zamanda yolsuzluğa karışan kişilerin kendi davranışlarını mazur gösterecek tavırlar içerisinde bulunabileceklerini bilmek önemlidir. Örneğin yolsuzlukla suçlanan çalışanlar bu davranışlarını düşük maaşlarından ya da herkesin benzer şekilde davranış gösterdiği nedenlerine dayandırarak kendilerinde bu hakkı görürler. Kurumla iş yapan bir müteahhit açısından kendi davranışını meşru göstermenin yolu ise iş yapmanın doğal bir gereği ya da işten kaynaklanan kayıpların ancak bu yolla telafi edilebileceğine inanmalarıdır.

### **Yolsuzluk Türleri**

2.27 En çok karşılaşılan yolsuzluk türleri aşağıdadır.

Bir kimsenin görevini yaparken nüfuzunu bir işi yapması ya da yapmaması şeklinde kullanması karşılığında rüşvet verme, alma, teklif etme ya da teşvik etme şeklinde ortaya çıkar.

Yanlış ve gerçeğe aykırı beyanda bulunma; kendisine gerçeğe aykırı beyanda bulunulması sonucunda kişilerin ekonomik ve mali kayba uğraması ile sonuçlanan, bir kişinin bilerek ve isteyerek önemli bir gerçeği çarpıtması veya yanlış ya da gerçeğe aykırı beyanda bulunması durumunda ortaya çıkar.

Güven ilişkisine dayanılarak elde edilmiş bulunan bir varlığın bir kimsenin mülkiyetinde bulunurken güveni kötüye kullanılması sonucunda başka bir kimsenin mülkiyetine geçer.

Sahte çek, bir paranın bankada karşılığı olmadan bir kimse tarafından çekilmesi durumunda ortaya çıkar.

Çıkıntı, kişinin tahsilat yapılan ticari alacaklardan nakit çaldığı durumlarda ortaya çıkar ve devamlı olarak ticari alacaklardan yapılan diğer tahsilatlar ile ilk yapılan hırsızlığı gidermek suretiyle yapılır.

Menfaat çatışması: Kişinin bir iş ilişkisinde gizli ekonomik ve kişisel menfaatinin bulunması ve bu ilişkinin kişinin adına çalıştığı kurumu ya da şirketi olumsuz yönde etkilemesi.

Naylon fatura kullanılması: Var olmayan bir firmanın faturasının satın alma sürecine dahil olan bir kişi tarafından ödeme için kullanılmasıdır.

Kişisel menfaat için satın alma, kişinin satın almayı kendi kullanımını niyeti ile yapması ya da aşırı miktarda satın alma sonucunda fazla gelen kısmın kişisel kullanım için ayırmasıdır.

Parçalara bölerek satın alma, iki ya da daha fazla parçaya bölerek yapılan alım ile yetki sınırlamasından kurtulmaya çalışılır ve böylece rekabete dayalı ihaleden kaçınılmış olunur. Bu durum satıcı tarafından görevli kişiye rüşvet verilmesini de içerebilir.

Hileli fiyat teklifi, fiyat belirleme anlaşmaları, fiyatı yukarı ya da aşağıya çekme anlaşmaları yolu ile bir grup muhtemel satıcının ya da müteahhidin bir düzenleme ya da anlaşma yaparak ihalede rekabeti yok etme veya katılımı sınırlamak amacı ile kendi aralarında yaptıkları anlaşmayı ifade eder.

Hakediş ödemeleri yolsuzluğu (iş yapıldıkça gerçekleşen ödemelerde) müteahhidin idareye sunmuş olduğu gerçeği yansıtmayan bilgileri temel alarak kendisine ödeme yapılmasını talep etmesi durumudur.(Tamamlanmamış bir imalatı tamamlanmış gibi göstererek kendisine hakediş ödenmesini istemek de bu kapsamdadır.)

Yüksek ya da düşük faturalama, malların teslim alınan ya da teslim edilen fatura değerlerinin kasıtlı olarak yanlış gösterilmesidir.

Haraç alma, kamu yetkisinin yasal olmayan bir şekilde parasal bir kazancın ya da menfaat elde edilmesinde kullanılmasıdır.

Akraba ve eş dost kayırcılığı, kamu kurumu kaynaklarının akrabaların ve arkadaşların yararına kanunsuz olarak kullanılmasıdır.

Vergi hesaplarındaki gelir kaybı ya da vergi sorumluluğundan kaçınma, gelirlerin devlete ödenmemesi ya da tahsil edilmemesi durumlarında ortaya çıkar.

Yasal olmayan kazanç sağlayacak şekilde ortaya çıkan adam kayırcı nitelikteki işe alma şeklindeki yolsuzluk,

Kişinin kazanç ya da dürüst olmayan bir avantaj sağlamak amacı ile bilgisayarları kullanarak yapmış olduğu yolsuzluk şeklidir. Örneğin salam dilimleme yöntemi ile bir miktar paranın kişinin kendi hesabına sürekli olarak transfer edilmesi şeklinde ortaya çıkabilir.

## **Yüksek Riskli Alanların Belirlenmesi**

2.28 Denetlenen kurumun tanınması, denetçiye muhtemel riskli alanlarının tanınması ve denetim süreçlerinin ve tekniklerinin bunlarla uyumlu

olarak düzenlenmesi imkanını sağlar. Yaygın olarak yüksek risk taşıyan alanlar şunlardır:

- Hizmet sözleşmeleri/satın almalar,
- Stok yönetimi,
- Yaptırımlar/verilen izinler,
- Program yönetimi,
- Tahsilat makbuzları,
- Nakit yönetimi,
- Genel harcamalar,
- Kamunun müdahil olduğu diğer alanlar.

Sayıştaylar denetimlerini planlarken bu tür riskleri tanımlamak için deneyimlerini ve sezgilerini kullanmalıdırlar.

### **Sözleşmeye Dayanan Ödemeler ile İlgili Yolsuzluk ve Sahtecilikler**

2.29 Malların ve hizmetlerin satın alma süreci kamu kesiminde en temel faaliyetlerdendir ve bu alanlar geleneksel olarak yolsuzluk ihtimaline açık alanlardır. Satın almalarındaki yolsuzluğun anlaşılması denetçi için önemlidir.

2.30 Sözleşmelerin denetimi bu açıdan birçok Sayıştay için denetçinin özellikle yolsuzluk ve sahteciliğe duyarlı olarak odaklanacakları alanlar haline gelir.

### **Bilgisayar Yolsuzluğu**

2.31 Bilgisayarların artan bir ölçüde kurum faaliyetlerinde kullanılması ve bilgisayar alanındaki gelişmeler denetçilerin bu alandaki yolsuzluk ve sahteciliği ortaya çıkarmasını çok karmaşık bir hale getirmiştir.

2.32 Bilgisayarlarla yapılan yolsuzluk bilgisayarlarla ya da bilgisayar verileri ile oynamak sureti ile haksız yere kazanç ve servet elde etme, buna bağlı olarak kurumun zarara uğratılmasını kapsar.

2.33 Denetçi özellikle, bilişim sistemlerinin kontrol etmeli, bunlar üzerindeki kontrol seviyesini ve yolsuzluk yapan kişilerin bilgisayarla ilgili kontrol sürecinin bazı aşamalarını nasıl devre dışı bıraktıklarını, verilere nasıl ulaşıldığını, bazı verilerin nasıl değiştirildiğini ve bunlara ilişkin denetim izinin farkında olmalıdır.

2.34 Bilişim sistemleri ortamında elde edilen denetim kanıtları klasik belge üzerinde yapılan denetimde elde edilen kanıtlardan daha karmaşıktır.

Bilişim sistemleri yalnızca sistemin değerlendirilmesi ve verilerin doğruluğunun değerlendirilmesi tekniklerin anlaşılmasını gerekli kılmaz, bunun yanında çeşitli delil toplama yöntemlerinin kullanılmasını da gerekli kılar.

2.35 Bu alan özellikle denetim için hızla gelişen bir alan olduğundan Sayıştayların da buna uyumlu olarak yeni denetim tekniklerini uygulamaları gerekir.

## **Yolsuzluk ve Sahteciliğin Önlenmesi**

### **Temel İlkeler**

#### Denetim ilkeleri

Denetim ilkeleri burada INTOSAI standartlarında ifade edildiği şekli ile temel ilkeleri ifade eder.

3.1 Sayıştaylar önemli olduğu kabul edilmiş tüm konularda INTOSAI standartlarına uygunluğu göz önünde bulundurmalarıdır. (paragraf 1.0.6 (a))

#### INTOSAI Rehberi

INTOSAI Rehberi, INTOSAI standartlarında yer alan temel standartlara, genel standartlara, alan standartlarına ve raporlama standartlarının açıklamalarına atıf yapar.

Genel anlamda bir konu performans raporu ya da mali tabloların kullanıcılarını etkiliyor ise önemlidir.(paragraf 1.0.9)

Önemlilik genel olarak parasal değer olarak ön plana çıkar fakat doğası ya da özelliği gereği bir veya birden fazla konu önemli kabul edilebilir. Örneğin kanunlar ve yönetmeliklerin bir konunun miktarına bağlı kalınmaksızın ayrı olarak raporlanması gerekebilir.(paragraf 1.0.10)

Değer ve doğası gereği önemlilik dışında genel durumu itibarı ile önemli olan konular mevcuttur.

#### ASOSAI Rehberi 1

ASOSAI Rehberi özellikle yolsuzluk ve sahtecilik hakkında ASOSAI tarafından tavsiye edilen bir rehber niteliğindedir.

Sayıştaylar farklı denetim alanları için önemlilik seviyesini belirlerken yolsuzluk ve sahtecilikten dolayı ortaya çıkan risklere karşı denetimi daha etkin kılacak önemlilik seviyesini de bunlarla uyumlu hale getirme gereğini göz önünde bulundurmalıdır.

#### Denetim Standartları

3.2 Sayıştaylar denetim sırasında ortaya çıkan durumlara göre kendi yargılarını farklılaştırmalıdır (paragraf 1.0.6 (b)).

#### INTOSAI Rehberi

Denetim kanıtları, denetçinin denetim konularının ve alanlarının seçimi ve denetim testlerinin kapsamı, zamanlaması, yapısı ve süreçleri ile ilgili kararlar da önemli bir yere sahiptir (paragraf 1.0.16).

#### ASOSAI Rehberi 2

Sayıştaylar şüphe duyulan yolsuzluk ve sahtecilik olaylarında yürütmüş oldukları soruşturmaların kapsamını belirlemede kendi yargılarını kullanmalıdırlar.

#### Denetim Prensibi

3.3 Kamuoyu bilincinin artması, kamu görevlerini yürüten ve kamu kaynaklarını yöneten kurumların sorumluluklarına yönelik talepteki artışı beraberinde getirmiş, sorumluluk sürecinin kurulması ve uygulamada etkin bir şekilde çalışmasını artan ölçüde, tartışmasız bir gereklilik haline gelmiştir (paragraf 1.0.6 (c)).

#### ASOSAI Rehberi 3

Yolsuzluk ve sahtecilik ile ilgili duyarlılığın artması karşısında Sayıştaylardan beklenen, bu ilgi ile uyumlu bir denetimin yürütülmesidir. Sayıştaylar aktif bir şekilde yolsuzluk ve sahteciliği önlemek üzere resmi bir politika uygulamalıdırlar.

#### Denetim Prensibi

3.4 Kamu kesiminde yeterli bilgi, kontrol, değerlendirme ve raporlama sisteminin geliştirilmesi, hesap verilebilirlik sürecini kolaylaştıracaktır. Yönetim mali tabloların ve diğer bilgilerin içeriğinin ve şeklinin yeterliliğinden ve doğruluğundan sorumludur (paragraf 1.0.6 (d)).

Kurum yetkilileri kamunun ihtiyaç duyduğu ilgili gösterim ve mali raporlama için kabul edilebilir muhasebe standartlarını yürürlüğe koymalıdırlar (paragraf 1.0.6 (e)).

Kabul edilebilir muhasebe standartlarının tutarlı bir şekilde uygulanması kurumun faaliyetlerinin, sonuçlarının ve mali durumunun doğru bir şekilde sunulması ile sonuçlanır (paragraf 1.0.6 (f)).

#### INTOSAI Rehberi

Mali raporların ve açıklamaların doğruluğundan ve yeterliliğinden kurum faaliyetlerinin sonuçlarını ve mali durumunu açıklayan yönetim sorumludur (paragraf 1.0.24).

Sayıştayların kamu kesiminde uygun muhasebe standartları geliştirmeye yardımcı olmak üzere, muhasebe standartlarını belirlemekle görevli olan organizasyonlarla işbirliği içinde çalışmaları gerekir (paragraf 1.0.26).

#### ASOSAI Rehberi 4

Sayıştaylar, uygulanabilir muhasebe standartlarının varlık ve yükümlülüklerin tamamını yeterli bir şekilde kavrayıp kavramadığını ve herhangi bir yolsuzluk ve sahtecilik sonucunda işletme kayıplarını da kapsayan işletmenin gerçek mali durumunu gösterip göstermediğini incelemelidirler.

#### ASOSAI Rehberi 5

Bir yolsuzluğun zamanında ve yeterli bir şekilde ortaya çıkarılması ve yolsuzluk ve sahtecilik riskinden ortaya çıkan kaygıları da içeren faaliyet sonuçları ile bu alanda güvenin sağlanması yönetimin sorumluluğu altındadır. Denetim sırasında Sayıştay, yönetimin yüklenmiş olduğu bu sorumluluğu yerine getirmedeki yetkinlik ve yeterliliğini değerlendirmeli ve raporlamalıdır.

#### Denetim İlkesi

3.5 Yeterli derecede bir iç kontrol sisteminin varlığı hata ve düzensizlikleri en asgari seviyeye indirir (paragraf 1.0.6 (g)).

#### INTOSAI Rehberi

Kurumun kaynaklarını korumak için yeterli düzeyde bir iç kontrol sistemi kurmak denetlenen kurumun sorumluluğu altındadır. Bu sorumluluk denetçiye ait değildir. Uygulanabilir düzenlemelerin ve organizasyon yapısının ve karar alma sürecinde iç kontrol sisteminin gerekli yerlerde ve çalışır durumda olmasından da yönetim sorumludur. Fakat bu denetçinin denetlenen kurumda iç kontrol mekanizmalarının yetersiz ya da hiç olmamasını raporlamasına ilişkin tavsiye ve önerilerde bulunma sorumluluğunu ortadan kaldırmaz (paragraf 1.0.31).

#### ASOSAI Rehberi 6

Sayıştaylar, yolsuzluklara elverişli bir ortamı oluşturan sistem ve kontrol zaafalarına karşı uyanık olmak ve yolsuzluk riskini asgariye indirmek, kontrol ortamını daha iyi hale getirmek için yönetime bu durumu önlemeye yönelik raporlar sunmalıdırlar.

## Denetim prensibi

3.6 Yasal düzenlemeler denetlenen kurumun tüm faaliyetlerinin kapsamlı bir şekilde değerlendirilmesine imkan tanıyacak şekilde gerekli tüm verilere ulaşma imkanı vermeli ve denetlenen kurumla işbirliği içinde çalışmayı kolaylaştırmalıdır (paragraf 1.0.6 (h)).

## INTOSAI Rehberi

Sayıştaylar denetim sorumluluklarını uygun bir şekilde yerine getirebilmek için denetlenen kurumun çalışanları ve sorumluları ile görüşebilme yanında, bilgi kaynaklarına ve belgelerine ulaşma imkanına da sahip olmalıdırlar (paragraf 1.0.33).

## ASOSAI Rehberi 7

Yasal düzenlemeler, tüm şüpheli ve kovuşturması yapılan yolsuzluk olaylarının yönetim tarafından kurumu denetleyen denetçiye raporlanmasını sağlayacak imkanlar sunmalıdır. Eğer Sayıştaylar yolsuzluk olaylarını kovuşturma yönündeki yasal yetkilerini artırmak gereğini duyuyorlar ise bu konuda çaba harcamalıdırlar.

## Denetim Prensibi

3.7 Tüm denetim faaliyetleri Sayıştay'ın denetim yetki ve alanlarında toplanmalıdır (paragraf 1.0.6 (i)).

## INTOSAI Rehberi

Tam kapsamlı kamu denetimi düzenlilik ve performans denetimini kapsar (paragraf 1.0.38).

Düzenlilik denetimi şu alanları kapsar:

(a) Hesap vermekle yükümlü kurumların bu konudaki sorumluluklarının tasdik edilmesi, mali kayıtların değerlendirilmesi ve denetlenmesi ve mali tablolar hakkında denetim görüşü verilmesi;

(b) Kamu idarelerinin bir bütün olarak mali sorumluluklarının tasdik edilmesi;

(c) Mali sistemin ve işlemlerin bunların ilgili kanunlara ve düzenlemelere uygunluğunun değerlendirilmesini de içerecek şekilde denetlenmesi;

(d) Denetlenen kurumun iç kontrol sistemi ve iç denetim fonksiyonunun denetlenmesi;

(e) Denetlenen kurumun almış olduğu idari kararların uygunluğunun ve doğruluğunun denetlenmesi;

(f) Denetimle ilgili Sayıştayların açıklaması gereken diğer hususların raporlanması (paragraf 1.0.39).

Etkinlik verimlik ve tutumlulukla ilgili performans denetimi aşağıdaki hususları kapsar:

(a) Denetlenen kurumun tutumluluğunun, kurum iyi uygulama örnekleri ve politikalarına ve yönetim politikaları yönünden denetlenmesi;

(b) İnsan kaynakları, mali ve diğer kaynakların kullanımının, bilgi sistemlerinin denetimi, performans ölçümleri ve denetimle ilgili düzenlemelerin, kurumların tespit edilen eksikliklerini düzeltmek için yürütmüş oldukları faaliyetlerin verimliliğinin denetlenmesi;

(c) Denetlenen kurumun hedeflerine ulaşmak yönündeki performansının denetlenmesi ve kurum faaliyetlerinin olması gereken durumundan yola çıkarak mevcut durumunun denetlenmesi (paragraf 1.0.40).

#### ASOSAI Rehberi 8

Normal koşullarda Sayıştaylar yolsuzluklarla ilgili almış oldukları görevleri mevcut yetkileri çerçevesinde yerine getirebilir. Bunun yanında, eğer Sayıştaylar bu konuda bir sınırlama olduğu içerisinde iseler, ilave yetki alma yollarını araştırmalıdır.

#### Denetim Prensibi

3.8 Sayıştaylar, performans ölçümlerinin geçerliliğini denetleme yönündeki teknik donanımlarını geliştirecek yönde çalışmalıdırlar (paragraf 1.0.6 (j))

#### INTOSAI Rehberi

Denetçilerin artan rolleri, denetçilerin kabul edilebilir ve geçerli performans ölçümlerinin denetlenen kurumlarda uygulanıp uygulanmadığını değerlendirebilecek yeni metotlar ve teknikler oluşturmaları ve geliştirmelerini gerektirir (Paragraf 1.0.46).

#### ASOSAI Rehberi 9

Denetçiler, uygulanabilir, güvenilir ve geçerli performans kriterlerinin ve göstergelerinin yokluğunun ve eksikliğinin yolsuzluk ihtimalini arttırdığını yönetimin dikkatine sunmalıdırlar.

#### GENEL STANDARTLAR

## Genel Standart

Genel Standartlar burada INTOSAI standartlarında yer aldığı şekli ile genel standart olarak yer alacaktır.

3.9 Sayıştaylar uygun yeterlilikte personel çalıştırmaya yönelik yöntemler ve politikalar yürürlüğe koymalıdır (paragraf 2.1.2 (a)).

Sayıştaylar, mevcut insan kaynaklarının tecrübe ve yeterliliğini artırmak, tecrübe ve bilgi yönünden eksiklik duyulan alanları belirlemek; yeterli tecrübeye sahip personelin uygun oldukları denetim görevlerinde çalıştırmak ve yeterli sayıdaki personeli denetim ile görevlendirmek; denetim amaçlarına ulaşmak için denetim görevinin işin gerektirdiği özen içinde, gerekli düzeyde, uygun planlama ve gözetimini sağlayacak yöntem ve politikaları uygulamalıdır (paragraf 2.1.2 (d)).

## INTOSAI Rehberi

Sayıştayın denetim görevini gerektiği gibi yerine getirmesini sağlamak için; denetim bulgularının, sonuçların ve önerilerin anlamlı ve isabetli bir şekilde gerekçelendirecek ve denetime tabi tutulan alanların yeterli bir şekilde tanınmasına imkan verecek gerekli uzman işgücünün dış kaynaklardan temin edilmesi imkanına sahip olması gerekir. (paragraf 2.1.18)

## ASOSAI Rehberi 10

Sayıştaylar yolsuzluklarla başa çıkabilecek yeterli sayı ve beceride insan kaynağına sahip olmalıdırlar. Yolsuzluklarla ilgili yeterli inceleme için Sayıştayların dışarıdan uzman desteğine ihtiyaç duymaları durumunda, bu uzmanın görüşünün denetime katkısı denetimde ulaşılan sonuca destek niteliğindedir ve bu konuda nihai olarak bir sonuca varmak Sayıştayların sorumluluğu altındadır.

## Genel Standart

3.10 Sayıştaylar çalışanlarının görevlerini etkin bir şekilde yerine getirmelerini sağlayacak, mesleki yönden geliştirecek ve eğitecek yöntem ve politikaları yürürlüğe koymaları gerekir (paragraf 2.1.2 (b)).

## INTOSAI Rehberi

Sayıştaylar, mensuplarının sürekli bir şekilde mesleki gelişimlerini sağlamak için, kurum içinde uygun eğitim yöntemlerinin uygulanması ve dış kurslara katılımın özendirilmesini sağlayıcı yeterli adımları atmalıdırlar (paragraf 2.1.6).

Sayıştaylar denetçilerin ve diğer çalışanlarının gelişimi için gerekli olan eğitim ihtiyaçlarının tespitinde kullanılacak kriterleri belirlemeli ve bunları düzenli olarak gözden geçirmelidirler (paragraf 2.1.8).

#### ASOSAI Rehberi 11

Sayıştaylar mevcut insan kaynaklarının yapmakla yükümlü oldukları görevlerin gerekleri ile uyumlu olup olmadığını göz önünde bulundurmalıdırlar. Sayıştaylar, denetçilerine yolsuzluklarla mücadele edebilecek yeterlilikte bir eğitim vermek üzere özel önem göstermelidirler. Bu eğitim, geçmişte yolsuzluk olaylarından elde edilen deneyimi de içerecek şekilde düzenlenmelidir. Eğitim aynı zamanda yeni yolsuzluk olaylarını ortaya çıkarabilecek şekilde, denetçilerin yolsuzluk soruşturma yeteneklerini artıracak özellikte olmalıdır.

Sayıştaylar bu alanda uzmanlık kazanmak için bilgi, teknoloji, yöntem ve yetenek paylaşımına önem vermelidir.

#### Genel Standart

3.11 Sayıştaylar denetim görevlerini yerine getirme ile ilgili rehberler, yazılı yönergeler ve talimatlar hazırlamak için politika ve yöntemler uygulamalıdırlar (paragraf 2.1.2 (c)).

#### INTOSAI Rehberi

Personel arasında rehberlerin uygulaması anlamında bilgi akışının sağlanması ve Sayıştayların politikalarını standartlarını ve uygulamalarını düzenleyen rehberlerin güncel tutulması, denetimin kalitesini sağlamak açısından önemlidir (paragraf 2.1.14).

#### ASOSAI Rehberi 12

Sayıştaylar, denetimlerini yolsuzluklara karşı duyarlı bir şekilde yürütme ve doğası gereği şüpheli olaylarla uygun bir denetim yaklaşımı ile yaklaşabilmek için denetim rehberlerini, politikalarını ve yönergelerini tekrar gözden geçirmelidirler.

#### Genel Standart

3.12 Denetçi ve Sayıştay bağımsız olmalıdır (paragraf 2.2.1 (a)).

Sayıştaylar denetlenen kurum ile denetim görevinde bulunan denetçi arasında çıkar ilişkisi bulunmasını önlemelidirler (paragraf 2.2.1 (b)).

#### INTOSAI Rehberi

Sayıştay yürürlükteki mevzuatı dikkate almalıdır. Yeterli bağımsızlık Sayıştay'ın denetim programını yaparken, planlarken ve yerine getirirken yasa

koyucudan talimat almamasını gerektirir. Denetim yetkisine uygun olarak çalışmalarında önceliklerini ve denetim programını belirlemede ve görevini yerine getirirken uygun metotlar kullanmasında Sayıştay bağımsız olmalıdır (paragraf 2.2.9).

Sayıştaylar denetlenen kurumun tüm birimlerine ve denetim ile ilgili tüm kayıtlara serbestçe ve tam olarak erişim hakkına ve gerek duyulan diğer bilgilere, bu bilgilere sahip olan kurum ve kuruluşlardan elde edilmesini sağlayacak yeterli yasal yetkiye sahip olmalıdır (paragraf 2.2.19).

#### ASOSAI Rehberi 13

Sayıştaylar, yolsuzluğa karşı etkin bir rol üstlenebilmesi için sadece yasal anlamda değil, uygulamada da bağımsız olduklarını göstermelidirler. Pratik anlamda uygulamada bağımsızlığın göstergesi muhtemel menfaat çatışmalarının önlenmesini de kapsar.

Sayıştay bağımsız risk değerlendirmesi ve buna uyumlu denetim programı önceliklerini yürütebilecek bir durumda bulunmalıdır.

Gerekli olduğunda Sayıştay yolsuzluk olaylarının incelenmesi için gerekli olan bilgi ve kayıtlara ulaşma imkanını tanıyan yasal yetkiye sahip olmalıdır.

#### ASOSAI Rehberi 14

Sayıştaylar denetim planının hazırlanmasında ve denetimi yürütmede bağımsızlığını şüpheye düşürmeden, olası yolsuzluk olayları ile ilgili kamunun sahip olduğu bilgileri elde etme ve bu bilgileri değerlendirme yönünde bir sistem oluşturmalıdır.

#### Genel Standart

3.13 Denetçiler ve Sayıştay INTOSAI Denetim Standartlarına uyma konusunda gerekli özeni göstermelidirler. Bu özen delillerin belirlenmesi, toplanması, değerlendirilmesi, bulguların, ulaşılan sonuçların ve tavsiyelerin raporlanmasını kapsar (paragraf 2.2.1(d)).

#### INTOSAI Rehberi

Sayıştay kamu kurumlarını ve teşebbüslerini denetlerken tarafsız olmalı ve bu tarafsızlığı başkalarınca da algılanmalıdır. Denetim çıktılarının değerlendirilmesinde ve raporlanmasında dürüst olmalıdır (paragraf 2.2.40).

#### ASOSAI Rehberi 15

Yolsuzlukla ilgili tüm delillerin Sayıştaylarca elde edilememiş olmasından dolayı, denetim sonuçlarına ulaşma yönünden gerekli özenin

gösterilmesi gerekir. Bazı yolsuzluk durumlarında normal zamanlarda denetim görüşüne ulaşmak için gerekli ve yeterli olan delillerden daha fazlasının elde edilmesine ihtiyaç duyulabilir. Sonuç olarak bunu sağlamak için daha fazla denetim çalışması yapmak zorunda kalınabilir.

#### ASOSAI Rehberi 16

Yolsuzluk olaylarını araştırma ve raporlama ile görevli olan Sayıştaylar bu olaylara karışan kişilerin kendilerini bu olayın sonuçlarından korumak için denetim yapan denetçilere iftira atma ve karalama yoluna gidebileceklerinin bilincinde olmalıdırlar.

### Alan Standartları

#### Planlama

##### 3.14 Alan standardı

Denetçi denetimde yüksek derecede kalite sağlayacak ve denetimi en az maliyetle, verimli, etkin ve zamanında bitirilecek şekilde planlamadan sorumludur (paragraf 3.0.3 (a)).

#### INTOSAI Rehberi

##### Denetçi Denetimi Planlarken:

(a) Denetlenen kurumun faaliyet gösterdiği ortamın önemli yönlerini belirlemelidir.

(b) Sorumluluk ilişkilerinin belirlenmesini sağlayan bir anlayış geliştirilmelidir;

(c) Denetim raporunun formatını, içeriğini ve denetim görüşünü belirlerken kullanıcıların ihtiyaçlarını dikkate almalıdır;

(d) Denetim amacını belirleme ve bu amaçlara ulaşmak için gerekli sorgulamaları yapmalıdır;

(e) Kilit yönetim ve kontrol sistemlerini belirleyerek öncelikle bu sistemlerin güçlü ve zayıf yönlerini değerlendirmelidir;

(f) Denetim konularının önem seviyelerini belirlemelidir;

(g) Denetlenen kurumun iç denetiminin ve iç denetçilerin iş programlarını gözden geçirmelidir

(h) Diğer denetçilerin yaptığı çalışmalardan hangi ölçüde güvence sağlayabileceklerini değerlendirmelidir, örneğin iç denetimden;

(i) En etkin ve verimli denetim yaklaşımını belirlemelidir;

(j) Önceki denetimlerde raporlanmış olan bulgular ve önerilerle ilgili uygun bir adım atılıp atılmadığını belirlemek amacı yeterli çalışmalar yapılmalıdır;

(k) Denetim planı ve önerilen alan çalışması ile ilgili uygun bir belgelendirme kullanılmalıdır (paragraf 3.1.3);

Aşağıdaki aşamalar normal bir denetimin planlama aşamalarıdır.

(a) Denetlenen kurumun risk düzeyinin ve önemliliğinin belirlenmesi amacı ile kurum ve kurumun organizasyon yapısı hakkında bilgi toplanması;

(b) Denetimin amacının ve kapsamının belirlenmesi;

(c) Uygulanacak denetim yaklaşımı, yapısı ve daha sonra yapılacak olan sorgulamaların kapsamının belirlenmesi amacıyla temel analizlerin yürütülmesi;

(d) Denetimin planlamasında gündeme gelebilecek özel problemlerin açığa çıkarılması;

(e) Denetimle ilgili bir bütçe ve planın hazırlanması;

(f) Denetim için gerekli personelin ve denetim ekibinin belirlenmesi;

(g) Denetlenen kurumun denetimin kapsamı, hedefleri hakkında bilgilendirilmesi ve denetim ile ilgili kriterlerin değerlendirilmesi, gerekli durumlarda bunların tartışılması (paragraf 3.1.4).

Sayıştaylar gerekli gördükleri durumlarda planı tekrar gözden geçirebilirler.

#### ASOSAI Rehberi 17

Denetimi planlarken denetçi mali tablolarda önemli derece hatalara yol açabilecek, yasal olmayan işlemlerin kaydedilmesinden kaynaklanan önemli ölçüdeki yolsuzluk riskini değerlendirmelidir.

• Denetçi mal ve hizmet satın alınması işi ile ilgili faaliyet gösteren kurumlarda yolsuzluk ihtimalinin diğer kurumlara göre daha yüksek olduğunu göz önünde bulundurmalıdır.

• Denetçi yolsuzluk olan kurumlarda bu durumun gizlenmesi için bilinçli bir çabanın olabileceğini ve denetçinin dikkatinin başka alanlara çekilmeye çalışılabileceğini göz önünde tutmalıdır.

• Denetçi planlama aşamasında denetlenen kurumun faaliyette bulunduğu ortamı, iç kontrollerin seviyesini ve kurumun geçmişte özellikle yolsuzlukla ilgili olayların durumunu tam olarak anlamalıdır.

### ASOSAI Rehberi 18

Yolsuzluklardan kaynaklanan düzensizlikleri ve önemli yanlış beyanları ortaya çıkarmak ve değerlendirmek için makul bir beklentiye sahip olmak amacıyla denetçi, denetim hedeflerini ve denetim prosedürlerini risk değerlendirmelerine dayandırmalıdır.

### ASOSAI Rehberi 19

Denetim sırasında yolsuzluk olayı ile karşılaşılması ya da yolsuzluk şüphesinin mevcut olması durumunda Sayıştay denetimin bütçesi, zamanlaması ya da denetimin ekibinin uzmanlığı konusunda esnekliğe sahip olmalıdır.

### **Gözetim ve Gözden Geçirme**

#### Alan Standardı

3.15 Denetim sırasında denetim ekibinin çalışmaları denetimin her aşamasında uygun bir şekilde kontrol edilmeli, çalışma kağıtlarına aktarılmış olan çalışmalar üst düzey bir denetçi tarafından gözden geçirilmelidir (paragraf 3.0.3 (b)).

#### INTOSAI Rehberi

Denetim çalışması denetim görüşünün verilmesinden önce kıdemli bir denetçi tarafından gözden geçirilmelidir. Bu denetimin her aşamasında yapılmalıdır. Gözetim tek aşamalı bir çalışmaya göre daha avantajlıdır. Bunu teminen;

(a) Denetim görüşünü ya da raporunu oluşturmak için tüm değerlendirmeler ve ulaşılan sonuçlar yeterli, ilgili ve kabul edilebilir denetim kanıtlarına dayanmalı ve desteklenmelidir.

(b) Tüm hatalar, eksiklikler ve olağandışı konular uygun bir şekilde tanımlanmalı, belgelendirilmeli ve tatminkar bir şekilde çözüme kavuşturulmalı ya da daha kıdemli bir denetçinin dikkatine sunulmalıdır ve;

(c) Gelecek dönem denetimleri için gerekli değişiklikleri, yenilikleri tanımlamalı, kaydetmeli, denetim planlarında ve denetim personelinin geliştirilmesine yönelik aktivitelerde bu hususlar göz önünde bulundurulmalıdır (paragraf 3.2.4).

### ASOSAI Rehberi 20

Sayıştaylar yolsuzluklarla ilgili tüm denetim çalışmalarını yeterince gözetiminin yapılmasını teminen, yolsuzluk soruşturması ile ilgili süreçler ve gözetim seviyesi ile ilgili kapsamlı gözetim kontrol listesini de içeren politikalar geliştirmelidir.

Denetim sırasında yolsuzluk şüphesi ortaya çıktığında denetçi konuyu Sayıştay'ın yetkili görevlisine Sayıştay'ın mevcut politikalarına ya da gözetim mekanizmalarına uygun olarak raporlamalıdır.

### **İç Kontrollerin Değerlendirilmesi**

Alan Standardı

3.16 Denetimin boyut ve kapsamını belirlemek için denetçi iç kontrollerin güvenilirliği değerlendirmelidir (paragraf 3.0.3 (c)).

INTOSAI Rehberi

İç kontrollerin değerlendirilmesi yürütülen denetimin türüne uygun bir şekilde yapılmalıdır (paragraf 3.3.2).

Muhasebe ve diğer bilgi sistemlerinin bilgisayar yardımı ile izlendiği durumlarda denetçi iç kontrollerin verilerin tamlığını, güvenilirliğini ve tutarlılığını sağlamak için uygun bir şekilde çalışıp çalışmadığına karar vermelidir (paragraf 3.3.4).

ASOSAI Rehberi 21

İç kontrol sisteminde önceki yıllarda tespit edilen yolsuzluk olayları ile ilgili olarak kurum yönetimi tarafından yapılan değişiklik ve iyileştirmeler denetim sırasında öncelikle değerlendirilmelidir.

ASOSAI Rehberi 22

Denetlenen kurumlarca bilişim sistemlerinin kullanımının artması, iç kontrol sistemini değerlendirmek için denetçilerin güvenilir ve doğruluğu kanıtlanabilir sistem tabanlı denetim izlerine ulaşmasını gerektirir. Bu amaca yönelik olarak yasal düzenlemelerin denetçilerin kurumda uygulanan sistemlerdeki değişiklikleri izlemeye imkan vermesi gerekir.

### **Yasal Hükümlere Uygunluk**

Alan Standardı

3.16 Mali denetim (düzenlilik denetimi) yürütülürken yasalara uygunluğun sağlanıp sağlanmadığı denetlenmelidir. Düzenlilik denetiminin sonuçları üzerinde ya da mali tablolarda kayıtlı tutarlar üzerinde önemli ve doğrudan etkisi olabilecek, yasalara aykırı faaliyetleri, düzensizlikleri ortaya çıkarmada yeterli güvenceyi sağlamak için denetçi denetim aşamalarını ve süreçlerini belirlemelidir.

Performans denetimi sırasında denetim hedeflerine ulaşmak için gerektiği durumlarda uygulanabilir yasal hükümlere uygunluğa yönelik bir

değerlendirme yapılmış olmalıdır. Denetçi denetim hedeflerini önemli derecede etkileyebilecek yasalara aykırı faaliyetleri ortaya çıkarmada yeterli güvenceyi sağlayacak şekilde denetimi planlamalıdır. Denetçi aynı zamanda denetimin sonuçlarına dolaylı şekilde etkide bulunabilecek kanuna aykırı faaliyetlere işaret eden işlemler ya da durumlara karşı uyanık olmalıdır.

Denetim üzerinde önemli bir etkiye sahip olabilecek herhangi bir düzensizlik, yasalara aykırı bir olay, yolsuzluk ve hata ihtimali belirdiğinde denetçi bu şüpheyi ortadan kaldırmak için ya da doğrulamak için denetim prosedürlerini genişletmelidir (paragraf 3.0.3 (d)).

#### INTOSAI Rehberi

Denetçi denetim sonuçları üzerinde dolaylı olarak etkide bulunabilecek ve yasal olmayan olaylara işaret edebilecek durum ve işlemlere karşı uyanık olmalıdır (paragraf 3.4.4).

Sayıştayların bağımsızlığını zedelememek üzere , denetçi gelecekte yapılacak yolsuzluk soruşturmalarına ve yasal süreçlere müdahale etmeyecek şekilde, denetim aşamalarını ve yöntemlerini genişletmede gerekli mesleki özeni ve dikkati göstermelidir (paragraf 3.4.7).

#### ASOSAI Rehberi 23

Kanunlara uygun olmayan bir durumla karşılaşıldığında denetçi doğrudan yönetim ve kurum görevlilerinin bir kontrol zaafı içinde bulduklarını düşünmeden uygun dozda bir mesleki şüphe içinde konuyu ele almalıdır.

#### **Denetim Kanıtı**

##### Alan Standardı

3.18 Denetlenen kurumun organizasyon yapısı, programları, faaliyetleri ve fonksiyonları ile ilgili denetçinin yargısını ve ulaştığı sonuçları destekleyen yeterli, ilgili ve makul deliller elde edilmelidir (paragraf 3.0.3 (e)).

#### INTOSAI Rehberi

Denetçi denetim kanıtları toplamak için soruşturma, denetleme, sorgulama ve doğrulama gibi teknik ve yöntemleri iyi bir şekilde uygulamalıdır (paragraf 3.5.3).

#### ASOSAI Rehberi 24

Yolsuzluk ihtimalinin var olduğu durumlarda denetçiler yolsuzluğun gerçekten olup olmadığını ve mali tablolar üzerinde etkisi olup olmadığını saptamalıdır.

## ASOSAI Rehberi 25

Denetçiler yolsuzlukları raporlarken elde etmiş oldukları delillerin doğruluğunu üçüncü kişilerden elde edecekleri bilgi ve belgelere karşılaştırmak suretiyle teyit etmelidirler.

Denetçiler denetimde ulaştıkları sonuçları destekleyecek ne kadar delille yetineceklerini dikkatli bir şekilde belirlemelidirler. Denetçiler toplamış oldukları delillerin ulaşılmış oldukları sonuca zemin oluşturmasını ve yasal ve disiplin kovuşturması ile ilgili başlatılacak sürece temel olacağını göz önünde bulundurmalarıdır.

## ASOSAI Rehberi 26

Denetçi işin yapılması sırasında günlük ve sıradan işlerin bilgisayar yardımı ile yapılmış olmasından dolayı, bu tür verilerin denetim delili olarak nasıl bir araya getirileceğine ve değerlendirileceğine karar vermelidir. Bilgisayar kaynaklı delil toplama dikkatli bir planlama ve uygulamayı gerektirir. Denetçi bilgisayar kaynaklı delillerini orijinalliğinden emin olmak için uygun kontrollerin yapılıp yapılmadığından test etmelidir.

## **Mali Tablo Analizi**

### Alan Standardı

3.19 Mali denetimde ve diğer denetim şekillerinin uygulanmasının mümkün olduğu durumlarda, denetçi mali tabloları, ilgili muhasebe sisteminin gereği olan mali raporları ve bilgileri içerecek biçimde hazırlanıp hazırlanmadığı yönünde inceler (paragraf 3.0.3 (f)).

### INTOSAI Rehberi

Mali tablo analizi, mali tablolardaki çeşitli unsurların kendi içinde ve birbirleri arasında beklenen ilişkinin var olup olmadığının, beklenmeyen ilişkiler ya da olağandışı trendleri tespit edilmesi amacındadır (paragraf 3.6.2).

## ASOSAI Rehberi 27

Denetçi özellikle yolsuzluk şüphesi bulunan durumlarda tam açıklama prensibini de içeren uygulanabilir muhasebe standartlarından sapmaya karşı uyanık olmalıdır.

## **RAPORLAMA STANDARTLARI**

Raporlama standartları burada INTOSAI standartlarında yer aldığı şekli ile raporlama standartları olarak kullanılacaktır.

## Raporlama Standartları

3.20 Her denetimin sonunda denetçi uygun bir şekilde, bulgularını uygun formatta gösteren; içeriği kolay anlaşılabilir ve belirsizliklerden ve anlam kargaşalarından uzak, yeterli ve ilgili delillerle desteklenen bilgileri de içeren , bağımsız, tarafsız, dürüst ve yapıcı bir yazılı rapor hazırlar. (paragraf 4.0.7 (a))

Denetim sırasında ortaya çıkarılan ciddi düzensizlikler ya da yolsuzluklarla ilgili alınması gereken önlemlere ilişkin önerilerde bulunmak Sayıştayların sorumluluğundadır. (paragraf 4.0.7 (b))

## INTOSAI Rehberi

Önerilerde bulunurken ve önerilerin uygulanıp uygulanmadığını takip ederken denetçi tarafsız ve bağımsız olmalıdır. Böylece, denetçi belirli önerilerin yerine getirip getirilmediğinden çok, belirlenen zayıflıkların ortadan kaldırılıp kaldırılmadığına odaklanır. (paragraf 4.0.26)

## ASOSAI Rehberi 28

Denetçi mali tablolarda önemli yolsuzlukların olduğu kanaatinde ise, işlemler uygun bir şekilde gösterilmedi ise ya da yürütülen denetimde yolsuzluk yapıldığını tespit etmiş ise, mali raporunda bulgularını yeterli bir şekilde sıralayarak mali tablolar hakkında olumsuz görüş vermelidir. Bununla beraber sahtecilik ve yolsuzluk terimi mahkemede aksi ispatlanana kadar kesin bir dille kullanılmamalıdır.

## ASOSAI Rehberi 29

Denetim raporu, kurumda uygulanan sistemlerde ve uygulanmakta olan usullerde bu tür olayların tekrar ortaya çıkmasını önlemek için yapılması gerekli değişikliklere yönelik tavsiyeleri içerir.

## ASOSAI Rehberi 30

Denetçi daha önce raporlanmış yolsuzluk olayları ile ilgili olarak durumun gerektirdiği acil önlemlerin titizlikle alınıp alınmadığını belirlemeli ve sistem ve usullerde yapılan değişikliklerin devam eden denetimler süresince işlerliğinin devam ettiğinin bilincinde olmalıdır.

## **Sözleşmeye Dayalı İşlemlerde Yolsuzluk Türleri**

Aşağıdaki yolsuzluk türleri mal ve hizmet tedarik sürecinde görülen örnekler olarak raporlanmaktadır.

Rüşvet ve Komisyon- Çıkar sağlamak amacı ile standart dışı bir malın kabul edilmesi ya da yasaya aykırı bir bilginin temin edilmesi karşılığında para ya da diğer menfaatin mal ve hizmeti sağlayan kimse ile kamu görevlisi arasında alınıp verilmesi,

Asıl sözleşmede değişiklikler yapılması- Sözleşmede orijinal olarak öngörülenin dışında kamudan satıcıya ek kaynak aktaracak şekilde değişiklikler yapılması,

Anlaşma yapılarak teklif verilmesi (kartel sözleşmesi)- Satıcıların tekel gibi hareket ederek sunmuş oldukları hizmet ya da mal için yapay olarak yüksek fiyat vermeleri.

Menfaat çatışması- Satıcının ihale sürecinde karar verici pozisyonunda bulunan kamu görevlisi ile çıkar ilişkisi içinde olması,

Kusurlu fiyatlandırma- Satıcının faturayı şişirmiş olması,

Naylon Fatura- Satıcının ya da müteahhidin gerçekten teslim edilmemiş ya da uygun nitelikte ve miktarda olmayan bir mal teslimi ya da hizmet yapılmasında ya da sözleşmede yazılı özelliklerde işin yapılmaması durumlarında kuruma sunulan faturayı ifade eder.

Hileli mal teslimi – Satıcı ya da müteahhit malın ya da imalatın kalitesini bozarak ya da iş yapma kapasitesini azaltarak menfaat sağlanması,

Parçalara bölerek satın alma- Bir takım onay ve ihale süreçlerinden kurtulmak için rekabeti bozacak şekilde mal ve hizmetlerin parçalara bölmek suretiyle satın alınması

Hayali satıcı- Satın alınanın gerçekte var olmayan bir satıcıdan yapılması,

Kamu kaynağının personelin kişisel ihtiyaçların temini için kullanılması ya da kamu varlıklarının görevliler tarafından kendi çıkarları için kullanılması,

Şartnamenin iş verilecek müteahhide göre düzenlenmesi – İşin özelliği ve yapılacak zamanı belirli bir satıcı ya da müteahhit lehine düzenlenmesi,

### **Sözleşmeye Dayalı Olarak Yapılan İşlerde Muhtemel Yolsuzluk Uyarıları**

Mal ve hizmetlerin teminine ilişkin ihale ve sözleşme sürecinin farklı aşamaları yolsuzluk ve sahtecilik için çok farklı seviyelerde ihtimaller ortaya çıkarır. Sözleşmeler ile ilgili aşağıda yer alan konular denetçi için özel duyarlılık gösterilmesi gereken alanlardır.

İhtiyaçların belirlenme aşaması,  
Yetersiz ihtiyaç analizi,  
Olası satıcılar hakkında yetersiz bilgi edinme,  
Mevcut stokların ve ihtiyaç duyulan miktarın yetersiz bir şekilde belirlenmesi,  
Mal tedarikinin aşırı derecede kısa bir zamana sıkıştırılmış olması,  
İhtiyaç analizinin ihtiyaca odaklanmasından çok sonuca odaklanmış olması,  
İhtiyacın kullanıcı dışında, kullanıcı adına başka bir birim tarafından belirlenmesi,  
Üst yöneticilerin kanuni yetkileri olmadığı halde tedarik sürecine katılmış olmaları,  
Teklif alma ve tekliflerin değerlendirme aşamaları,  
Teknik şartnamelerin yeterince açık bir şekilde hazırlanmamış olması,  
İşe verilen teklif sayısının çok sınırlı kalmış olması,  
Belgelerin, ihale süreci ile görevli olan kamu görevlilerin sürece alışılmadık bir tarzda müdahale ettiklerini göstermesi,  
Menfaat çatışması şüphesi,  
İşin ihale edilmesinden önceki bir tarihe ilişkin fatura bilgileri,  
İşin uygun bir şekilde ilanının yapılmamış olması,  
İhale sürecinin alışılmadık bir şekilde yürütülmesi,  
Değerlendirme kriterlerinin farklı teklif sahipleri için tutarlı olmaması,  
İhale tarihi geçtikten sonra teklif alınmış olması,  
Resmi teklifte sonradan değişiklik yapılması,  
En düşük teklifin seçilmemiş olması,  
Teklif sahibinin gizli niyetini ortaya koyar nitelikte gerçekçi olmayan teklifler,  
İhaleden alışılmadık bir şekilde çekilme,  
Son teklifin şaşırtıcı bir şekilde ilk teklife yakın olması,  
Üzerinde ihale kalan firmanın işi başka bir müteahhide vermiş olması,  
İşi yapacak tek bir müteahhidin olduğuna dair yapılan değerlendirmenin yetersizliği,  
Sözleşme aşaması ve değerlendirme aşaması,

Sözleşmede büyük ölçüde mal ve hizmetin maliyetini artırıcı bir şekilde yapılan değişiklikler,

Yetersiz bir şekilde izahı yapılan değişiklikler,

Yetkisiz olarak sözleşme hükümlerinin genişletilmesi ve süresinin uzatılması,

Teslim alınan mal ve hizmetin kalitesine yönelik yakınmalar,

Teslim alınan mal ve hizmetler için yetersiz kontroller yapılması ve kalite güvencesi aranmaması,

Yüksek fiyatlandırma ve mükerrer faturalamaya dair emareler,

Şüpheli faturalar,

Ödemelerde yetersiz ön kontrol mekanizmaları,

Bir müteahhidin sürekli olarak kurumdan iş alması,

Aşırı derecede yüksek işçi ücreti ödemeleri.

### **Denetim kanıtları**

Yolsuzluk ve sahteciliğe ilişkin delil toplamak için denetçi şunları yapmalıdır:

Her zaman için en güçlü delili aramalıdır;

Delillerin unutulması, kaybolması ve yok edilmesi ihtimaline karşın en kısa zamanda araştırma yapmalıdır;

Küçük izleri ve ip uçlarını ihmal etmemelidir;

Şüpheyi ortadan kaldıracak ya da doğrulayacak gerçekleri aramalıdır;

Yolsuzluğun ve sahteciliğin en zayıf noktalarına odaklanmalıdır;

Yolsuzluk ve sahteciliğin yapıldığına işaret eden delilleri tanımlamalı ve özetlemelidir;

Yolsuzluk ve sahteciliğe dair olası senaryoları tanımlamalıdır;

Kurumda var olan muhasebe sistemi ve kontrol sistemi ve kurumsal işlemlerin akışını belgeleyen dokümanlardan yola çıkılarak sistemden sapmaları açıklamalı ve özetlemelidir;

Yolsuzluk ve sahteciliği yaygın olarak gizlemekte kullanılan yaygın metotları açıklamalıdır;

Yolsuzluk ve sahteciliğin olası kapsamını tanımlamalıdır;

Gizli anlaşmalar olma ihtimalini dikkate almalıdır;

## Delillerin kaynakları

Denetlenen kurumdan elde edilen belgeler: Hesapla ilgili defterlerin incelenmesi sırasında ya da denetime delil olabilecek çeşitli nitelikteki belgelerin incelenmesi sırasında elde edilen belgelerin bunların önem derecelerine göre asıl nüshaları ya da fotokopileri.

İç denetçilerin raporları: İç denetçiler kurumda normal iş akışında görülen sapmalara ilişkin örnekler ortaya çıkarmış olabilirler.

Görüşme (mülakat): Denetçiler iç kontrollerin yönetimden kaynaklanan sebeplerle sağlıklı işlemediğini ve diğer görevliler tarafından hileli işlemler yapıldığını düşündükleri durumlarda, farklı seviyedeki görevlilerden önemli bilgiler alabilirler ve yolsuzluk ve sahteciliğin yol açtığı yanlış beyanları ortaya çıkarabilirler.

Teftiş/gözlem: Denetçiler olası yolsuzluk ve sahteciliği teftiş, gözlem yaparak ya da fiziki doğrulama yapmak suretiyle ortaya çıkarabilir.(sahte belgeler, mevcut olmayan mallar ya da düşük kalitedeki mallar) Denetçinin bir sonuç çıkarmada fiziki gözlemlere güvendiği durumlarda bunun mutlaka uygun bir şekilde düzenlenmiş delillerle desteklenmesi gerekir.

Anketler: Denetçiler anket düzenlemek suretiyle önemli ve kullanışlı bilgiler elde edebilirler.

İlgili taraflardan doğrulama: Denetçi bazı durumlarda doğrudan ilgili taraflardan bilgi sağlayabilir (banka mutabakat mektubu, borçlu olunan kurumdan alınan doğrulama mektubu) bu kurumlardan alınan bilgi kurum kayıtları ile uygunluk göstermiyor ise bu uyumsuzluğun sebeplerini ortaya çıkarmak için detaylı çalışmalar yapılmalıdır.

Analitik inceleme sonuçları: Denetçiler normal olmayan trendlere işaret eden mali ve mali olmayan bilgileri analiz eder. Bu durumda denetçi özellikli alanlara ağırlık verir.

Uzman görüşü: Denetçiler şüpheli durumlarda uzman görüşüne başvurmalıdır. Uzman görüşü yolsuzluk ve sahteciliği değerlendirdiği durumlarda denetçi için delil niteliği taşır.