



KKTC
SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

MALİ DENETİM EL REHBERİ

Mart 2016

İçindekiler Tablosu

1	MALİ VE YASALLIK DENETİMİNİN ESASLARI	4
1.1	Makul Güvence	4
1.2	Mali ve Yasallık Denetiminin Hedefleri	5
1.3	Mali ve Yasallık Denetiminin Özellikleri	5
1.4	Mali ve Yasallık Denetiminin Kaynakları.....	6
1.5	Görev ve Sorumluluklar	7
1.5.1	Denetime İlişkin Görev ve Sorumluluklar.....	7
1.5.2	Kamu İdarelerinin Sorumluluğu	8
1.5.3	Sayıştay ve Sayıştay Denetçisinin Sorumluluğu.....	8
1.6	Mali ve Yasallık Denetimi ve Risk.....	8
1.6.1	Risk Odaklı/Sistem Tabanlı Denetim.....	8
1.6.2	Denetim Riski	9
1.7	Denetimde Belgeleme	10
1.7.1	Denetim Dosyası.....	11
2	PLANLAMA.....	12
2.1	Denetlenen Kamu İdaresinin Tanınması	12
	Kamu İdaresi Tanıma Yöntemleri.....	13
2.1.1	Kamu İdaresi Genel Ortamının Tanınması.....	14
2.1.2	Kamu idaresi İç Kontrol Sisteminin Tanınması.....	16
2.1.3	Kamu İdaresinin Bilişim Sisteminin Tanınması.....	18
2.1.4	Kamu İdaresinin Muhasebe Sisteminin Tanınması.....	19
2.1.5	İç Denetim Faaliyetlerinin Tanınması (Mevcut ise)	20
2.2	Önemliliğin Belirlenmesi	20
2.2.1	Değer Bakımından Önemlilik.....	20
2.2.2	Doğası ve Etkisi Bakımından Önemlilik	21
2.3	Hesap Alanlarının Belirlenmesi.....	22
2.4	Risk Değerlendirmesi.....	23
2.4.1	Yapısal Risklerin Değerlendirilmesi	24
2.4.2	Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi	25
2.4.3	Belirli Bir Hesap Alanını (Spesifik) veya Birden Fazla Hesap Alanını (Yaygın) Etkileyen Riskler	26
2.5	Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi	26
2.5.1	Güvence Modeli.....	27
2.5.2	İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi Yöntemi	31
2.5.2.1	İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi	31
2.5.2.2	Tüm İşlemlerin Seçilmesi	31
2.5.2.3	Analitik İnceleme	31
2.5.2.4	Denetim Örneklemesi	32
2.5.2.5	Örneklem Sayısının Hesaplanması.....	35
2.5.2.6	Örneklemelerin Popülasyon İçerisinden Seçimi.....	36
2.6	Denetim Hedefleri (Savları)	38

2.6.1	Bilançoya İlişkin Denetim Hedefleri (Savları)	38
2.6.2	Gelir Gider Hesapları / Gelir Tablosu Tablosuna İlişkin Denetim Hedefleri (Savları).....	39
2.7	Denetim Planı Formatı	40
3	UYGULAMA	41
3.1	Denetim Kanıtı.....	41
3.1.1	Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı	41
3.1.2	Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri	41
3.2	Denetim Prosedürleri	42
3.3	Çalışma Kağıtları	42
3.4	Denetim Görüşü.....	43
4	RAPORLAMA	46
4.1	Denetim Raporlarının Hazırlanması	46
4.2	Denetim Raporunun Formatı.....	46
5	GÖZDEN GEÇİRME	47
5.1	Birinci Aşama Gözden Geçirme	47
5.2	İkinci Aşama Gözden Geçirme.....	48
5.3	Denetim Sonuçlarının İzlenmesi.....	48
	EK-1 DENETİM PLANI FORMATI.....	49
	EK-2 ÇALIŞMA KAĞIDI FORMATI	60
	EK-3 DENETİM RAPORU FORMATI.....	62

1 MALİ VE YASALLIK DENETİMİNİN ESASLARI

Kamu idarelerinin (Sayıştay denetimi kapsamına giren tüm Daire, Kurum, Kuruluş, Teşebbüs ve Yerel Kuruluşlar) hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının güvenilirliği ve doğruluğu hakkında görüş bildirilmesi ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin değerlendirilmesine ilişkin yürütülecek çalışmalar *mali denetimi*; kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere, bütçe kurallarına ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının saptanmasına yönelik çalışmalar ise *yasallık denetimini* içermektedir.

Değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası, kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere, bütçe kurallarına ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının denetlenmesini öngörmektedir. Ayrıca uluslararası denetim standartlarında denetçinin, mali tablolarda yer alan tutarların belirlenmesinde doğrudan etkisi olan yasal kurallara uygunlukla ilgili yeterli ve uygun denetim kanıtı toplaması gerektiği belirtilmektedir.

Bu rehber, değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası ve uluslararası denetim standartları dikkate alınarak mali ve yasallık denetiminin birlikte yürütülmesi esasına göre hazırlanmıştır.

1.1 Makul Güvence

Makul güvence, denetçinin mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin 'önemli' hata içermediği sonucuna ulaşması için *yeterli* ve *uygun* denetim kanıtı elde etmesidir.

Denetçi;

- Denetimin doğası gereği teste dayalı olması,
- İç kontrolün yapısal sınırlılıkları (denetlenen kamu idaresinin bilgi saklaması vb.),
- Denetim kanıtlarının bazılarının niteliği itibari ile yoruma açık olması,
- Denetim görüşü oluşturmak için yürütülmekte olan çalışmaların mesleki kanaat kullanmayı gerektirmesi,

nedenleri yüzünden mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağını teşkil eden işlemlerin yüzde yüz hata içermediğini garanti edemez. Uluslararası denetim standartlarına göre

yürütülecek bir denetimde makul güvencenin %95 oranında bir güvenceye karşılık geldiği kabul edilmektedir.

1.2 Mali ve Yasallık Denetiminin Hedefleri

Mali ve yasallık denetiminin hedefi denetlenen kamu idaresinin mali rapor ve tablolarında ve bunları oluşturan hesap ve işlemlerde yer alan beyanların doğruluğu, güvenilirliği ve mevzuata uygunluğunun denetçi tarafından test edilmesidir. Bu süreçte, denetçilerin aşağıdakileri yerine getirmesi gerekir:

- Yeterli denetim kanıtını elde etmek için belirlenmiş prosedürleri, mali tablolarda önemli hata veya usulsüzlük olup olmadığı yönünde karar vermek amacıyla makul güvenceyle gerçekleştirir.
- Mali tabloların, ilgili mevzuata ve muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlanmış olduğundan emin olmak için genel sunumunu değerlendirir.
- Kamu idaresinin hesap ve işlemleri ile mali rapor ve tablolarının, denetlenen kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği hakkında denetim görüşü oluşturur.
- Mali tablolarda yer alan kamu idarelerinin gelir, gider ve mal hesapları ile bunlara ilişkin diğer hesaplarındaki işlemlerin yasalara, tüzüklere, yönetmeliklere, bütçe kurallarına ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığını denetler.
- Mali yönetim ve iç kontrol sistemlerini değerlendirir.
- Mevzuata ve mevzuata dayalı olarak yapılan diğer düzenlemelere aykırı işlemler veya kamu idaresi yönetiminin verdiği kararlar sonucu yapılan işlemler nedeni ile gelirin azalmasına, giderin artmasına yol açan işlemleri ve mevzuata aykırı diğer durumları tespit eder ve sorumluluk tehsis eder.

1.3 Mali ve Yasallık Denetiminin Özellikleri

- Mali kayıtların incelenmesi ve değerlendirilmesi ile mali rapor ve tablolar hakkında görüş bildirilmesi de dahil olmak üzere kamu idarelerinin hesap verme sorumluluğunun gerçekleşmesine katkı sağlar.
- İlgili yasa ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğun değerlendirilmesi, mali sistemlerin ve işlemlerin denetlenmesini içerir.
- İç kontrol ve iç denetim fonksiyonlarını değerlendirir.

- Denetim sonuçlarının raporlanmasına imkan sağlar.
- Uluslararası Denetim Standartları dikkate alınarak yürütülür.
- Risk odaklı/sistem tabanlı olarak yürütülür.

1.4 Mali ve Yasallık Denetiminin Kaynakları

- **Mali Rapor ve Tablolar:** Denetlenen kamu idaresinin tabi olduğu muhasebe sistemi ve hesap planına göre tutmak ve hazırlamakla mükellef olduğu belgeler. Örn. bilanço, gelir gider hesapları / gelir tabloları, bütçe kesin hesapları, yardımcı defterler.
- **Bütçe ve Programlar:** Kamu idaresinin bütçesi, yönerge, talimat vb. belgeler.
- **Gelir, Gider ve Mal İşlemlerine İlişkin Belgeler:** Denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerini yansıtan her türlü kanıtlayıcı belge. Örn. giderlerin ödenmesine, avans ve mahsup işlemlerine, gelirlerin tahakkuk ve tahsiline, malların saklanması ile kullanım ve tüketimine ilişkin belgeler.
- **Sözleşme Hükümleri:** Her türlü sözleşmeye ve bunlara ilişkin belgeler. Örn. ihale dosyalarında yer alan şartname, sözleşme ve hakediş raporları.
- **Dışarıdan Sağlanan Belgeler:** Kamu idaresinin işlemlerini etkileyen belirli konular hakkında üçüncü kişilerden elde edilen belgeler. Örn. banka ekstresi, tapu kayıtları, bilirkişi görüşleri.
- **Diğer Çalışmalar:** İç denetçiler, diğer denetim elemanları ve uzmanların yaptığı çalışmalar.
- **İlgili Taraf İşlemleri:** Kamu idaresinin ilgili taraflarla (kamu idaresi tarafından kontrol edilen veya onu kontrol eden kamu idareleri ya da bağlı birimler; kamu idaresi üzerinde etkisi olup dolaylı veya doğrudan bir çıkarı bulunanlar ile bunların yakın aile üyeleri; kilit yönetim personeli veya bunların yakın aile üyeleri) gerçekleştirdiği işlemlere ilişkin belgeler. (Örn. Şirket Mukayyitliği ve Resmi Kabız Memurluğundan alınan belgeler)
- **Kamu İdaresi Tarafından Üretilen Diğer Bilgi ve Belgeler:** Yıllık faaliyet raporları, insan kaynaklarına ilişkin veriler, yatırım planları.
- **Yazılı ve Sözlü Bilgiler:** Denetime ilişkin olarak gerek kamu idaresi yöneticisi ve çalışanlarından, gerekse üçüncü şahıslarla yapılan görüşmelerden elde edilen yazılı ve sözlü bilgiler.
- **Diğer Kaynaklar:** Yazılı ve görsel basında yer alan haber, yazı ve benzeri bilgiler ile gelen ihbarlar.

1.5 Görev ve Sorumluluklar

1.5.1 Denetime İlişkin Görev ve Sorumluluklar

Denetim Sayıştay Başkanlığınca görevlendirilen denetçiler tarafından yerine getirilir. Başkanlıkça, denetlenen kamu idarelerine denetimin başında, denetim görevinin mahiyeti, görevli denetçiler ile denetim süresince denetlenen kamu idaresi tarafından alınacak denetimi kolaylaştırıcı tedbirlere ilişkin açıklamaların yer aldığı bir yazı gönderilir. Sayıştayın yapacağı mali ve yasallık denetimlerinde, denetçilerin denetim süreçlerindeki görev ve sorumlulukları aşağıda gösterilmiştir.

Ekip üyesi olarak çalışması halinde denetçi; bu rehberde ifade edilen denetim süreçlerinin (denetimin planlanması, uygulanması, sonuçlarının raporlanması) gerektirdiği ekip çalışmalarını, ekip liderinin gözetiminde yerine getirmekten sorumludur. Ekip çalışmalarının yürütülmesi sırasında ekip üyesi denetçi, denetim sürecinin her aşamasında yapılan faaliyetleri ve ulaşılan sonuçları düzenleyeceği çalışma kağıtlarında göstererek ekip liderine iletir.

Ekip lideri, denetim süreçlerinin gerektiği gibi yürütülmesini temin edebilmek için denetim ekiplerini koordine eder, ekip içi ve ekipler arasında işlerin uyumlu bir şekilde yürütülmesini sağlar. Bu anlamda mali ve yasallık denetimi çalışmaları sırasında gelişmeleri izler, denetimin aksamasına yol açabilecek potansiyel problemleri önceden tanımaya çalışır, denetim sürecinde karşılaşılan sorunların çözüme kavuşturulmasını sağlar. Ekip lideri, denetimin her aşamasında denetim ekiplerinin çalışma kağıtlarını gerekli formatta düzenlemesini sağlamak ve gerekli değerlendirmeyi yapmak üzere gözden geçirir. Denetim ekiplerinin hazırladığı raporları gözden geçirerek uzman denetçiye sunar. Denetim ekiplerinin denetimin her aşamasında çalışma takvimine, mevzuat ve rehberlerde ifade edilen esas ve usullere uymalarını sağlar.

Uzman Denetçi, denetim süreçlerinin gerektiği gibi yürütülmesini temin edebilmek için tüm ekiplerin çalışmalarını izler ve sorunların çözülmesine yardımcı olur. Denetim ekiplerinin hazırladığı raporları gözden geçirir.

1.5.2 Kamu İdarelerinin Sorumluluğu

Kamu İdareleri mali tabloların tabi olunan muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde hazırlanmasından, mali tabloların faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından, mali tabloların ister hata, isterse yolsuzluktan kaynaklansın önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden, gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğundan, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve Sayıştay'a sunulmasından sorumludur.

1.5.3 Sayıştay ve Sayıştay Denetçisinin Sorumluluğu

Sayıştay Başkanlığının sorumluluğu, değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası uyarınca kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu uluslararası denetim standartlarını dikkate alarak denetlemek ve raporlandırmaktır.

Sayıştay denetçisi değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası'nda belirlenen kurallar ile Sayıştay Başkanlığı tarafından genel kabul görmüş uluslararası denetim standartları dikkate alınarak hazırlanan ve yayınlanan genelge, rehber ve el kitaplarının öngördüğü usul ve esaslara göre denetim yapmakla sorumludur.

1.6 Mali ve Yasallık Denetimi ve Risk

1.6.1 Risk Odaklı/Sistem Tabanlı Denetim

Bir kamu idaresinin mali rapor ve tabloları ile hesap ve işlemleri hakkında güvence temel olarak iki yolla elde edilir:

- İç kontrollerin değerlendirilmesinden (kontrol güvencesi)
- Hesap ve işlemlerin incelenmesinden (maddi doğruluk güvencesi)

Denetçi kamu idaresindeki iç kontrollerin güvenilir olduğu kanaatine varmışsa iç kontrollerden yeterli güvence elde ediyor demektir. Ancak, denetçi hesap ve işlemlerin incelenmesinden de güvence elde etmelidir. Mali ve yasallık denetimi her iki kaynaktan elde

edilen güvencenin bir bileşkesi şeklinde yürütülmektedir. Denetçinin iç kontrollerden güvence elde ettiğinde yapacağı işin miktarı, güvencenin tümünü hesap ve işlemlerden elde etmek istemesi durumunda yapacağı işin miktarından çok daha az olacaktır. Bu da zaman ve kaynak tasarrufu sağlayacaktır. İç kontrollerden güvence elde edebilmek için denetçi, denetlenen kamu idaresini tüm yönleriyle tanımak ve kamu idaresinin içinde bulunduğu kontrol ortamını, muhasebe ve bilişim sistemlerini anlayıp değerlendirmek suretiyle kamu idaresine ilişkin riskleri tanımlayabilmeli ve denetimini bu riskleri baz alarak tasarlamalıdır. Bu nedenle bu yöntemde **sistem tabanlı/ risk odaklı** denetim denilmektedir.

1.6.2 Denetim Riski

Denetçi mali rapor ve tabloların, doğru ve güvenilir olduğu ve uygulanan mali raporlama sistemine uygun olarak önemli hata içermeyecek şekilde sunulduğuna dair denetim kanıtı elde eder ve bunları değerlendirir. Makul güvence kavramı, uygun olmayan (hatalı ya da yanlış) denetim görüşü verilebileceğinin de bir göstergesidir. Mali rapor ve tabloların önemli hata içerdiği hallerde, denetçi tarafından uygun olmayan (hatalı ya da yanlış) denetim görüşü verilmesi “Denetim Riski” olarak bilinmektedir.

Denetçi, denetim amaçları ile tutarlı olarak, denetim planını, denetim riskini kabul edilebilir en az düzeye indirecek şekilde yapmalı ve denetimini buna göre yürütmelidir. Denetçi, denetim görüşünü dayandıracığı kabul edilebilir sonuca ulaşmak için yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek üzere denetim prosedürlerini tasarlamak ve uygulamak suretiyle denetim riskini azaltır. Makul güvence, denetçinin denetim riskini kabul edilebilir düşük düzeye indirdiğinde elde edilebilir.

Denetçi, denetim prosedürlerini tasarlarken mali tablolarda önemli hata olup olmadığına karar verebilmek için önemli hatayı hem mali tabloların bütünü açısından hem de işlem türleri, hesap bakiyeleri ve dipnot açıklamaları açısından değerlendirir.

Denetim riskinin üç unsuru bulunmaktadır; kontrol riski, yapısal risk ve saptama riski.

Yapısal risk, denetlenen kamu idaresinin iç kontrol mekanizması dikkate alınmadan, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içermesi olasılığıdır. Örn. Karmaşık hesaplama gerektiren işlemlerin önemli hata içermesi riski, basit hesaplama gerektiren işlemlere göre daha fazladır.

Kontrol riski, mali tabloları etkileyebilecek önemli bir yanlışlığın, kamu idaresinin iç kontrol sistemi tarafından zamanında engellenememe veya tespit edilip düzeltilememesi olasılığıdır.

Yapısal risk ve kontrol riski kamu idaresinin kendi riskidir ve mali tabloların denetiminden bağımsız olarak ortaya çıkar. Denetçinin, hesap alanları itibari ile ve denetim hedefleri düzeyinde önemli hata riskini değerlendirmesi gerekmektedir. Bu değerlendirme, kesin risk ölçümü olmaktan ziyade denetçi kanaatine dayanmaktadır.

Saptama riski, denetçinin uyguladığı denetim prosedürlerinin önemli sayılabilecek hataları saptayamaması olasılığıdır. Denetçinin bir kamu idaresine ilişkin tüm işlem, hesap ve kayıtları tek tek inceleme imkanı bulamaması, imkan bulsa bile diğer faktörler nedeniyle, saptama riski hiçbir zaman sıfıra indirilemez. Söz konusu diğer faktörler arasında; denetçi tarafından uygun olmayan bir denetim tekniğinin seçilmiş olması, denetim tekniklerinin yanlış uygulanması veya denetim sonuçlarının yanlış yorumlanması sayılabilir. Ancak, yeterli ve uygun planlama yapılması, denetim ekibinin doğru seçilmesi ve yönlendirilmesi, denetim çalışmalarının kontrol ve gözetimi suretiyle; diğer risk faktörlerinin ortaya çıkmaları engellenebilir veya etkileri ortadan kaldırılabilir.

1.7 Denetimde Belgeleme

Denetçi mali tabloların doğruluk ve güvenilirliğine ilişkin denetim görüşü oluşturmak için elde ettiği kanıtları ve bunların değerlendirme sonuçlarını denetim süresince belgelendirmelidir. Denetçi tarafından hazırlanmış ya da elde edilmiş, denetimin yürütülmesi ile ilgili her türlü kayıt, belge ve bilgi belgelendirmenin konusunu oluşturur. Belgelendirme, çalışma kağıtlarının düzenlenmesi, denetim kanıtı niteliğindeki diğer belgelerin elde edilmesi ve muhafazası şeklinde yapılır. Uygun şekilde yapılacak belgeleme denetimin kalitesini arttıracak gibi, denetimin, yasal düzenlemeler ve uluslararası denetim standartlarına uygun gerçekleştirildiğinin ispatında önemli bir araçtır.

- Denetim ekibine, denetimin planlanması ve yürütülmesinde destek sağlamak,
- Denetimin tüm aşamalarının tamamlanıp tamamlanmadığı konusunda güvence sağlamak,
- Denetim raporunun düzenlenmesine temel oluşturmak,
- Denetimin gözetiminden sorumlu olan denetçilere, gerçekleştirilen işlerin yönetimi, gözetimi ve gözden geçirilmesi konularında yardımcı olmak,

- Devam eden önemli konularla ilgili olarak gelecekte kamu idaresini denetleyecek denetim ekiplerine yardımcı olacak önemli kayıtlar bırakmak

amaçlarına hizmet edecektir.

1.7.1 Denetim Dosyası

Denetim dosyası denetçinin denetimin yapıldığı dönemde düzenlemiş olduğu çalışma kağıtlarının ve ilgili diğer bilgi ve belgelerin bulunduğu dosyadır. Denetim dosyasında yer alan başlıca bilgi ve belgeler şunlardır:

- Kamu idaresine ilişkin mevzuat
- Denetlenen döneme ait kesin hesaplar/mali tablolar
- Denetim planı
- Çalışma kağıtları

Denetim dosyasının bir kopyası Sayıştay Başkanlığı Arşiv Bölümünde muhafaza edilir. Ayrıca Sayıştay Başkanlığı Arşiv Bölümünde muhafaza edilen denetim dosyasının elektronik kopyasında oluşturularak, Sayıştay Başkanlığı yerel ağı üzerinden paylaşımı sağlanır. Denetim dosyasındaki bilgiler kamu idaresine ilişkin mevzuatın değişmesi ve diğer nedenler dolayısıyla güncelleme gerekmesi durumunda son denetimi yapan ekip tarafından güncellenir.

2 PLANLAMA

Planlama, denetlenecek her bir kamu idaresi itibariyle, denetim ekiplerince kamu idaresini tanıma faaliyetinden elde edilen bilgilerin ışığında yapılacak risk analizlerine dayanarak; denetim yaklaşımına, uygulanacak denetim prosedürleri ve kanıt toplama tekniklerine, yapılacak kontrol testleri ile denetimin zamanlamasına karar verilmesidir. Planlama aşaması denetçinin denetlenen kamu idaresini tanıma faaliyeti üzerine kuruludur. Denetimin planlanması denetimin ilk aşaması olmakla birlikte, tüm denetim sürecini ilgilendirir. Planlama aşamasında, planlama işleminin yanında çeşitli denetim bulgularına ulaşılması da mümkün olabilir. Planlama, bir denetim çalışmasında;

- Denetimin önemli ve riskli alanlara yoğunlaştırılmasına,
- Potansiyel sorunların zamanlı olarak tanımlanmasına ve çözüm üretilmesine,
- Denetimin etkin ve verimli yürütülmesini sağlayacak şekilde organize edilmesi ve yönetilmesine,
- Denetimin yönlendirilmesi ve çalışmaların gözden geçirilmesine,
- Uzman veya bilirkişi çalıştırma ihtiyacının değerlendirilmesine,

yardımcı olur.

2.1 Denetlenen Kamu İdaresinin Tanınması

Denetlenen kamu idaresinin tanınması, denetim sürecinin en önemli ve temel aşamasıdır. Denetimin hedeflerine ulaşması önemli ölçüde bu aşamada elde edilen sonuçlara bağlıdır. Etkin ve verimli denetim yürütebilmek için denetçi, denetlenen kamu idaresi hakkında, kamu idaresinin mali tablolarında önemli etkiye sahip olan mevzuat, işlemler ve kurumsal uygulamalara ilişkin bilgi sahibi olmalıdır. Planlama aşaması denetçinin denetlenen kamu idaresini tanıma faaliyeti üzerine kuruludur.

Kamu idaresinin tanınması, denetçiye;

- Kamu idaresinin faaliyetlerine ve iç kontrollere ilişkin riskleri tanımlama ve bu risklerin mali rapor ve tablolarda önemli hataya neden olma ihtimalini değerlendirme ve böylelikle denetim sırasında yöneleceği riskli alanları belirleme,
- Denetimde kullanacağı önemlilik seviyesini belirleme,
- Denetimin belirli aşamaları ya da tüm denetim süreci ile ilgili olarak denetimin şeklini, zamanlamasını ve denetim sırasında uygulayacağı denetim prosedürlerinin kapsamını

belirleme imkanı sağlar.

Kamu İdaresi Tanıma Yöntemleri

Denetçi, kamu idaresini aşağıda yer alan yöntemleri kullanarak inceler ve değerlendirir:

- Belge üzerinden incelenmesi,
- Kamu idaresi yetkilileri ile görüşme yapılması ve bilgi alınması,
- Kamu idaresi internet sitesinde ve kamu idaresi hakkında basın ve yayın organlarında yer alan bilgilerin değerlendirilmesi,
- Kamu idaresi faaliyetleri hakkında gözlem yapılması,
- Ön analitik incelemeler yapılması,

Ön analitik inceleme: Denetçi kamu idaresi tanımaya yönelik çalışmalarında ön analitik incelemeden yararlanabilir. Ön analitik inceleme denetçiye,

- Denetlenen kamu idaresi hakkında sahip olunan bilgi düzeyinin artırılmasında,
- Potansiyel risk alanlarının tespit edilmesinde,
- Diğer denetim prosedürlerinin şeklini, zamanlamasını ve kapsamını planlamada yardımcı olur.

Genel anlamda, planlama aşamasında analitik prosedürler, basit karşılaştırmaları ve oran hesaplamalarını içerir. Ön analitik inceleme kapsamında denetçi aşağıda yer alan çalışmaları yürütebilir:

- Mali tablolarda yer alan verilerin karşılaştırılması,
- Mali bilgiler ile mali olmayan bilgiler arasındaki ilişkilerin değerlendirilmesi,
- Cari döneme ait bilgiler ile önceki dönemlere ilişkin bilgilerin karşılaştırmalı olarak incelenmesi,
- Bütçenin değerlendirilmesi.

Bu aşamada yürütülen kamu idaresi tanıma çalışmaları, kamu idaresi ile ilgili asgari düzeyde yapılan çalışmalar olup elde edilen bilgiler kamu idaresinde ayrıntılı çalışmalar yapıldıkça artacaktır. Denetçi bu aşamada, kamu idaresinin organizasyon yapısını, birimler bazında

görev ve sorumluluklarını, gider, gelir, varlık ve yükümlülük kalemlerini, özellikli kamu idaresi mevzuatını, kamu idaresinin temel faaliyetlerini ve bu faaliyetlerine ilişkin hedeflerini, planlanan kaynak tahsisini anlamaya yetecek kadar bilgi edinmiş olur.

Kamu idaresi tanıma çalışmalarının devamı olarak, kamu idaresinin iç kontrolleri, bilişim sistemleri, iç denetim faaliyeti ve mali yapısı ile muhasebe sistemi hakkında ayrıntılı açıklamalara bu Rehberin sonraki bölümlerinde yer verilmiştir.

Kamu idaresini tanıma yöntemleri kullanılarak kamu idaresi için tespit edilen riskler dahil denetim planında kamu idaresi hakkında yer alan tüm bilgileri kanıtlayıcı belgelerin denetçiler tarafından tutulması gerekmektedir.

2.1.1 Kamu İdaresi Genel Ortamının Tanınması

Denetçi, her kamu idaresinin kendine özgü özellikleri yanında kamu idaresi faaliyetlerini, dolayısıyla mali işlemlerini ve tablolarını etkileyebilecek olan ve aşağıda belirtilen konuları tanıma aşamasında dikkate alır;

- Kamu idaresiyle ilgili mali ve mali olmayan mevzuat: Kamu idaresinin tabi olduğu ve faaliyetlerini yönlendiren mevzuatın kısaca açıklanması.
- Denetim yılında yapılan yasal ve idari değişikliklerin uygulanmasının incelenmesi ve etkilerinin belirtilmesi.
- Kamu idaresinin kuruluş amacı, görev ve faaliyetleri: Kamu idaresinin mevzuatta belirtilen kuruluş amacı, görev ve faaliyetlerinin belirtilmesi ve içinde faaliyet yürüttüğü ortam hakkında genel bilgi verilmesi.
- Kamu idaresinin organizasyon yapısı, ana ve yardımcı faaliyet birimleri, görev ve yetki dağılımı ile insan kaynakları, kamu idaresi içindeki iletişim politikaları ve iş akış şeması ile mevcut etik davranış kurallarının ve iş politikalarının çalışanlara bildirim hakkında bilgi verilmesi.
- Muhtemel yasal ve idari değişiklikleri: Kamu idaresinin faaliyetlerini ve işlemlerini etkileyecek muhtemel yasal ve idari değişikliklerin etkilerinin değerlendirilmesi.
- Kamu idaresi hakkındaki raporların incelenmesi ve belirtilmesi: Sayıştay raporları, iç denetim birimi ve diğer denetim kurumları tarafından düzenlenmiş denetim raporları

ile kamu idaresi faaliyetleri ile ilgili diğerk raporların incelenmesi, kamu idaresinde bir önceki yılda veya en son yapılan denetimde tespit edilen problemlerin belirlenmesi, ayrıca kamu idaresi yönetiminin raporlarda tespit edilen problemler hakkında ve bir önceki/en son raporda yapılan önerilere istinaden yaptıklarının incelenmesi.

- Kamu idaresinin taraf olduğu hukuki ihtilafların tespit edilmesi ve belirtilmesi: Kamu idaresinin veya kamu idaresi içindeki birimlerin taraf olduğu mali sonuç doğuran hukuki ihtilafların tespit edilmesi.
- Kamu idaresinin içinde faaliyet gösterdiği sektör ile ekonomik ve sosyal ortamın kamu idaresinin gelir ve giderine etkilerinin değerlendirilmesi.
- Kamu idaresinin kısa ve uzun vadeli hedeflerinin değerlendirilmesi: Kamu idaresinin kısa veya uzun vadeli hedefleri, bu hedeflerin kamu idaresinin hangi organları tarafından ve nasıl belirlendiği, bu hedeflerle ilgili bağılı bulunan bakanlıkla istişare yöntemi, hedeflere ulaşıp ulaşılmadığının kontrol edilmesi, hedeflere ulaşmada yaşanan sıkıntılar/engellerin mevcut olup olmadığı, mevcut ise kamu idaresinin bu sıkıntıları/engelleri nasıl aşmayı planladığının incelenmesi.
- Cumhuriyet Meclisinin, Hükümetin, medyanın ve sivil toplum kuruluşlarının denetlenen kamu idaresinin faaliyetlerine ilgisinin ve bu ilginin kamu idaresi faaliyetleri üzerindeki etkilerinin değerlendirilmesi.
- Bağılı olunan diğerk kamu idareleri ile ilişkiler: Diğerk kamu idareleri ile iletişimin nasıl sağlandığının incelenmesi. Örn. ilgili Bakanlıklarla ilişkiler.
- Kamu idaresinin işleyişini, faaliyetlerini ve devamlılığını etkileyen veya etkileyebilecek olan faktörlerin belirlenmesi. Örn. yolsuzlukla ilgili konular, kamu idaresinin sürekliliği ile ilgili konular, kamu idaresinin nakit akımında veya gelirleri ile giderlerinin karşılamada sorun yaşaması.
- Kamu idaresinin kendi mevzuatında belirtilen usul ve esasların uygulanması ile ilgili kamu idaresinin kendi kaygılarının incelenmesi ve bunlar için denetimde yapılması gerekli olan ve planlanan denetim prosedürlerinin belirtilmesi.
- Kamu idaresinin kredi borcu bakiyelerinin ve/veya borçlu cari hesapları bakiyelerinin (overdraft hesapları) incelenmesi ve kamu idaresinin hangi amaçlar için borçlandığının ayrıntılı olarak belirtilmesi. Banka borçları yanında kamu idaresinin

piyasaya ve diğerk kamu idarelerine olan borçlarının da incelenerek, borç yükünün kamu idaresinin devamlılığına etkilerinin değerlendirilmesi.

- Kamu idaresinin çalışanlarının sosyal güvenlik (İhtiyat Sandığı ve Sosyal Sigortalar Dairesi) ve vergi yatırımlarını yerine getirip getirmediğinin incelenmesi. Kamu idaresinin sosyal güvenlik ve vergi yatırımları borç miktarının değerlendirilmesi.
- Kamu idaresinin yaptığı, yapmakta olduğu veya yapmayı planladığı ve mali tablolara etkisi olan önemli yatırımların değerlendirilmesi.
- Denetimi planlarken ve gerçekleştirirken düşünmemiz gereken ve Kamu idaresinin faaliyetlerinin sürekliliğini etkileyebilecek diğerk önemli konuların değerlendirilmesi.

2.1.2 Kamu idaresi İç Kontrol Sisteminin Tanınması

Kamu idaresi tanıma çalışmalarının diğerk bir unsuru olarak yürütölen iç kontrolün tanınması denetçiye iç kontrolden kaynaklanan riskleri tespit etme ve bu risklerin etkilediğı hesap alanlarını ve denetim hedeflerini belirleme imkanı verecektir.

İç kontrol sisteminin tanınmasında;

- kamu mali yönetimine ilişkin mevzuat,
- kamu idaresinin örgüt yapısı,
- kamu idaresi yönetiminin yayınladığı genelge, yönerge vb.
- iş akış şemaları ve görev tanımları,
- kamu idaresinin muhasebe sistemini düzenleyen mevzuat,
- iç denetçi raporları ve kamu idaresi faaliyet raporları,
- daha önceki yıllara ait Sayıştay Raporları,

gibi kaynaklardan yararlanılır.

Denetçi yukarıdaki bilgi kaynaklarından iç kontrol sistemini incelemek ve değerlendirmek için aşağıdaki yöntemlere de başvurur:

- Yönetici ve diğerk düzeylerdeki personelden yazılı/sözlü bilgi alma,
- Kayıt ve belgelerin incelenmesi,

- Faaliyetlerin gözlemlenmesi,
- İş akışının incelenmesi,
- Mevcut ise iç denetçilerle görüşme,
- Üçüncü kişilerden ve/veya uzmanlardan doğrulama,
- İç kontrol mekanizmalarının ve iyi uygulama örneklerinin karşılaştırılması.

İç Kontrolün Unsurları

İç kontrol sisteminin ana hedefleri; yönetimin etkin ve etkili işler yapmasını, güvenilir mali raporlar hazırlamasını ve yapılan işlemlerin mevzuata uyumunu sağlamaktır. Bu hedeflere ulaşma yönünde etkin bir iç kontrol sisteminde bulunması gereken beş temel unsur vardır. Bunlar;

Kontrol Ortamı: Kontrol ortamı, iç kontrolün en kapsamlı ve temel unsurudur. Kamu idaresinin organizasyon yapısı, geçmişi, kurumsal kültürü, çalışma usulleri, risk algılaması, yönetim felsefesi, sistem altyapısı ve hedefleri gibi unsurlar kontrol ortamını meydana getirir. İç kontrol sisteminin etkinliği kontrol ortamının etkinliğine bağlıdır.

Kamu İdaresinin Risk Değerlendirmesi: Denetçi, kamu idaresi tarafından tanımlanan riskleri ve bu risklerin mali rapor ve tablolarda oluşturabileceği etkileri değerlendirir. Denetçi kamu idaresince tespit edilemeyen, ancak mali tablolara etki edebilecek riskleri yönetimin fark edememe nedenlerini araştırır ve risk değerlendirme sürecinin etkinliği hakkında fikir sahibi olur.

Kontrol Faaliyetleri: Kontrol faaliyetleri, kurumsal hedeflerin gerçekleştirilmesinde karşılaşılan risklerin yönetilmesi ve kabul edilebilir düzeye indirilmesi amacıyla kamu idaresi yönetimi tarafından tesis edilen politika, prosedür, teknik ve mekanizmalardır. Kontrol faaliyetleri; kamu idaresinin amaçlarına ulaşmasını engelleyen risklerin tespit edilmesini ve gerekli önlemlerin alınmasını sağlar. Kontrol faaliyetleri üç temel grupta toplanır. Bunlar;

- *Önleyici kontrol faaliyetleri:* İstenmeyen faaliyet ve sonuçların gerçekleşmesini önlemek ve caydırıcı etki yaratmak amacını güder.

- *Tespit edici kontrol faaliyetleri:* İstenmeyen faaliyetlerin tespit edilmesine yönelik olarak uygulanır.
- *Düzeltilici kontrol faaliyetleri:* İstenmeyen faaliyetlerin düzeltilmesine yönelik olarak uygulanır.

Bilgi ve İletişim: Denetçi, kamu idaresinde bilginin üretildiği veya elde edildiği ve ilgililere doğru, zamanında ve uygun şekilde iletildiği ortamı değerlendirmelidir. Ayrıca denetçi kamu idaresinin bilgi sisteminin mali raporların doğruluğunu sağlamak üzere tüm işlemlerin kaydedilmesi, sınıflandırılması ve raporlanmasını kapsayıp kapsamadığını değerlendirmelidir.

İzleme - Takip: Kamu idaresi tarafından kontrol sisteminin kalitesini artırmak ve sürdürmek üzere yürütülen izleme ve takip faaliyetleri denetçi tarafından değerlendirilmelidir.

Denetçi yukarıda belirtilen unsurları dikkate alarak yapacağı inceleme suretiyle;

- İç kontrol sisteminin mevcut olup olmadığı ve iç kontrollerin çalışıp çalışmadığı,
- İç kontrollerle ilgili kamu idaresinin yapması gereken işlemlerin gerçekleşip gerçekleşmediği,

hakkında değerlendirme yapar.

Denetçi iç kontrolün unsurlarıyla ilgili yapacağı çalışma sonucunda, kamu idaresinin hesap ve işlemleri dolayısıyla mali rapor ve tabloları üzerinde önemli bir hataya sebebiyet verecek olan kontrol eksikliklerini ve zayıflıklarını tespit ederek iç kontrolden kaynaklanan riskleri ve bu risklerin etkilediği hesap alanlarını belirler. Bir bütün olarak mali tablolar ve hesap alanları düzeyinde iç kontrollerden makul düzeyde kontrol güvencesi elde eder.

2.1.3 Kamu İdaresinin Bilişim Sisteminin Tanınması

Mali ve yasallık denetimi kapsamında bilişim sistemlerinin tanınmasının amacı, denetlenen kamu idaresinin kullandığı bilişim sisteminin işlem ve uygulamalarını tanımak ve bilişim sisteminin güvenlik ve güvenilirliğini sağlayan iç kontrolleri incelemek ve değerlendirmektir.

Bu çerçevede denetçi;

- Mali rapor ve tablolar ile bunları destekleyen ve bilişim ortamında yürütülen işlemler arasındaki ilişki hakkında bilgi sahibi olmalı,

- Hem kamu idaresi düzeyindeki hem de her hesap alanına ilişkin risk değerlendirmesinde bilişim sisteminin etkisini göz önünde bulundurmalı,
- Sistem kontrollerini incelemeli ve inceleme sonucu elde ettiği zayıflıkları önerileri ile birlikte raporlamalıdır.

Denetçi, hangi işlerin bilişim sistemi kullanılarak gerçekleştirildiğini ve hangi sistemlerin çıktılarının muhasebeyi ve mali tabloları etkilediğini belirlemelidir. Kamu idaresi bilişim sistemlerinin tanınması sonrasında denetçi, sistemlerin ürettiği bilgilere güvenilip güvenilmeyeceği noktasında makul bir güvence elde etmeye çalışır.

Denetçi, bilişim sistemlerinin güvenlik ve güvenilirliğini sağlayacak tedbirlerin kamu idaresi yönetimi tarafından alınıp alınmadığını ve yetkisiz erişimi önleyecek mekanizmaların kurulup kurulmadığını temel düzeyde değerlendirir.

2.1.4 Kamu İdaresinin Muhasebe Sisteminin Tanınması

Kamu idaresi tanıma çalışmaları kapsamında denetçi, kamu idaresinin tabi olduğu bütçe ve muhasebe sistemine ilişkin yürürlükteki yasa, tüzük, genelge gibi düzenlemeleri dikkate alarak kamu idaresinin mali yapısını ve muhasebe sistemini tanımak amacıyla aşağıdaki çalışmaları yapar.

- Kamu idaresinin uyguladığı muhasebe sisteminin tespiti,
- Kamu idaresinin ürettiği ya da üretmesi gereken mali tabloların çeşitlerinin ve dönemlerinin tespiti,
- Kamu idaresi faaliyetlerine göre özellik arz eden muhasebe işlemlerinin tespiti,
- Muhasebe işlemlerinin gerçekleşme süreçlerinin incelenmesi,
- Muhasebe kayıtlarını destekleyici belgelerin tespiti,
- Mali tabloların hazırlanması sürecinin incelenmesi,
- Kamu idaresi bütçesinin incelenmesi.

Denetçi, kamu idaresinin mali yapısını tanımak amacıyla muhasebe sisteminin yanında kamu idaresinin gelir kaynakları ve çeşitleri, gider çeşitleri ve başlıca gider kalemleri ile varlık

ve kaynakları da inceler.

2.1.5 İç Denetim Faaliyetlerinin Tanınması (Mevcut ise)

İç denetim faaliyetlerinin değerlendirilmesi; faaliyetlerin kapsamının yeterliliğini, yürütülen iç denetim prosedürleri ve ulaşılan sonuçların uygunluğunu içerir. İç denetim değerlendirilirken yürütülecek denetim prosedürleri, iç denetim tarafından incelenmiş işlemlerin tekrar incelenmesini, benzer diğer işlemlerin incelenmesini ve iç denetim prosedürlerinin gözlemlenmesini içerebilir. Denetçi, denetim planını hazırlarken iç denetim çalışmalarının güvenilirliğini ve yürüteceği denetimin amaçlarına uygun olup olmadığını değerlendirmelidir.

2.2 Önemliliğin Belirlenmesi

Önemlilik, denetçinin hangi hata ya da yanlışlıkların mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyip etkilemediğini belirlemede kullandığı kriterdir. Önemlilik aynı zamanda planlama sürecinde önemli-önemli olmayan hesap alanlarının belirlenmesinde ve örnekleme formüllerinin uygulanmasında veri olarak kullanılmaktadır. Denetçinin, önemliliği hem nicelik hem de nitelik yönünden değerlendirmesi gerekir. Nicelik boyutu, önemliliği parasal değer bakımından ele alırken, niteliksel boyut, önemliliği doğası veya etkisi bakımından ele alır.

2.2.1 Değer Bakımından Önemlilik

Mali rapor ve tablolara yansıyan hataların parasal tutarı, mali rapor ve tablo kullanıcılarının görüşlerini değiştiriyorsa, bu hatalar değer bakımından önemli sayılır. Denetimin planlanması aşamasında önemlilik yalnızca değer bakımından belirlenir. Planlama aşamasında belirlenen önemlilik raporlama aşamasında gözden geçirilerek revize edilmelidir. Önemlilik seviyesi, kabul edilebilir hata miktarı olup, belirlenen önemlilik tabanına önemlilik oranının uygulanması yolu ile belirlenir. Denetlenen kamu idaresinin bilanço ve gelir gider hesapları/ gelir tablosu özellikleri dikkate alınarak, denetlenen kamu idaresinin bilançosu ve gelir gider hesapları/gelir tablosu için değer bakımından iki ayrı önemlilik belirlenebilir.

Önemlilik Tabanı: Denetlenen kamu idaresinin faaliyet alanına ve amaçlarına göre, kamu idaresinin gelir, gider, varlıkları (aktifleri) toplam değeri veya toplam kar değeri

önemlilik tabanı olarak belirlenebilir.

Önemlilik Oranı: Belirlenen önemlilik tabanına uygulanacak olan yüzde miktarıdır. Kullanılacak önemlilik oranı ile ilgili olarak, eğer Sayıştay'ın denetlenen kamu idaresiyle, kamu idaresinin faaliyetini içeren sektörle veya genel olarak denetimindeki kamu idareleriyle ilgili belirlenmiş bir politikası varsa buna uyulur, yoksa denetçi önemlilik oranını aşağıda yer alan oran aralıkları dahilinde kamu idaresini tanıma çalışmalarından elde edilen bilgiler ışığında belirler.

ÖNEMLİLİK TABANI	DEĞER	AZALAN HASSASİYET → → →			
		%0,5	%1	%5	%10
GİDER					
GELİR					
VARLIKLAR (AKTİFLER)					
KAR/ZARAR					

Denetçi önemlilik oranını, yukarıdaki oran aralıkları dahilinde, mali rapor ve tablo kullanıcılarının kararlarının mali rapor ve tablolardaki bilgilerden etkilenme derecesine göre belirler. Kamu idareleri için mali rapor ve tablo kullanıcıları Cumhuriyet Meclisi ve kamuoyudur. Bu nedenle denetçi, Cumhuriyet Meclisi ile kamuoyunun mali tablolara olan ilgi düzeyini dikkate alarak bir önemlilik seviyesi seçmelidir.

2.2.2 Doğası ve Etkisi Bakımından Önemlilik

Yapılan hata, mali rapor ve tablolarda yer alan ve kullanıcıların büyük ihtimalle doğru ifade edilmiş olmasını umduğu bir rakamı etkiliyor ya da mali tablo kullanıcıları için büyük önem arz ediyorsa, söz konusu hata doğası ve etkisi bakımından önemlidir. Örn. kamu kaynağının suiistimali, zimmet vb. yolsuzluk unsuru içeren bulgular değerine bakılmaksızın önemli sayılır. Benzer şekilde, bir konu denetlenen kamu idaresi açısından kayda değer bir önemliliğe sahipse, bu konuya ilişkin hatalar değeri göz önüne alınmaksızın etkisi itibariyle önemli sayılır. Belirli hesapların olduğundan fazla veya eksik gösterilmesine neden olan

hatalar, örn. bir hesaptaki eksik veya fazla kayıt nedeniyle, kamu idaresinin kar/zarar durumu değişiyorsa bu hata değer açısından önemlilik sınırının altında olsa da, önemli olarak değerlendirilir. Doğası ve etkisi bakımından önemliliği planlama aşamasında değerlendirmek zordur, ancak raporlama aşamasında denetim kanıtlarının değerlendirilmesi sonucunda belirlenebilir. Burada belirleyici olan hatanın değeri dışında, doğası ve etkisi bakımından önemli olarak görülmesidir.

2.3 Hesap Alanlarının Belirlenmesi

Kamu idaresi tanıma çalışmalarından özellikle kamu idaresinin mali ve muhasebe sisteminden elde edilen bilgilerle, benzer özelliklere ve benzer süreçlere sahip, benzer iç kontrol süreçlerini içeren hesap ve işlemleri ifade eden hesap alanları belirlenir. Denetçi hesap alanlarını belirlerken mesleki yargısını kullanır. Hesap alanları belirlenirken, gereğinden az sayıda hesap alanı ile gereğinden çok hesap alanı arasında uygun bir denge kurulmalıdır. Burada dikkat edilmesi gereken en önemli nokta, kamu idaresinin mali tablolarında yer alan hesapların hesap alanlarına ayrılırken hiçbir hesap ya da işlemin inceleme dışında kalmaması, yani hesap alanlarının kamu idaresinin tüm hesap ve işlemlerini kapsayacak şekilde belirlenmesi gerektiğidir.

Hesap alanlarına ilişkin denetim yaklaşımının belirlenebilmesi için öncelikle hesap alanlarının önemlilik derecesine göre sınıflandırılması gerekir. Hesap alanlarına ilişkin riskler ve kontroller farklı olabileceğinden bunlara ilişkin denetim yaklaşımı da farklı olabilecektir. Bu nedenle hesap alanlarının kamu idaresinin mali tabloları üzerindeki etkisine göre önemli-önemli olmayan biçiminde sınıflandırılması gerekmektedir.

Hesap alanlarının önemli-önemli olmayan olarak sınıflandırılmasının başlıca nedenleri şunlardır:

- Mevcut kaynaklarla bir kamu idaresinin tüm işlemlerinin aynı ağırlıkta incelenmesi her zaman mümkün olmayabilir,
- Etkin bir denetim için, denetimi önemli hesap alanlarında yoğunlaştırmak gerekebilir,
- Belirli hesap alanlarında risk daha yüksek olabilir,
- Sayıştay, belirli dönemlerde denetimini bazı alanlarda yoğunlaştırmak isteyebilir,
- Denetçi kontrol güvencesini sadece önemli hesap alanları için elde etmek isteyebilir.

Önemli hesap alanı, mali rapor ve tabloların doğruluğunu ve güvenilirliğini etkileyecek nitelik ve büyüklükte olan ve denetçinin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek zorunda olduğu hesap ve işlemler grubudur.

Denetçi, hesap alanının önemliliğini, parasal değeri veya doğası ve etkisine göre değerlendirir. Hesap alanlarının önemli-önemli olmayan biçiminde belirlenmesinde önemlilik seviyesi esas kriter olmakla birlikte hesap alanının; parasal tutarı, önemlilik seviyesinin altında kalmasına rağmen, doğası ve etkisinden dolayı mali tablo kullanıcıları veya denetlenen kamu idaresinin faaliyetleri açısından önem arz eden ya da suiistimale açık işlemleri içeren hesap alanlarının “önemli” hesap alanı olarak belirlenmesi mümkündür.

Önemli hesap alanlarına ağırlık verilmesi, önemli olmayan hesap alanlarının hiç denetlenmeyeceği anlamına gelmez. Denetçinin, tüm hesap ve işlemlere ilişkin güvence elde etmek amacıyla, denetimin uygulama aşamasında önemli olmayan hesap alanlarında da minimum düzeyde maddi doğruluk prosedürlerini uygulaması gerekmektedir.

2.4 Risk Değerlendirmesi

Risk değerlendirme, kamu idaresinin karşı karşıya bulunduğu yapısal riskler ile iç kontrollerin etkin kurulmaması ya da etkin çalışmaması sonucu ortaya çıkan kontrol risklerinin, kamu idaresinin faaliyetlerini ne derece etkilediğinin ve mali rapor ve tablolarda önemli hataya yol açma olasılığının, denetçi tarafından değerlendirilmesidir.

Risk değerlendirme planlama safhasının önemli çalışmalarından birisidir. Risk değerlendirme ayrıca denetçiye, ne kadar çalışma yapması gerektiğini belirlemede ve önemli sorunlar üzerine odaklanmış denetim prosedürlerini tasarlamasında da yol gösterir. Denetçi önemli hata risklerini mali tablolar düzeyinde genel olarak ve önemli hesap alanları için tespit etmeli ve değerlendirmelidir. Denetçinin ayrıca risk değerlendirmesinde yolsuzluk ve etkilerini de göz önünde bulundurma sorumluluğu bulunmaktadır. Risk odaklı denetim yaklaşımında, kamu idaresinin faaliyette bulunduğu ortam ve kamu idaresinde var olan iç kontroller hakkında bilgi edinmeyi kapsayan kamu idaresi tanıma çalışmasının amacı risk değerlendirmesine veri elde etmektir.

2.4.1 Yapısal Risklerin Değerlendirilmesi

Yapısal risk; denetlenen kamu idaresinin iç kontrol mekanizmasına bağlı olmaksızın, mali tabloların önemli olabilecek bir hata içerme olasılığıdır. Denetçi yapısal riskleri değerlendirirken aşağıdaki faktörleri dikkate alır:

- Kamu idaresinin özellikleri: Kamu idaresinin büyüklüğü, organizasyon yapısı, faaliyetlerinin karmaşıklığı.
- Olağan dışı işlemler: Kamu idaresinin rutin faaliyetleri dışında, kamu idaresi personelinin tecrübesinin az olduğu faaliyetlere ilişkin işlemler.
- Kamu idaresi yönetimin tahmin ve değerlendirme yapmasını gerektiren hesap ve işlemler: Tahsil edilemeyen faaliyet alacakları gibi yönetimin tahminlerini içeren işlemler.
- Kötüye kullanılmaya yatkın olan varlıklar: Hazır değerlere, kolayca paraya çevrilebilen menkul kıymetlere ya da stoklara ilişkin hesap ve işlemler.
- Mevzuat ya da muhasebe uygulamalarının karmaşıklığı.
- Bilişim sistemlerinin karmaşıklığı.

Yapısal riski etkileyen faktörler yukarıda sayılanlarla sınırlı olmayıp her kamu idaresinin kendine özgü koşullarına göre ilaveler yapılabilir. Bütün faktörlerin değerlendirilmesinin sonucu denetçi, önemliliğin üzerinde hataya sebebiyet verebilecek yapısal riskleri belirler ve denetim planında yer verir.

Bütün yapısal riskler mali rapor ve tablolar ile hesap alanları üzerinde aynı etkiyi yaratmaz. Denetimde ağırlık verilecek alanları belirlemek için risklerin bir sıralamasının yapılması gerekir. Önemli hataya yol açabilecek yapısal riskler belirlendikten sonra, mali tablolar ve dolayısıyla denetim yaklaşımı üzerinde en fazla etkiye sahip olabilecek riskler üzerinde yoğunlaşabilmek için belirlenen tüm yapısal risklerin yeniden gözden geçirilmeleri önemlidir. Denetim yaklaşımında her bir risk için verilecek öncelik bu riskin oluşma ihtimaline ve oluştuğu takdirde mali tablolar üzerindeki etkisine göre belirlenmelidir. Yapısal risklerin önceliklendirilmesi tüm denetim sürecine etki eden bir değerlendirme olduğundan denetim ekibinin ortak kararı ile yapılır. Yapısal riskler aşağıdaki kriterler göz önünde bulundurularak önceliklendirilir:

Yüksek Etki / Yüksek Olasılık: Riskin gerçekleşme olasılığı yüksek olup yaratacağı etki de büyüktür. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile denetimin özellikle bu tür risklerin etkilediği alanlara yoğunlaştırılmasına karar verilebilir.

Yüksek Etki / Düşük Olasılık: Riskin gerçekleşme olasılığı düşüktür ancak riskin gerçekleşmesi durumunda etkisi fazla olacaktır. Denetçi bu tür riskleri daima göz önünde bulundurur, riskin oluşma ihtimalini yeni elde edilecek bilgilere göre tekrar değerlendirir ve yüksek etki/yüksek olasılık durumuna benzer şekilde denetim yaklaşımı geliştirir.

Düşük Etki / Yüksek Olasılık: Risklerin gerçekleşme olasılığı yüksek olmasına rağmen yaratacağı etki düşüktür. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile denetimin bu risklerin etkilediği alanlara yoğunlaştırılmasına gerek bulunmayabilir. Bununla birlikte bu düzeydeki risklerin aynı hesap alanı üzerindeki potansiyel toplam etkisinin dikkate alınması gerekir.

Düşük Etki / Düşük Olasılık: Risklerin gerçekleşme olasılığı düşüktür. Gerçekleşse bile düşük bir etki yaratacaktır. Kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeler saklı kalmak koşulu ile bu düzeydeki risklerin etkilediği alanlara yoğunlaşmaya gerek bulunmayabilir.

2.4.2 Kontrol Risklerinin Değerlendirilmesi

Kontrol riski; mali tabloları etkileyebilecek önemli bir hatanın, kamu idaresinin iç kontrol sistemi tarafından zamanında önlenememesi, tespit edilememesi veya düzeltilmemesi olasılığıdır. Kontrol riski bir kamu idaresinin iç kontrol yapısı ile ilgilidir. Dolayısı ile kontrollerin uygun bir şekilde kurulmuş olduğu ve etkin bir şekilde çalıştığı durumlarda denetçi kontrollere güven duyabilecektir. Buna karşılık kontrollerin kurulmamış veya çok zayıf olduğu ya da etkin bir şekilde çalışmadığı durumlarda ise denetçi kontrollere güvenmeyecektir. Denetçi tespit ettiği kontrol risklerinin etkilediği hesap alanlarını belirleyerek kontrol riski değerlendirmesine ulaşır. Bir kontrol riski göstergesinin tüm hesap alanlarıyla ilişkilendirilmesi mümkün olmakla birlikte, söz konusu kontrol riski göstergesi her hesap alanını aynı derecede etkilemeyebilir.

2.4.3 Belirli Bir Hesap Alanını (Spesifik) veya Birden Fazla Hesap Alanını (Yaygın) Etkileyen Riskler

Denetçi, yapısal ve kontrol risk düzeyini birlikte değerlendirerek her bir hesap alanı için risk seviyesi belirler. Kamu idaresinin yapısından kaynaklanan ve/veya zayıf kontrol ortamı nedeniyle ortaya çıkan riskler belirli bir hesap alanını etkiliyorsa bunlar spesifik riskler olarak isimlendirilir. Kamu idaresinin yapısından kaynaklanan ve/veya zayıf kontrol ortamı nedeniyle ortaya çıkan riskler birden fazla hesap alanını etkiliyorsa bunlar yaygın riskler olarak isimlendirilir. Örn. genel iç kontrol ortamının yetersiz olması veya muhasebe personelindeki eğitim ve deneyim yetersizliği gibi belirli zayıflıklar mali rapor ve tablolar üzerinde daha geniş alanda etki yaratabilirler.

Kamu idaresindeki yaygın riskler tanımlandıktan sonra yaygın risklerin etkilediği hesap alanları tespit edilerek denetim planında belirtilir. Ayrıca kamu idaresinin yapısından kaynaklanan ve/veya zayıf kontrol ortamı nedeniyle ortaya çıkabilecek spesifik riskler de hesap alanı bazında belirlenerek denetim planında belirtilir. Ayrıca denetim planında belirlenen risklerin etkilerinin belirtilmesi, bu etkileri azaltacak mevcut iç kontrollerin değerlendirilmesi ve denetimde yapılması planlanan prosedürlerin de açıklanması gerekir.

Kamu idaresi yönetimi, normalde etkin şekilde işliyor görünen kontrolleri ihlal ederek muhasebe kayıtlarına müdahale etme ve hileli mali tablolar hazırlamaya elverişli, özel bir konumdadır. Bu nedenle de uluslararası denetim standartlarında kontrollerin yönetim tarafından ihlal edilmesi (yönetimin yetkisini aşması) riskinin her denetimde göz önüne alınması gerektiği belirtilmektedir. Ayrıca uluslararası denetim standartlarında, denetçinin hile kaynaklı önemli yanlışlığa neden olabilecek riskleri belirlerken gelirlerin muhasebeleştirilmesinde hile olabilme riskini de değerlendirmesi gerektiği belirtilmektedir.

2.5 Denetim Yaklaşımının Belirlenmesi

Denetçi, denetim görüşünü destekleyecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek, denetim çalışmasını yüksek risklerin olduğu hesap alanlarına yoğunlaştırmak suretiyle denetim maliyetini azaltmak ve denetlenen kamu idaresine mali yönetim ve kontrol süreçleri ile ilgili olarak yapıcı tavsiyelerde bulunmak için etkin, verimli ve denetim riskini minimum düzeye indirecek bir denetim yaklaşımı belirlemelidir.

Denetçinin bir denetimi planlarken;

- Denetlenen kamu idaresine ve işine ilişkin anladıklarını yansıtan,
- Belirlenen önemlilik seviyesini dikkate alan,
- Kamu idaresi ve hesap alanı seviyelerinde saptanan risklere cevap veren bir denetim yaklaşımı seçmesi gerekir.

Denetim yaklaşımı her bir hesap alanı için ayrı ayrı belirlenir. Zira kontroller kimi hesap alanlarında etkin çalışıyor iken kimi hesap alanlarında çalışmıyor olabilir. Bu aşamada yapılacak çalışma ile denetçi, hangi hesap alanlarında kontrollere güveneceğini hangilerinde güvenmeyeceğini belirleyerek uygun denetim yaklaşımına karar verebilecektir. Denetçi yalnızca farklı hesap alanları için değil, aynı hesap alanına ilişkin farklı denetim hedefleri (savları) için de farklı denetim yaklaşımları uygulayabilir.

2.5.1 Güvence Modeli

Denetimin genel amacı, denetlenen mali tabloların önemli hata içermedikleri konusunda makul güvence elde etmektir. Makul güvence, denetçinin, bir bütün olarak mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan işlemlerin 'önemli' hata içermediği sonucuna ulaşması için gerekli denetim kanıtı elde etmesi ile ilgili bir kavramdır. Makul güvence tüm mali ve yasallık denetimi süreci ile ilgilidir. Denetimde denetçinin bütün hataları ortaya çıkarmasını etkileyebilecek sınırlılıklar mevcut olduğu için denetçi mutlak güvence elde edemez. Denetim yüzde yüz kesinlik sağlayamaz, her zaman için bir risk mevcuttur. Amaç riski kabul edilebilir düzeye indirmektir. Denetçinin önemli hataları tespit edemeyerek mali tablolara ilişkin yanlış bir görüş bildirme riski denetim riskini ifade eder. Denetçi denetim riskini düşük tutmak istediğinde, mali tabloların önemli düzeyde hata içermediğine ilişkin daha fazla güvence elde etmek ister. Makul güvence düzeyi denetim kurumlarının kendi politikalarına bağlı olmakla birlikte denetlenen kamu idareleri için genellikle %95 olarak belirlenmektedir.

Gerekli olan toplam güvence faktörü, denetçinin çalışmak istediği güven seviyesine doğrudan bağlı olacaktır. %95'lik bir güven seviyesi için, gerekli olan toplam güvence aşağıda belirtilmiştir:

Güvence faktörü	Güvence seviyesi (%)
3.0	95

Denetim güvence modelinin amacı, denetçinin istatistiki ve matematiksel yöntemleri etkin bir biçimde kullanarak denetim görüşünü destekleyecek nitelikte uygun, yeterli ve güvenilir denetim kanıtı elde etmesini sağlamaktır.

Denetçi önemli hesap alanlarına ilişkin olarak yapmış olduğu risk değerlendirmesi sonucu elde ettiği risk düzeyi ve kontrol testlerinin sonucuna göre uygun bir maddi doğruluk güvence faktörüne ulaşır. Denetim güvence modelini her bir hesap alanı düzeyinde uygular. Kontrol güvencesinden alınacak güvence faktörü yükseldikçe maddi doğruluk testlerinden alınacak güvence faktörü düşer. Güvence modelindeki faktörlerden; 0,7 minimum, 1.3 standart, 2.0 yoğun, 3.0 ise maksimum düzeyde yapılacak maddi doğruluk testlerini ifade eder. Örn. güvence faktörü 3.0 olarak alındığında, denetim görüşünü belirleyecek tüm kanıtlar maddi doğruluk testlerinden elde edilecek demektir. Önemli olmayan hesap alanları için ise minimum düzeyde maddi doğrulama ($A = 0.7$) testleri yapılması gerekmektedir.

Kontrol Güvencesi

Yapılacak maddi doğruluk testlerinin düzeyinin belirlenebilmesi için maddi doğruluk güvence faktörünün belirlenmesi gerekmektedir (0,7 minimum, 1.3 standart, 2.0 yoğun, 3.0 ise maksimum düzeyde maddi doğruluk testi). Kullanılan güvence modeline göre maddi doğruluk güvence faktörüne ulaşabilmek için ise bir kontrol güvence faktörünün belirlenmesi gerekmektedir. Kontrol güvence faktörünün belirlenmesi için ise kamu idaresinin iç kontrol sisteminin etkinliğinin ve güvenilirliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir. Kontrollerin etkili çalıştığına dair denetim kanıtı toplanırken denetçi kontrollerin nasıl uygulandığını, ne derece uygunluk gösterdiğini ve kim tarafından uygulandığını da göz önünde bulundurmalıdır.

Kontrollerin test edilmesinde aşağıdaki yöntemler uygulanabilir;

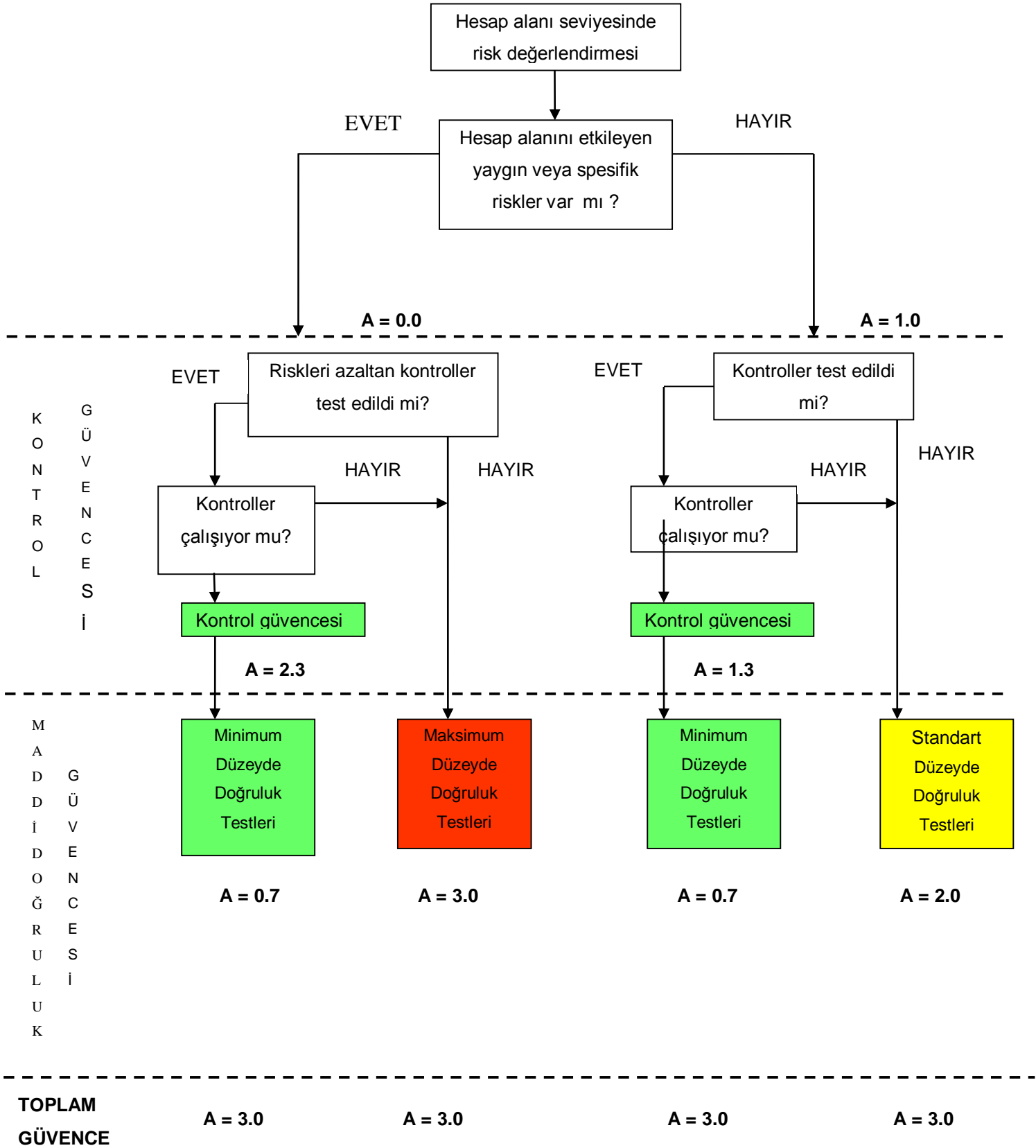
- Gider ya da gelir belgeleri ile bunların eki kanıtlayıcı belgelerin incelenmesi ve iç kontrollerin tam olarak uygulandığını gösteren denetim kanıtlarının toplanması; kontrol testleri için incelenecek belgelerin seçimi denetçinin kanaatine bağlı olmakla

birlikte örnekleme yöntemlerinden de faydalanılabilir. Denetçi kontrollerin çalışıp çalışmadığına ilişkin yeterli derecede kanıt toplayacak kadar belge incelemelidir.

- Gözlem yapılması, yazılı ve sözlü bilgi alınması; Örn. işlerin gerçekten kimler tarafından yapıldığının araştırılması.
- İç kontrol süreçlerinin denetçi tarafından yeniden uygulanması; Örn. Kamu idaresi tarafından yapılan banka uyuşma kontrollerinin denetlenmesi.

Denetçi yaptığı kontrol testleri ile belirlediği kontrol güvencesi seviyesini destekleyen uygun ve yeterli denetim kanıtları elde etmelidir. Güvence modeline göre kontrol güvence seviyesi düşükçe, yapılacak maddi doğruluk testi düzeyi dolayısıyla örnekleme sayısı artacaktır.

GÜVENCE MODELİ



2.5.2 İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi ve Örneklem Seçimi Yöntemi

Mali ve yasallık denetiminin amacı, makul bir güvenceye ulaşmaktır. İmkan dahilinde olsa bile kesin bir güvenceye ulaşmanın maliyeti oldukça yüksektir. Denetimin verimli ve etkin olarak yürütülmesi, mali rapor ve tablolar ile bunların dayanağı olan hesap ve işlemler hakkında görüş oluşturmak üzere gerekli olan yeterli ve uygun kanıtın, en kısa zamanda en az maliyetle elde edilmesiyle mümkündür. Denetim prosedürlerinin oluşturulması aşamasında, denetçi, denetim testlerinin amaçları doğrultusunda denetim kanıtı toplamak amacıyla test edilecek hesapların seçiminde uygun yaklaşımlar belirlemelidir.

2.5.2.1 İncelenecek İşlemlerin Belirlenmesi

Denetçi denetim kanıtı toplamak için, denetlenen her bir hesap alanının denetlenme amacına göre aşağıdaki metotların birini uygulayarak incelenecek işlemleri seçebilir.

- Tüm İşlemlerin Seçilmesi
- Analitik İnceleme
- Denetim Örneklemesi

Seçilecek metot ile ilgili karar koşullara bağlı olacaktır. Hangi metotun uygulanacağına karar verilirken, denetçi testin amaçlarına ulaşmak için kullanılan yöntemlerin yeterli uygunluktaki denetim kanıtının elde edilmesinde etkin oldukları konusunda ikna olmalıdır.

2.5.2.2 Tüm İşlemlerin Seçilmesi

Denetçi, bir hesap bakiyesi veya işlem kümesini oluşturan popülasyonun (veya bu popülasyonu oluşturan alt hesaplar) tümünün incelenmesinin uygun olacağı doğrultusunda bir karar verebilir. Hesap alanındaki işlem sayısının azlığı, işlemlerin niteliği ya da işlemlerin belirli veri tabanı üzerinden analiz edilebiliyor olması gibi durumlarda denetçi işlemlerin tümünü inceleyerek hesap alanının tümü hakkında kanaat sahibi olabilir.

2.5.2.3 Analitik İnceleme

Analitik inceleme (analitik prosedürler) terimi, mali ve mali olmayan veriler arasındaki anlamlı ilişkilerin analiz edilmesi yoluyla, mali bilgilerin değerlendirilmesini ifade eder. Analitik incelemeyi gerçekleştirmek için çeşitli yöntemlerden faydalanılabilir. Bu yöntemler basit karşılaştırmaların uygulanmasından, ileri istatistiki teknikleri kullanarak karmaşık

analizler yapılmasına kadar çeşitlilik gösterir. Bazı durumlarda, karmaşık olmayan bir tahmin modeli bile bir analitik inceleme olarak etkili olabilir. Örneğin, bir işletmenin dönem boyunca sabit ücret ödenen belirli sayıda çalışanı olması durumunda, denetçinin bu dönem için toplam ücret maliyetini yüksek bir doğruluk seviyesinde tahmin etmek için bu verileri kullanması, dolayısıyla mali tablolardaki önemli bir hesap alanine ilişkin denetim kanıtı sağlaması ve ücretlere ilişkin detay testleri uygulama ihtiyacını azaltması mümkün olabilir.

2.5.2.4 Denetim Örneklemesi

Denetçi, denetlediği kamu idaresinin mali tablolarına ve mali tablolara dayanak teşkil eden hesap ve işlemlere ilişkin denetim kanıtını, belirlediği ve hakkında kanaat oluşturmayı hedeflediği hesap alanlarındaki işlemlerin yüzde yüzünün incelenmesi ya da örneklemesi yoluyla seçilen işlemlerin incelenmesi yoluyla elde edebilir. Ancak, aşağıda belirtilen nedenlerden dolayı yüzde yüz inceleme yerine örneklemesi tercih edilebilir.

Maliyet tasarrufu sağlaması: Popülasyonun hacmi ve incelenecek özellik sayısı arttıkça işlemlerin tamamının incelenmesi (yüzde yüz inceleme) ekonomik olmaktan çıkar. Örneklemesi ile çok daha az maliyetle yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmek mümkündür.

Zaman tasarrufu sağlaması: Örneklemesi yüzde yüz incelemeye göre daha kısa zamanda bilgi edinme imkanı verir. Örneklemenin bu özelliği, bilhassa bilgiye çok hızlı gereksinim duyulduğunda önemlidir.

Doğru bilgi edinme imkanı sağlaması: Örneklemesi yüzde yüz inceleme kadar bilgi elde etme imkanı verebilir. Çünkü daha az sayıda birimden oluşan örneklemde daha dikkatli ve yoğun inceleme yapılacağından hatalara ilişkin daha kolay ve doğru bilgi elde edilebilir.

Denetçi herhangi bir denetim örneklemesini tasarlarken ve örneklem büyüklüğünü tespit ederken öncelikli olarak;

- Ulaşılması hedeflenen belirli amaçları tanımlamalı,
- İncelenecek örneklerin alınacağı popülasyonun niteliklerini belirlemeli,
- Amaçlara en iyi şekilde ulaşılmasını sağlayacak denetim tekniklerinin bileşimine karar vermelidir.

Örnekleme Riskinin Göz Önünde Bulundurulması

Denetçi, örnekleme yapmaya karar verdiğinde seçilen örneklere dayanarak ulaştığı sonucun, popülasyonun tümüne aynı denetim tekniklerini uygulaması halinde varacağı sonuçtan farklı olabileceğini göz önünde bulundurmalıdır.

Denetimde örnekleme uygularken denetçi iki tür riskle karşılaşır:

Örnekleme riski; denetçinin, seçilen örneklere dayanarak vardığı kanaatin, popülasyonun tümüne aynı denetim tekniklerini uygulaması halinde varacağı kanaatten farklı olabilmesi riskidir.

Örneklemeden kaynaklanmayan risk; denetçinin, örnekleme ile ilgili olmayan bir nedenden dolayı hatalı bir değerlendirme yapmasına neden olan faktörlerden kaynaklanır. Denetçi uygun olmayan denetim teknikleri kullanabilir veya denetçi kanıtları yanlış yorumlayabilir ve bu nedenle bir hatayı algılamakta başarısız olabilir.

İyi Örneklemin Özellikleri

İyi bir örnekleme aşağıdaki özelliklere sahiptir:

Temsil Edici Olma: Seçilen örneklerin incelenmesi sonucunda, popülasyonda var olan gerçek hata tutarı ne kadar doğru tahmin edilebiliyorsa örneklem o kadar temsil edici demektir.

Öngörülemez Olma: Örnekler öyle seçilmelidir ki denetlenen kamu idaresinin yetkilileri denetimler sırasında hangi işlemlerin inceleneceğini öngörememelidirler.

Hataları Düzeltmeye İmkan Verme: Örneklem hatalı işlemleri mümkün olduğu kadar yüksek bir seviyede tespit etme özelliğine sahip olmalıdır. Böylece denetim sonucunda hataların düzeltilmesi mümkün olmaktadır.

Yansız Olma: Seçilen örnekler herhangi bir önyargıya dayanmaksızın seçilmelidir. Örn. hatalı olduğu bilinen işlemleri özellikle seçecek şekilde bir örneklem planlaması yapılmamalıdır. Bu şekilde planlamanın yapıldığı durumda örneklem, popülasyonu doğru bir

şekilde temsil etmez.

Denetçi örnekleme planını yaparken seçeceği örneklemin bu özellikleri taşıması için çaba göstermelidir. Bunu gerçekleştirmek için popülasyonu iyi analiz etmeli, bu özelliklere ulaşmasına olanak sağlayacak örnekleme yöntemlerini tercih etmelidir. Ancak unutulmamalıdır ki, tek bir örnekleme bu dört özelliğin tamamını mükemmel biçimde sağlamak çoğu zaman mümkün olmayacaktır. Bu yüzden, denetim amacına uygun olarak bu dört kriter arasında bir denge kurmaya çalışmak en akılcı yöntem olacaktır.

Popülasyonun Belirlenmesi

Popülasyon (İstatistiksel Ana Kütle), denetçinin içinden örneği seçtiği ve hakkında sonuca varmayı istediği veri setidir. Örn. hesap alanı dahilindeki tüm alt hesaplar, kalemler veya belirli türdeki işlemler topluluğu bir popülasyonu oluşturabilir. Popülasyon tabakalara veya alt gruplara bölünebilir ve her bir tabaka ayrı bir incelemeye tabi tutulabilir. Popülasyon terimi tabaka terimini içerecek şekilde de kullanılabilir. Denetçi, popülasyonu denetim hedeflerine uygun olarak belirlemelidir. Popülasyonun olabildiğince homojen olmasına dikkat etmelidir. Örn. hedef yurtiçi harcırah giderlerinin mevzuata uygunluğunu test etmek ise (yasallık) popülasyon tüm yurtiçi harcırah giderleridir.

Denetçi, popülasyonun tam olduğundan emin olmalıdır. Popülasyonu oluşturan muhasebe işlemleri tam olarak kaydedilmemişse popülasyonun tamamı hakkında görüş oluşturulamaz. Örn. yurtiçi harcırahların hepsi kaydedilmemişse veya denetçi bir kısmını dışarıda bırakırsa yurtiçi harcırahların tamamı hakkında kanaat edinemez.

Örneklem Biriminin Belirlenmesi

Örneklem birimi/işlem, popülasyon içindeki bir unsurdur ve bir belge, bir bordrodaki bir satır, bir yevmiye maddesi veya bilgisayardaki bir kayıt olabilir. Örn. yevmiye defteri kayıtlarına ilişkin olarak örneklem birimi/işlem yevmiye defterindeki her bir yevmiye kayıdır ya da taşınırlara ilişkin olarak örneklem birimi/işlem taşınırlar listesinde yer alan her bir mal kayıdır. Denetçi inceleyeceği popülasyonda hangi unsurun örneklem birimini oluşturduğunu belirlemelidir.

2.5.2.5 Örneklem Sayısının Hesaplanması

Denetçi denetlenen kamu idaresiyle ilgili elde edilen bilgi, yapısal ve kontrol risklerine ilişkin değerlendirmeleri göz önüne alarak test edilecek popülasyon içerisinde örneklemeleri seçmelidir. Denetçinin öncelikle test edilecek popülasyona ilişkin elektronik muhasebe işlem kayıtlarını ilgili kamu idaresinden alması gerekir. Alınan elektronik kayıtların hesap alanları bazında sınıflandırılabilmesi için, kamu idaresi tarafından sunulan elektronik kayıtların hesap ismi ve hesap numarası gibi ayırt edici özellikleri içermesi ve Microsoft Excel içerisinde işlem yapmaya uygun olması gerekmektedir.

Öncelikle denetlenecek örneklem sayısının hesaplanması gerekir. Örneklem sayısı aşağıda belirtilen formüle göre hesaplanır:

$$\text{Örneklem Sayısı} = \frac{\text{Hesap Alanı Popülasyonu} \times \text{Güvence Faktörü (A)}}{\text{Performans Önemliliği}}$$

Yukarıda verilen formülde yer alan tanımlar:

Hesap Alanı Popülasyonu: Hesap alanının toplam parasal tutarıdır. Yukarıda verilen formül Para Birimine Dayalı örnekleme yöntemi esas alınarak oluşturulduğu için hesap alanının parasal değeri arttıkça zamanla örneklem sayısı artmaktadır. Ancak basit tesadüfi örnekleme yöntemine göre bir örneklem sayısı hesaplama yöntemi kullanılması durumunda parasal tutar örneklem sayısını etkilemez.

Performans Önemliliği: Bir hesap alanında, muhtemel hata ve önemlilik arasında bir düzeyde bulunan ve beklenen doğruluk düzeyini gösteren bir seviyedir. Belirlenen önemlilik seviyesinin %80'ninin alınması ile elde edilir. (Performans Önemliliği= Önemlilik * %80). Performans önemliliği belirlenen önemlilik seviyesine bağlı bir değerdir. Önemlilik düzeyi yani kabul edilebilir hata düzeyi arttıkça örneklem sayısı azalmaktadır. Denetlenen idare için kabul edilebilir hata seviyesi (önemlilik seviyesi) düşük tutulursa örneklem sayısı artar.

Güvence Faktörü: Güvence Modeli kullanılarak ulaşılan ve hesap alanı ile ilgili maddi doğruluk testi için belirlenen güvence katsayısıdır. Maddi doğruluk testi güvence faktörü katsayılarından biri hesaplamalarda kullanılır (A=3.0 veya A=2.0 veya A=0,7). Güvence

modeline göre denetlenen hesap alanı için yapısal veya iç kontrolden kaynaklanan önemliliğin üzerinde bir hataya sebebiyet verebilecek riskler tespit edilmesi ve iç kontrollerin yetersiz olması durumunda seçilecek maddi doğruluk testleri için belirlenecek güvence faktörü $A=3.0$ olacaktır. Dolayısıyla hesap alanı için belirlenen riskler ve hata beklentisi arttıkça örneklem sayısı artar.

Yukarıda belirtilen formülle elde edilen örneklem sayısı parasal birime dayalı örneklem yöntemine göre hesaplanan örneklem sayısı olduğu ancak tarafımızca kullanılan örneklem seçim yönteminin parasal birime dayalı örneklem seçim yönteminden farklı olduğu için ;

- Örneklem sayısı 30'un üstünde çıkarsa hesaplanan örneklem sayısı %10 oranında,
- Örneklem sayısı 30'un altında çıkarsa hesaplanan örneklem sayısı %25 oranında artırılır.

2.5.2.6 Örneklemelerin Popülasyon İçerisinden Seçimi

Örneklem sayısı belirlendikten sonra örneklem seçim yöntemi için bir yöntemin belirlenmesi gerekir. Popülasyon içerisinden örneklem seçim yapılırken denetçi aşağıda belirtilen iki aşamadan oluşan örneklem seçim yöntemini uygulamalıdır. Denetim planında belirlenen hesap alanları altında yer alan ve parasal değeri daha büyük olan gelir ve gider alt hesapları için daha fazla örneklem yapılması gerekmektedir.

1. Aşama: Denetçi kendi yargısını kullanarak popülasyon içerisinde farklılık veya beklenmedik sapma gösteren, belirlenen popülasyon içerisinde diğer gider/gelir kayıtlarına göre tutar olarak çok büyük olan işlem ve tutarları tespit ederek, bunları örneklem olarak incelemelidir. Popülasyon içerisinde mevzuata göre aynı olması gereken gelir veya giderlerin farklılık göstermesi durumunda da farklılık veya sapma gösteren örneklem seçilerek incelenmesi gereklidir.

Örnek 1: Bir Belediyenin Park Bahçe Yapımı ve Ağaçlandırma Gideri Harcamaları içerisinde toplamda 5 adet harcama olduğu ve harcama tutarlarının aşağıda verilen tablodaki gibi gerçekleştiği kabul edilirse, 005 sayılı örneklem diğer örneklemelere göre çok yüksek bir tutar olduğu, popülasyondaki diğer harcamalardan farklılık gösterdiği ve Belediye Başkanının harcama yetkisi olan 8.000.-TL'nin üzerinde olduğu için örneklemlerden biri olarak seçilmesi

gerekir.

Sıra No	Gider	Tutar (TL)
001	Park Bahçe Yapımı Ve Ağaçlandırma Gideri	216,32
002	Park Bahçe Yapımı Ve Ağaçlandırma Gideri	200,50
003	Park Bahçe Yapımı Ve Ağaçlandırma Gideri	181,03
004	Park Bahçe Yapımı Ve Ağaçlandırma Gideri	104,00
005	Park Bahçe Yapımı Ve Ağaçlandırma Gideri	9.500,00

Örnek 2: Personel Giderleri içerisinde aynı barem ve kıdeme sahip iki kişinin maaşları arasında ciddi bir fark olması durumunda fazla olan maaşın örneklem olarak seçilip incelenmesi gerekir.

Örnek 3: İlgili tüzüğünde belirtilen 100 TL maktu ücrete göre tahsilatı yapılan bir hesap alanında maktu ücret tutarından farklı tutarlar için yapılan muhasebe kayıtları incelenmelidir.

2. Aşama: Denetçi kendi yargısını kullanarak popülasyon içerisinde farklılık veya beklenmedik sapma gösteren işlem ve tutarları tespit ederek inceledikten sonra, kalan örneklem sayısı kadar örnekleme seçmek için basit rastgele örneklem yöntemini kullanarak bir örneklem seçimi yapmalıdır.

Microsoft Excel kullanılarak seçilecek işlem sayısı kadar rastgele bir sayı oluşturulur ve oluşturulan rastgele sayıların sırasındaki işlemler listelenerek incelenir. Örn. Bir hesap alanı içerisinde 100 adet işlem var ise Microsoft Excel'e "`=RASTGELEARADA(1;100)`" formülü yazılması sonucu 1 (dahil) ile 100 (dahil) arasında rastgele bir sayı oluşturulur ve rastgele oluşturulacak sayı sırasındaki işlem incelenir. Microsoft Excel'de formül yazılan hücrenin sağ alt köşesi tıklanarak aşağı doğru çekildiğinde istenilen kadar rastgele sayı elde edilebilir. Microsoft Excel tarafından oluşturulan incelenecek işlemlerin sıra numaraları gözden geçiricilere sunulmak üzere Microsoft Word dokümanı olarak muhafaza edilir.

Örnek 4: Örnek 1'de belirtilen Belediyenin Park Bahçe Yapımı ve Ağaçlandırma Gideri Harcamaları içerisinde toplamda 5 adet harcama olduğu ve bu hesap alanından 2 tane örneklem yapılacağı varsayıldığında, denetçinin yargısını kullanarak Örnek 1'de belirtilen nedenlerden dolayı 005 sayılı örnekleme seçtikten sonra bir örnek daha seçmesi gereklidir. Bunun için Microsoft Excel'e "`=RASTGELEARADA(1;4)`" formülü yazılması sonucu 1(dahil) ile 4 (dahil) arasında rastgele bir sayı oluşturulur ve rastgele oluşturulacak sayı

sırasındaki işlem incelenir.

2.6 Denetim Hedefleri (Savları)

Denetim planında, hangi denetim hedefleri (savları) için hangi testlerin ve incelemelerin yapılacağını belirtmesi gerekir. Denetçinin mali tablolardaki bilgilerin hedefleri karşıladığına dair kontrolü yapması gerekir. Denetim hedefleri (savları), bilançoya ve gelir gider hesapları /Gelir tablosuna ilişkin denetim hedefleri (savları) olmak üzere iki başlıkta ele alınmaktadır. Denetçinin her bir denetim hedefine (savına) ilişkin denetim kanıtı elde etmesi gerekmektedir. Ancak uygulanacak bir denetim prosedürü ile birden fazla denetim hedefi için kanıt elde edilmesi mümkün olup, her bir denetim hedefi için ayrı bir denetim prosedürü uygulanmayabilir.

2.6.1 Bilançoya İlişkin Denetim Hedefleri (Savları)

Tamlık: Mali tablolar, düzenlenme tarihi itibari ile denetlenen kamu idaresinin tüm varlıklarını aktiflerde, tüm kaynaklarını da pasiflerde göstermelidir. Tamlık testi muhasebe kayıtlarından seçilen örneklemeler yöntemi ile kontrol edilemez çünkü muhasebe kayıtlarında olması gerekip olmayan muhasebe işlemleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Tamlık testi için diğer kamu idaresi ve banka gibi kuruluşlardan teyit edici bilgi alınması veya analitik inceleme yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Örn. Kamu idaresinin tüm alacakları tanımlanmadığı için borçlular bilançoya eksik kayıt edilmiştir.

Varolma: Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle denetlenen kamu idaresinde mevcut olmalıdır. Örn. stok hareketlerinin düzgün bir şekilde kaydedilmemesi sonucunda doğru olmayan stok mevcut miktarına ulaşılmıştır.

Kıymet Takdiri ve Ayırma: Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle taşıdığı değeri göstermelidir. Ayrıca varlık ve kaynakları ayırmanın doğru bir şekilde yapılarak ilgili hesaplara kayıt edilmesi gerekmektedir. Örn. 31.12.2014 tarihi itibariyle olan tüm alacakların bilançoya kayıt edilip edilmediği.

Hak ve Sorumluluklar: Varlık ve kaynaklar, bilanço tarihi ya da mali tablonun düzenlendiği tarih itibariyle denetlenen kamu idaresine ait ya da kamu idaresinin kullanımında olmalıdır. Örn. elden çıkarılan varlıkların bilançoda yanlışlıkla gösterilmesi (Haklar). Ödenen bir banka borcunun bilançoda yanlışlıkla gösterilmesi (Sorumluluklar).

Mevzuata Uygunluk (Yasallık): Varlık ve kaynakların elde edilmesi ve kullanılmasına ilişkin işlemlerin mevzuata uygun olması gerekmektedir.

Açıklama : Mali tabloda yer alan hesapların, geçerli raporlama çerçevesi doğrultusunda, standartlara uygun olarak sınıflandırılmış ve açıklanmış olması gerekmektedir. Örn. mali tablolarda gösterilen emanet hesaplarının yeterli şekilde açıklanmaması.

2.6.2 Gelir Gider Hesapları / Gelir Tablosu Tablosuna İlişkin Denetim Hedefleri (Savları)

Tamlık: Mali tabloların kapsadığı döneme ilişkin gelir ve gider işlemlerinin tamamı mali tablolara kayıt edilmelidir. Tamlık testi muhasebe kayıtlarından seçilen örneklemeler yöntemi ile kontrol edilemez çünkü muhasebe kayıtlarında olması gerekip olmayan muhasebe işlemleri tespit edilmeye çalışılmaktadır. Tamlık testi için üçüncü kamu idaresi ve banka gibi kuruluşlardan teyit edici bilgi alınması veya analitik inceleme yöntemi gibi yöntemler kullanılabilir. Örn. gelirlerin gelir tablosuna eksik kayıt edilmesi.

Gerçekleşme: Tüm gelir ve gider işlemleri mali tabloların ilgili olduğu dönemde gerçekleşmiş olmalı ve bunlara ilişkin kayıtlar kamu idaresinin gerçek işlemlerini yansıtmalıdır. Örn. bir fatura ilgili hesaba yanlışlıkla iki kere kayıt edilmiştir ve ikinci kayıt için herhangi bir mal veya hizmet alınmamıştır.

Doğruluk: Tüm gelir ve gider işlemleri gerçek değeriyle kaydedilmiş olmalıdır. Örn. bir hizmet alımı giderinin sehven yanlış bir tutarda kayıt edilmesi.

Dönemsellik (Hesap Kesim Tarihi): Kayıtlarda yer alan tüm işlemlerin ilgili dönem içinde veya sonuçları bakımından o dönemle ilgili olmalıdır. Örn. bir önceki mali yıla ait giderin ilgili yıla kayıt edilmesi.

Sınıflandırma: Tüm işlemler doğru gelir ve gider hesaplarına kayıt edilmelidir. Örn. bakım ve onarımla ilgili giderin yanlışlıkla kırtasiye alımları giderleri altında kayıt edilmesi.

Mevzuatta Uygunluk (Yasallık): Mali tablodaki kayıt ve bilgiler ile bunların dayanağı gelir, gider ve mal işlemleri Kamu idaresinin tabi olduğu mevzuata uygun olmalıdır. Örn. mevzuata uygun olmayan bir harcama yapılması.

Açıklama : Mali tabloda yer alan hesapların, geçerli raporlama çerçevesi doğrultusunda, standartlara uygun olarak sınıflandırılmış ve açıklanmış olması gerekmektedir. Örn. değişik sınıf varlıkların amortisman oranlarının açıklanmaması.

2.7 Denetim Planı Formatı

Kamu idaresini tanımaya ilişkin çalışmalar tamamlandığında ekipler tarafından Denetim Planı hazırlanır ve uzman denetçiye sunulur.

Denetim Planı formatı **EK-1**'de verilmiştir.

3 UYGULAMA

Uygulama aşaması, denetim planında her hesap alanı hakkında belirtilen denetim hedeflerine ulaşmak için denetim planında belirtilen denetim yaklaşımı kullanılarak, kamu idaresi hakkında hazırlanacak taslak rapor ve verilecek denetim görüşüne dayanak teşkil edecek denetim kanıtlarının toplandığı aşamadır.

3.1 Denetim Kanıtı

Denetim kanıtı, denetim görüşünün temelini oluşturan sonuçlara ulaşmada, denetçi tarafından elde edilen bilgidir. Denetim kanıtları, mali tabloların dayandığı hesap ve işlemler ile diğer kaynaklardan elde edilmiş olan bilgileri içeren belgelerden ve muhasebe kayıtlarından elde edilir.

3.1.1 Yeterli ve Uygun Denetim Kanıtı

Denetim kanıtının güvenilirliği, elde edildiği kaynak ve kanıtın niteliği gibi belli şartlardan etkilenmektedir. Denetçi bu şartları değerlendirirken daima kendi mesleki yargısını kullanmalıdır. Bununla birlikte farklı türdeki denetim kanıtlarının güvenilirliğine ilişkin aşağıdaki genellemeler yapılabilir:

- Kamu idaresi dışında bağımsız bir kaynaktan elde edilen denetim kanıtı, kamu idaresi içinden elde edilenlere göre daha güvenilirdir.
- Kamu idaresi içinde etkin kontrol süreçlerinden geçen denetim kanıtları daha güvenilirdir.
- Doğrudan denetçinin gözlemine dayalı olarak elde edilen denetim kanıtı, dolaylı yollardan elde edilen denetim kanıtına kıyasla daha güvenilirdir.
- Belge ya da elektronik formatta olan denetim kanıtı, sözlü ifadelere dayalı olanlara kıyasla daha güvenilirdir.

3.1.2 Denetim Kanıtı Toplama Teknikleri

Denetçi, denetim prosedürlerini uygularken aşağıda sayılan tekniklerden bir ya da bir kaçını kullanarak denetim kanıtı toplar.

Kayıt ve Belgelerin İncelenmesi: İnceleme, kayıt veya belgelerin, kağıt üzerinde yazılı şekilde ya da elektronik ortamda veya başka şekillerde ve kamu idaresi içinde veya dışında üretilmiş olup olmadığına bakılmaksızın denetlenmesidir.

Fiili-Fiziki İnceleme: Fiili ve fiziki inceleme, maddi duran varlıkların ve sözleşme taahhütlerinin fiziki denetimini içerir.

Gözlem: Kamu idaresi tarafından uygulanan süreç veya işlemlerin izlenmesini ve gözlemlenmesini ifade eder. Kamu idaresi personeli tarafından yapılan envanter sayımına denetçinin eşlik etmesi veya iç kontrol sistemlerinin işleyişine ilişkin denetçi tarafından yapılan gözlemler buna örnektir.

Yazılı veya Sözlü Bilgi Alma: Kamu idaresi içinden ya da dışından bilgi sahibi olan kişilerden bilgi edinmeyi ifade eder. Üçüncü şahıslardan resmi yazı ile bilgi istenmesi ya da kamu idaresi içerisinde bulunan kişilerle yapılan sözlü görüşme yoluyla bilgi sağlanması buna örnektir.

Karşılaştırma: İşlemlerin doğruluğunu araştırmak üzere yapılan kıyas, çapraz inceleme ve benzeri çalışmaları ifade eder.

Yeniden Hesaplama: Mali tablolara kaynak teşkil eden belge ve kayıtların matematiksel doğruluğunun kontrol edilmesidir. Örn. amortismanların denetçi tarafından yeniden hesaplanarak mevcut amortisman kayıtlarının doğruluğunun kontrol edilmesi.

3.2 Denetim Prosedürleri

Sayıştay Başkanlığı tarafından yayınlanması durumunda, Kamu İdareleri tarafından hazırlanan mali tabloların genel uygunluğunun kontrolüne ve belirli hesap alanlarının denetimine ilişkin prosedürler denetçiler tarafından uygulanır. Uygulanan denetim prosedürlerine ilişkin kanıtların detaylı bir şekilde çalışma kağıtlarında ortaya konulması gereklidir.

3.3 Çalışma Kağıtları

Denetçinin, denetime ilişkin genel bir bilgi sağlayabilmesi için yeteri derecede, tam ve detaylı çalışma kağıtları hazırlaması gerekir. Denetçinin, denetim prosedürlerinin boyutunu, bunların sonuçlarını ve genel denetimden elde edilen denetim kanıtından çıkarılmış sonuçları çalışma kağıtlarına kaydetmesi gerekir. Denetim kanıtını belgelendirirken, denetçinin aşağıdaki temel ilkelere uyması gerekir:

- Çalışma kağıtlarının, bulgular, sonuçlar ve tavsiyelere destek sağlamak için eksiksiz

ve doğru doldurulması.

- Çalışma kağıtlarının, ek bir takım açıklama gerektirmeden, açık ve anlaşılır olması.
- Denetim sürecine dahil olmamış bir denetçinin, denetimin kapsamını, doğasını anlaması ve sonuçlarını tanımlayabilmesi.

Denetçiler tarafından her hesap alanı için ayrı ayrı doldurulması gereken, çalışma kağıdı formatı **EK-2**'de verilmiştir.

3.4 Denetim Görüşü

Uluslararası denetim standartlarına göre denetçi elde edilen denetim kanıtlarından çıkarılan sonuçları değerlendirerek mali tablolara ilişkin bir görüş oluşturur ve oluşturulan görüşün dayanağının açıklandığı yazılı bir rapor aracılığıyla açık ve net bir biçimde görüşünü ifade eder.

Denetim görüşü verilirken belirlenmesi gereken en önemli husus, denetimde tespit edilen hataların önemli ve yaygın olup olmadığı konusunda bir karara varmaktır. Uluslararası denetim standartlarında belirtilen önemli ve yaygın hataların açıklamaları aşağıda verilmektedir.

Önemli: Yanlışlıkların (eksikliklerin) tek başına veya topluca mali tablo kullanıcılarının bu tablolara dayanarak alacakları ekonomik kararları etkilemesi bekleniyorsa, söz konusu yanlışlıklar önemli olarak değerlendirilir.

Yaygın: Yanlışlıkların (eksikliklerin) mali tablolar üzerindeki etkilerini veya -varsa- yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilemediği için tespit edilememiş yanlışlıkların, mali tablolar üzerindeki muhtemel etkilerini tanımlamak için kullanılan bir terimdir. Denetçinin muhakemesine göre, mali tablolar üzerindeki yaygın etkiler:

- Mali tabloların belirli unsurları, hesapları veya kalemleriyle sınırlı değildir,
- Sınırlı olmaları durumunda, mali tabloların önemli bir bölümünü temsil ederler veya edebilirler,
- Yazılı açıklamalara ilişkin olarak, kullanıcıların mali tabloları anlaması açısından temel teşkil ederler.

Uluslararası denetim standartları esaslarına göre 4 çeşit denetim görüşü verilmektedir;

Olumlu Denetim Görüşü

Denetçinin; mali tabloların, kamu idaresinin mali durumunu ve faaliyet sonuçlarını tüm önemli yönleriyle mali raporlama çerçevesine uyumlu olarak doğru ve açık bir biçimde yansıttığı kanaatine vardığında verdiği görüştür.

Şartlı Denetim Görüşü

Denetçi, aşağıdaki durumlarda şartlı denetim görüşü verir:

- Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak önemli olduğu ancak mali tablolarda yaygın olmadığı sonucuna varırsa veya,
- Görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edememekle birlikte denetçi, -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli olabileceği ancak yaygın olmayabileceği sonucuna varırsa.

Olumsuz Görüş

Yeterli ve uygun denetim kanıtı elde etmiş olan denetçi, yanlışlıkların tek başına veya toplu olarak mali tablolar için önemli ve (etkisinin) yaygın olduğu sonucuna varırsa.

Görüş Vermekten Kaçınma

Denetçi, görüşüne dayanak teşkil edecek yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edemezse ve -varsa- tespit edilmemiş yanlışlıkların mali tablolar üzerindeki muhtemel etkilerinin önemli ve yaygın olabileceği sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Denetçi, birden fazla belirsizlik içeren istisnai durumlarda, belirsizliklerin her birine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtı elde edilmiş olmasına bağlı kalmaksızın, belirsizliklerin muhtemel etkileşimi ve mali tablolar üzerindeki muhtemel kümülatif etkileri sebebiyle, mali tablolara ilişkin görüş oluşturmanın mümkün olmadığı sonucuna varırsa, görüş vermekten kaçınır.

Diğer Hususlar Paragrafı

Raporun görüş kısmına eklenen, denetçinin muhakemesine göre kullanıcıların; denetimi,

denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından mali tablolarda sunulanlar veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır. Örn. Kamu idaresinin mali işlerini düzenleyen herhangi bir mevzuatın mevcut olmadığının belirtilmesi.

Vurgulanmak İstenen Hususlar Paragrafı

Denetçi raporunun görüş kısmına gerekmesi durumunda eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların mali tabloları anlamaları açısından temel teşkil edecek derecede öneme sahip olan, mali tablolarda uygun bir şekilde yazılı olarak sunulan veya açıklanan bir hususa atıfta bulunan paragraftır. Örn. Mali tablolarda yazılı olarak yer alan ve bir hesap için açıklayıcı olan bir dipnotun belirtilmesi.

4 RAPORLAMA

4.1 Denetim Raporlarının Hazırlanması

Mali ve yassallık denetimi çalışmaları sonucunda denetçi, ulaştığı sonuçları uygun bir şekilde raporlamalıdır. Düzenlenecek denetim raporlarının içerikleri; anlaşılması kolay ve belirsizliklerden uzak olmalı, yeterli ve uygun denetim kanıtları tarafından desteklenen bilgilerden oluşmalıdır. Rapora alınan konular uygun bir şekilde analiz edilmeli ve sonuçlandırılmalıdır. Bütün bulgular ve sonuçlar çalışma kağıtlarındaki yeterli, uygun ve güvenilir kanıtlarla desteklenmelidir. Denetim raporları, gerçek durumun doğru ve güvenilir bir özetini sunmalı ve tarafsız olmalıdır.

Taslak Denetim Raporu: Kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygun olup olmadığının tespiti ile mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun olarak kurulup kurulmadığı ve etkin bir şekilde çalışıp çalışmadığı konularında yapılan değerlendirmeler sonucunda; mali rapor ve tabloların denetlenen kamu idaresinin mali durumunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir bir biçimde gösterip göstermediği veya mali rapor ve tablolarda önemli hatalar bulunup bulunmadığı yönünde oluşturulan ve cevaplandırılmak üzere kamu idaresine gönderilen rapordur.

Denetim Raporu: Kamu idaresinin cevabı geldikten sonra ilgili ekip tarafından taslak denetim raporu esas alınarak hazırlanan ve denetim görüşü ile denetim görüşünün dayanaklarını içeren ve Sayıştay'ın Cumhuriyet Meclisine ve ilgili kamu idarelerine sunacağı rapordur.

4.2 Denetim Raporunun Formatı

Denetim raporunun formatı **EK-3**'de verilmektedir.

5 GÖZDEN GEÇİRME

Denetimde kalite ve etkinliği sağlamak açısından denetim çalışmasının bütün aşamalarının gözden geçirilmesi gereklidir. Gözden geçirmenin temel amacı, mali tablolarla ilgili olarak verilen denetim görüşünün doğruluğundan, denetim görüşünü destekleyen yeterli ve uygun denetim kanıtı toplandığından ve gerçekleştirilen denetimin mevzuata, uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay uygulamalarına uygun olduğundan emin olmaktır.

Gözden geçirme, gözden geçirmeyi yapan denetçiye denetim çalışması üzerinde etkili bir kontrol uygulama imkanı verir ve denetim sürecinde gerekli değişikliklerin zamanında yapılabilmesine katkıda bulunur. Gözden geçirmeyi yapan denetçi ulaşılan denetim sonuçları ile ilgili eksiklikleri düzetilme talebiyle birlikte ilgili denetçiye/denetçilere bildirir.

Denetimin gözden geçirilmesi ‘Birinci Aşama Gözden Geçirme’ ve ‘İkinci Aşama Gözden Geçirme’ olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilir:

5.1 Birinci Aşama Gözden Geçirme

Denetim çalışmasının bütün aşamaları ekip lideri tarafından incelenir. Birinci aşama gözden geçirmede ilk olarak, denetim planının gerektirdiği bütün işlerin yerine getirildiğinden ve düzenlenen çalışma kağıtlarında, yürütlen denetim çalışmalarının gerektiği şekilde belgelendirilmiş olduğundan emin olunur. Daha sonra denetimin farklı aşamalarında yapılmış olan çalışmaların ve ulaşılmış sonuçların detaylı bir şekilde incelenmesi ve değerlendirilmesi yapılır.

Ekip lideri;

- Denetim planının, denetlenen kamu idaresinin tanınması temeline dayanan risk ve önemlilik kavramlarının dikkate alınarak hazırlandığı,
- Denetim planının, denetimin nasıl ve ne zaman yapılacağı ve mali tablolarla ilgili görüş oluşturmak amacıyla gerekli denetim kanıtlarının nasıl sağlanacağını gösterecek şekilde hazırlandığı,
- Denetime ilişkin alan çalışmasının, yapılan ve onaylanmış denetim programına göre yürütüldüğü ve mali tabloların önemli hata ve mevzuata aykırılık hususları içermediğine ilişkin yeterli ve uygun denetim kanıtlarının toplandığı,
- Onaylanmış denetim programından sonra ortaya çıkan önemli değerşikliklerin dikkate

alındığı,

- Denetimle ilgili önemli hususların denetim süresince dikkate alındığı,
- Denetimin, mevzuata, uluslararası denetim standartlarına ve Sayıştay Başkanlığının belirlediği mali denetim yöntem ve yaklaşımlarına göre yürütüldüğü,

hususlarında tam olarak ikna olmalıdır.

Ekibin lideri gözden geçirme sırasında açıklığa kavuşturulması gereken alanlar ve sorularla ilgili olarak denetim ekibi ile görüşmek suretiyle sonuca ulaşır.

5.2 İkinci Aşama Gözden Geçirme

Birinci aşama gözden geçirme sürecinden sonra düzenlenen taslak denetim raporu Uzman Denetçi tarafından incelenir.

Her iki aşama gözden geçirmeyi yapan denetçilerin denetim süreci ile ilgili tespit ettikleri denetimin etkinliğini ve kalitesini etkileyen hususları denetim tamamlanmadan önce mutlaka denetim ekibi ile görüşmek yolu ile çözüme kavuşturmaları gerekmektedir.

5.3 Denetim Sonuçlarının İzlenmesi

İzleme faaliyeti; denetlenen kamu idareleri tarafından, önceki yıllara ait Sayıştay raporlarında yer alan önemli bulgulara ve tavsiyelere ilişkin olarak gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığının sistematik bir kontrolüdür. Denetim ekibi önceki yıllara ait Sayıştay raporlarında yer alan tavsiyelere ilişkin gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığını izlerken aşağıdaki hususları dikkate almalıdır:

- Raporda yer alan tavsiyelerin denetlenen kamu idaresince yerine getirmesine imkan verecek yeterli zamanın geçip geçmediği,
- Her bir tavsiye için kamu idaresince gerekli tedbirlerin alınıp alınmadığını tespit edilmesi,
- Tavsiyelere ilişkin olarak mevzuat ve benzeri değişikliklerin neler olduğu,
- Tavsiyelerin yerine getirilmesindeki ilerlemeler ya da tavsiyelerin tamamen uygulanmasındaki başarı derecesi,
- İzleme sonucunda yapılan değerlendirmenin kamu idaresi yetkilileri ile paylaşılması.

EK-1 DENETİM PLANI FORMATI

Denetim planı formatı aşağıda belirtilen bölümleri içermeli ve her bölümde yer alan sorular denetçiler tarafından eksiksiz olarak doldurulmalıdır.

Kapak Sayfası

Bölüm A: Kamu idaresi Hakkında Genel Bilgiler

Bölüm B: Kamu idaresinin İç Kontrolleri

Bölüm C: Kamu idaresinin Muhasebe Çerçevesi

Bölüm D: Kamu idaresinin Mali Tablolarına İlişkin Hesap Alanları

Bölüm E: Önemli Riskler ve Bu Riskler için Denetimde Gerçekleştirilecek Prosedürler

Bölüm F: Önemlilik

Bölüm G: Hesap Alanları Denetim Prosedürleri

Bölüm H: Denetim Ekibi

Bölüm I: Denetim Takvimi

X KAMU İDARESİ
XXXX MALİ YILI HESAPLARI
DENETİM PLANI

Hazırlayanlar

Tarih: XX.XX.XXXX

Adı Soyadı - Kıdemli Denetçi/Baş Denetçi Yard.

Adı Soyadı - Denetçi

Onaylayan

Tarih: XX.XX.XXXX

Adı Soyadı - Uzman Denetçi

Bölüm A: Kamu İdaresi Hakkında Genel Bilgiler

1) Kamu İdaresiyle ilgili mali ve mali olmayan mevzuatın incelenmesi.
2) Denetim yılında yapılan yasal ve idari değişikliklerin incelenmesi ve etkilerinin değerlendirilmesi.
3) Kamu İdaresinin kuruluş amacı, görev ve faaliyetlerinin belirtilmesi.
4) Kamu İdaresinin organizasyon yapısı, ana ve yardımcı faaliyet birimleri, görev ve yetki dağılımı ile insan kaynakları, Kamu İdaresi içi iletişim politikaları ve iş akış şeması ile mevcut etik davranış kurallarının ve iş politikalarının çalışanlara bildiri hakkında bilgi verilmesi.
5) Muhtemel yasal ve idari değişikliklerinin incelenmesi.
6) Kamu İdaresi hakkındaki raporların incelenmesi.
7) Kamu İdaresinin taraf olduğu hukuki ihtilafların tespit edilmesi.
8) Kamu İdaresinin içinde faaliyet gösterdiği sektör ile ekonomik ve sosyal ortamın Kamu İdaresinin gelir ve giderine etkilerinin değerlendirilmesi
9) Kamu İdaresinin kısa ve uzun vadeli hedeflerinin değerlendirilmesi.
10) Cumhuriyet Meclisinin, Hükümetin, medyanın ve sivil toplum kuruluşlarının denetlenen Kamu İdaresinin faaliyetlerine olan ilgisinin değerlendirilmesi ve bu ilginin Kamu İdaresi faaliyetleri üzerindeki etkilerinin incelenmesi.
11) Bağlı olunan veya ilgili diğer kamu idareleri ile ilişkilerin incelenmesi.

12) Kamu İdaresinin işleyişini, faaliyetlerini ve devamlılığını etkileyen veya etkileyebilecek olan faktörlerin değerlendirilmesi.
13) Kamu İdaresinin kendi mevzuatında belirtilen usul ve esasların uygulanması ile ilgili Kamu İdaresinin kendi kaygılarının incelenmesi ve bunlar için denetimde yapılması gerekli olan ve planlanan denetim prosedürlerinin belirtilmesi.
14) i. Kamu İdaresinin kredi borcu bakiyelerinin ve/veya borçlu cari hesap bakiyelerinin (overdraft hesapları) incelenmesi ve Kamu İdaresinin hangi amaçlar için borçlandığının ayrıntılı olarak belirtilmesi. ii. Kamu İdaresinin piyasaya ve diğer kamu idarelerine olan (telefon, elektrik ve su) borçlarının incelenmesi. iii. Kamu İdaresinin çalışanlarının sosyal güvenlik (İhtiyat Sandığı ve Sosyal Sigortalar Dairesi) ve vergi yatırımlarını yerine getirip getirmediğinin incelenmesi. Kamu İdaresinin sosyal güvenlik ve vergi yatırımları borç miktarının değerlendirilmesi.
15) Kamu İdaresinin yaptığı, yapmakta olduğu veya yapmayı planladığı önemli yatırımların incelenmesi ve bunların mali tablolara etkisinin değerlendirilmesi.
16) Denetimi planlarken ve gerçekleştirirken düşünülmesi gereken ve Kamu İdaresinin faaliyetlerinin sürekliliğini etkileyebilecek diğer önemli konuların belirtilmesi ve değerlendirilmesi.
17) Ön analitik inceleme: Kamu İdaresinin denetlenen mali yıldaki gelir ve giderleri bir önceki mali yıl gelir ve giderleriyle karşılaştırılır ve %20 (yüzde yirmi) üzerinde bir artış/azalış tespit edilen gelir ve gider hesapları (kalemleri) için artış/azalışın nedenleri değerlendirilir.

Bölüm B: Kamu İdaresinin İç Kontrolleri

1. Kamu İdaresinin genel iç kontrol ortamının ve iç kontrollerinin temel özelliklerinin değerlendirilmesi. Kamu İdaresi yönetiminin iç kontrollere yaklaşımı, iç kontrollerin etkinliğini nasıl takip ettiği ve Kamu İdaresi içerisindeki iç kontrollerin etkinliğinin değerlendirilmesi.

2. Kamu İdaresinde yapılan iç kontrol operasyonları ile ilgili ne çeşit bilgiler yönetim tarafından yapılan izlemede kullanılıyor ve bu bilgiler ne kadar güvenilirdir?
3. Kamu İdaresinin organizasyon yapısı ve Kamu İdaresindeki yetki ve sorumlulukların dağılımının uygun bir iç kontrol ortamına sağladığı katkıya ilişkin açıklama.
4. Kamu İdaresi içerisindeki mevcut iç kontrollerin muhasebe kayıtlarında yasal olmayan durumların ortaya çıkmasını engelleyip engelleyemediğine dair düşünceleriniz. Yapılan işlemlerin yerindelik (mevzuata aykırı bir işlem olmamakla birlikte yapılması münasip veya etik olmayan işlemler) konusunda sorunlar içerdiği hakkında ve iç kontrollerin bunları tespit etmede yetersiz kaldığı hakkındaki değerlendirmeleriniz.
5. Kamu İdaresi etkili bir risk değerlendirme sürecine sahip mi ? İş riskleri nasıl tanımlanıyor ve bu süreçte tüm riskler göz önüne alınıyor mu? Kamu İdaresi yönetimi risk değerlendirme süreçleri yolsuzluk ve mevzuata aykırı bir durum oluşması riskini etkili bir şekilde tanımlayıp cevap verebiliyor mu?
6. Kamu İdaresinin iç kontrol ortamı güvenilir mali bilgilerin oluşmasını destekliyor mu? Desteklemiyorsa nedenlerini belirtiniz.
7. Hem iç kontrollerden hem de maddi doğruluk testlerinden güven alacağımız hesap alanlarını belirtiniz. İç kontrol güvencesi alınmayacak hesap alanlarını belirtiniz ve neden iç kontrollerden güvence alınmayacağını açıklayınız. (Hem iç kontrollerden hem de maddi doğruluk testlerinden güvence alınacak hesap alanları; A=0.7, minimum maddi doğruluk prosedürlerinin uygulanacağı hesap alanları)
8. Kamu İdaresindeki iç kontrollerin aşağıda belirtilen hususların kontrolleri için yeterli olup olmadığını değerlendiriniz; i. Aylık ve yıllık banka hesap uyuşturmaları, ii. Kamu İdaresinin uyguladığı muhasebe politikaları ve mali tabloların hazırlanması, iii. Hesap kayıtlarının izlenmesi, iv. Mevzuata uygunluk ile ilgili kontroller.
9. Diğer ilgili faktörlerin iç kontrol ortamının etkinliği üzerinde ne etkisi vardır ?

10. Kamu İdaresinin bilişim sistemlerinin planlanması, uygulanması ve operasyonları ile bu sistemlere bağlı kontrollerin değerlendirilmesi. Bu soru cevaplanırken aşağıdaki hususların değerlendirilmesi gereklidir;

- i. Kamu İdaresinin bilişim sistemlerinin genel değerlendirilmesi. (Kamu İdaresinin belirlediği bilişim sistemleri stratejileri, yürütülen işlemlerin tanımlanması, mevcut risklerin değerlendirilmesi, mevcut güvenlik önlemlerinin ve iç kontrollerin değerlendirilmesi, sistemi kullananlara sunulan destekler hakkında bilgi.)
- ii. Gelişim ve destek (Bilişim sistemlerinin gelişimi Kamu İdaresinin ihtiyaçlarını karşılıyor mu? Mevzuatta yapılan değişiklikler bilgisayar sistemine zamanında uyarlanabiliyor mu? Bilgisayar programı içerisinde yapılan değişiklikler için yetkili olan merci kimdir? Bilgisayar sistemlerinde yapılan değişikliklerin takibi yapılıyor mu? İptal edilen işlemlerin listesi alınabiliyor mu?)
- iii. Bilişim sistemlerine girişlerde herhangi bir kontrol var mı? (Her kullanıcıya ait şifreli girişler mevcut mu? Yanlış şifre ile girişler takip ediliyor mu? İşten ayrılanların erişimleri engelleniyor mu?)
- iv. Bilişim sistemleri serverleri ve Kamu İdaresindeki bilgisayarlar fiziksel olarak iyi korunuyor mu? (Kamu İdaresinin serverleri ve bilgisayarları güvenli bir ortamda tutuluyor mu? Bilgilerin yedekleri alınıyor mu ve ne sıklıkla alınıyor? Alınan yedekler nerede saklanıyor?)

11. Kamu İdaresinde iç denetim var mı? Varsa Kamu İdaresindeki ve mali denetimdeki rolü nedir? İç denetim iç kontrollerin izlenmesinde ne kadar etkilidir? Kamu İdaresinde iç denetime ilişkin hazırlanan raporlar var mı?

Kamu İdaresinin iç denetiminin yaptığı işlere güvenmeyi planlıyor muyuz? Eğer planlamıyorsak bunun nedenlerini belirtiniz. İç denetimin yaptığı çalışmaların güvenilir olduğunu kanıtlamak için yapılması planlanan prosedürler nelerdir?

Bölüm C: Kamu İdaresinin Muhasebe Çerçevesi

1. Kamu İdaresinin mali raporlama (bütçe uygulama sonuçları, bilanço ve gelir gider hesapları / gider tablolarının hazırlanması) ve muhasebe çerçevesi hangi mevzuat ve/veya ilkeye göre düzenlenmektedir? (Örn. Yasa, Mali İşler Tüzüğü ve/veya Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri ve/veya diğer.)

2. Mali işlemlerde onaylama yetkileri ve limitleri Kamu İdaresi mevzuatında açıkça belirtildi mi? Belirtilmiş ise yetki ve limitler nelerdir ?

3. Kamu İdaresi tarafından yapılan mal ve hizmet satın alımları ile ilgili mevzuat var mı? Satın alımlarda hangi yöntem ve prosedürler kullanılmaktadır?

4. Kamu İdaresindeki mevcut muhasebe sistemi bilgisayar programı destekli mi? Kamu İdaresi tarafından elde (manuel) tutulan muhasebe kayıtları var mı ? Elde tutulan muhasebe kayıtları ile bilgisayar programında tutulan muhasebe kayıtları arasında uyuma yapılıyor mu ?
5. Kamu İdaresindeki muhasebe sistemi tahakkuk esasına mı nakit esasına mı göre tutulmaktadır? Tahakkuk esaslı tutulan hesapları belirtiniz.
6. Kamu İdaresi bütçe incelenmesi; Bütçe ödenek aşımını önlemek için bütçe ödeneklerinin takibi yapılıyor mu? Bütçe ödenekleri bütçede belirtilen esas ve usullere uygun olarak harcanıyor mu ? Harcamaları hazırlamakla görevli personel bütçedeki ödenek miktarları ile ilgili bilgiye erişebiliyor mu?
7. Kamu İdaresi Yönetimi Kamu İdaresinin mali performansını değerlendiriyor mu? Değerlendiriyor ise bunu nasıl gerçekleştirmektedir? Mevzuatta Kamu İdaresi için belirlenen mali performansı raporlama gereksinimleri var mıdır? Var ise nelerdir?
8. Kamu İdaresi içerisinde tahsilat yapan kişilere tahsilatta kullanılan elde ve bilgisayar ortamında hazırlanan makbuzlar zimmet veriliyor mu? Makbuz kayıt defteri var mı? Tahsilat makbuzları sıra numaralı olarak takip ediliyor mu? Tahsilat sırasında pos cihazı kullanılıyor mu? Makbuz suretleri kişilere veriliyor mu ?
9. Mali işlemlerde iptal edilen işlemleri (makbuz, fatura ve diğer) kontrol ve onaylama yetkisi kimlere verilmiştir? İptal edilen bu işlemler yetkililer tarafından kontrol edilip onaylanıyor mu?
10. Kamu İdaresi tarafından yapılan harcamalarda ödemeler nasıl gerçekleştiriliyor? (Örn. Harcama belgesi-ödeme belgesi hazırlanarak nakit ve/veya çek hazırlanarak ödemeler yapılmaktadır.)
11. Kamu İdaresinin muhasebe politikaları hakkında planlanan değişiklikler var mıdır ? Var ise bu değişiklikler için gerekçeler nelerdir ?
12. Kamu İdaresinin muhasebe politikaları ve muhasebe tahmin teknikleri aşağıdakilere uygun mu? i. Kamu İdaresinin faaliyetlerinin doğası. ii. Mevzuat ve ilkelerle belirlenen mali raporlama çerçevesi gereksinimleri. iii.Devlet içerisinde herhangi bir yerde yer alan muhasebe politikaları.(İlgili ve benzer sektörlerde) (Muhasebe tahmini: Kesin ölçüm yöntemlerinin olmaması durumunda parasal bir tutarın yaklaşık olarak tahmin edilmesidir. Örn. Kamu İdaresinin bir gider için karşılık ayırması.)

13. Kamu İdaresi için kendi yapısına ve görevlerine özgü muhasebe işlem ve konuları var mı, var ise bunları belirtiniz. Örn. Kamu İdaresine özgü bir konu için bilançosunda karşılık ayrılması
14. Daha önceki Sayıştay denetimlerinde mali tablolarda tespit edilen (Yasallıkla ilgili olan hatalar dışındakiler) hatalar nelerdir? Hataların etki ettiği hesaplar hangileridir ?
15. Daha önceki Sayıştay denetimlerinde Kamu İdaresi için tespit edilen ve yasallıkla ilgili sorunlar altında yer alan hatalar nelerdir? Hataların etki ettiği hesaplar hangileridir?
16. Kamu İdaresinin seçtiği, kullandığı veya değişiklik yaptığı muhasebe politikalarının mevzuata, muhasebe ilkelerine ve diğer kurallara uygunluğu hakkında herhangi bir sorun tespit edildi mi ? Tespit edilmiş ise bunları belirtiniz.

Bölüm D: Kamu İdaresinin Mali Tablolarına İlişkin Hesap Alanları

Hesap Alanı	Toplam Tutar	Hesap Alanına Giren Muhasebe İşlemlerinin Açıklaması
Hesap Alanı 1		
Hesap Alanı 2		

Bölüm E: Önemli Riskler ve Bu Riskler İçin Denetimde Gerçekleştirilecek Prosedürler

1.Yaygın Riskler

Kod	Yaygın Risk	Etkilenen Hesap Alanları	Etkilenen Denetim Savları	Risk için Kamu İdaresinde Var Olan İç Kontrollerin Değerlendirilmesi	Risk Etkilerinin Değerlendirilmesi ve Denetimde Yapılması Planlanan Prosedürler
YR(1)					
YR(2)					
YR(3)					

2.Spesifik Riskler

Hesap Alanı	Spesifik Riskler	Kod	Etkilenen Denetim Savları	Risk için Kamu İdaresinde Var Olan İç Kontrollerin Değerlendirilmesi	Risk Etkilerinin Değerlendirilmesi ve Denetimde Yapılması Planlanan Prosedürler
Hesap Alanı 1		SR(1)			
		SR(2)			
		SR(3)			
Hesap Alanı 2		SR(4)			
		SR(5)			
Hesap Alanı 3		SR(6)			
		SR(7)			
Hesap Alanı 4		SR(8)			
		SR(9)			

Bölüm F: Önemlilik

ÖNEMLİLİK TABANI	DEĞER	AZALAN HASSASİYET → → →			
		%0,5	%1,0	%5,0	%10,0
GİDER					
GELİR					
VARLIKLAR (AKTİFLER)					
KAR/ZARAR					

Seçilen Önemlilik Mantığı:

- Seçilen önemliliğin gerekçelerinin belirtilmesi.
- Doğası ve etkisi bakımından önemli olan konuların belirtilmesi.

Bölüm G : Hesap Alanları Denetim Prosedürleri

Hesap Alanı	Değer	Değer/Doğası ve Etkisi Bakımından Önemli mi?	Denetim Test Savları	Hesap Alanını Etkileyen Yaygın veya Spesifik Riskler var mı ?	Riskleri Azaltan Kontroller Test Edildi mi? İç Kontroller Başarılı mı ?	Güvence Faktörü Seviyesi (A=3, A=0, A=2)	Maddi Doğruluk Testi Prosedürleri
Hesap Alanı 1			Denetim Savı 1	Evet YR(1), SR(1), SR(2), SR(3)			
			Denetim Savı 2				
			Denetim Savı 3				
			Denetim Savı 4				
			Denetim Savı 5				
			Denetim Savı 6				

Bölüm H: Denetim Ekibi

İsim Soyisim	Denetim Ekibi içindeki Rolü ve Sorumlu Olduğu Hesap Alanları	İlgili Kamu İdaresi Denetimi için Deneyim

Bölüm I: Denetim Takvimi

Denetim Aşaması	Planlanan Tarih
Denetim Planının Hazırlanması ve Onaylanması	
Saha Çalışması	
Denetim Raporunun Hazırlanması ve Sunulması	

Bilgilerinize saygı ile arz olunur.

İmza
İsim Soyisim
Denetçi

İmza
İsim Soyisim
Denetçi

İmza
İsim Soyisim
Ekip Lideri

EK-2 ÇALIŞMA KAĞIDI FORMATI

Hesap Alanı	
Hesap Büyüklüğü	
Denetimi Gerçekleştiren	
Denetim Başlangıç Tarihi	
Denetim Bitiş Tarihi	
Örneklem Sayısı	
Denetlenen Örneklem Sayısı	
Denetim Tamamlanma Oranı (%)	
Denetlenen Örneklem Tutarı	
Bulgu Sayısı	
Bulgu Tutarı	

Hesap Alanı Alt Hesapları ve Örneklem Sayıları					
	Hesap Adı	Hesap Büyüklüğü	Örneklem Sayısı	Denetlenen	Açıklama
1					
2					
3					
4					
5					
6					
7					
8					
9					

Hesap Alanı İle İlgili Notlar

--

Denetimde Elde Edilen Başlıca Bulgular

	Bulgu (Özet)	Tutar
1		
2		
3		
4		
5		
6		
7		
8		
9		

Test Edilen Denetim Savları (Örn. Gelir Gider Hesapları/Gider Tablosu)	
a	Tamlık
b	Gerçekleşme
c	Doğruluk
d	Dönemsellik (Hesap Kesim Tarihi)
e	Sınıflandırma
f	Mevzuata Uygunluk (Yasallık)
g	Açıklama

Örneklem Testleri																
Örnek	Tarih	Makbuz No	Firma Adı	Hesap No	Hesap Adı	Miktar	Açıklama	Test Edilen Denetim Savları							Sonuç	Yorum
								a	b	c	d	e	f	g		
1																
2																
3																
4																
5																
6																
7																
8																
9																
10																

EK-3 DENETİM RAPORU FORMATI

Denetim raporu aşağıdaki bölümlerden oluşur.

Kapak Sayfası

Taslak Denetim Raporunun kapak sayfası 'KKTC Sayıştay Başkanlığı' başlığı, denetlenen kamu idaresinin adı ve denetlenen kamu idaresi hesabının yılına ilişkin bilgileri içerir. Kapak sayfasının formatı 69. sayfada verilmiştir. Esas Denetim Raporunun kapak sayfası arşiv tarafından hazırlanacaktır.

1. Giriş

Aşağıdaki şekilde yazılır.

1.1 Sayıştay Başkanlığının tarafımıza tevdi etmiş olduğu görev doğrultusunda X Kamu İdaresininin hazırlamış olduğu XX.XX.XXXX tarihli bilançosu, gelir tablosu ve bütçe uygulama sonuçları tablosu; X Yasası ile bu yasa tahtındaki tüzükler, Yönetmelikler, Meclis Kararları, Bakanlar Kurulu Kararları, ilgili mali yıl bütçeleri ve tarafımıza sunulan kayıt, bilgi ve belgeler ışığında risk odaklı örnekleme yöntemi kullanılarak, değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasasında belirtilen usul ve esaslar çerçevesinde denetlenmiştir.

1.2 Bu taslak rapor, X Kamu İdaresininin X yılına ait mali tablolarıyla ilgili yapmış olduğumuz denetimden elde ettiğimiz başlıca hususları özetlemektedir. X Kurulu (veya Yönetimi veya Meclisi) bu raporu görüşmek üzere toplanmalı ve raporda belirtilmiş olan bulguları inceleyerek gerekli adımları atmalıdır.

Bu rapor yalnızca X Kamu İdaresininin kullanımı için hazırlanmıştır. Sayıştay Başkanlığının yazılı onayı olmaksızın herhangi bir 3. tarafla paylaşılmamalıdır. Bu rapordan alıntı yapılmamalıdır, ona atıfta bulunulmamalıdır. (Bu paragraf sadece Taslak Rapor'da kullanılacaktır)

2. Kamu İdaresi ve 201X Mali Yılı Kesin Hesapları Hakkında Genel Durum Analizi

2.1 Kamu İdaresinin Kuruluş Amacı ve Faaliyetleri

Kamu idaresinin kuruluş amacı ve faaliyetleri hakkında özet bilgi verilir.

2.2 Mali Raporlama ve Muhasebe Çerçevesi

Denetlenen kamu idaresinin yapısı (tabi olduğu muhasebe sistemi, muhasebe mevzuatı ve bütçe büyüklükleri...vs) ve mali tabloları ile ilgili özet bilgi verilir.

2.3 201X Mali Yılı Kesin Hesapları Genel Durum Analizi

- Gelir hesapları (kalemleri) (gelirlerin içerisindeki yüzdeler olarak en yüksek paya sahip gelir kalemleri, devlet bütçesinden alınan katkı ve bunun gelirler içerisindeki yüzdeler payı)
- Gider hesapları (giderlerin içerisinde yüzdeler olarak en yüksek paya sahip gider kalemleri)
- Kar-zarar durumu
- Gelirleri ile giderlerini karşılama oranı
- Bir önceki mali yıllara göre gelir ve giderlerde artış/azalış
- Bütçe gerçekleştirme oranı (Gelir ve Gider)
- Kamu İdaresinin toplam alacak ve toplam borç miktarları vb. konularda özet bilgi verilir.

2.4 İç Kontrol

Kamu İdaresinin iç kontrol yapısına ilişkin değerlendirmeler özet olarak yazılır.

3. X Kamu İdaresinin Sorumluluğu

X Kamu İdaresi, mali tabloların kamu idaresinin tabi olduğu muhasebe standart ve ilkelerine uygun olarak doğru ve güvenilir bilgi içerecek şekilde hazırlanmasından, mali tabloların kamu idaresinin faaliyet ve işlemlerinin sonucunu tüm önemli yönleriyle doğru ve güvenilir olarak yansıtmasından, mali tabloların ister hata, isterse yolsuzluktan kaynaklı önemli hata veya yanlış beyanlar içermemesinden, kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin

hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğundan, mali yönetim ve iç kontrol sistemlerinin amacına uygun oluşturulmasından, etkin olarak işletilmesinden ve izlenmesinden, mali tabloların dayanağını oluşturan bilgi ve belgelerin denetime hazır hale getirilmesinden ve Sayıştay'a sunulmasından sorumludur.

4. Sayıştay Başkanlığının Sorumluluğu

Sayıştay Başkanlığının sorumluluğu, değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası uyarınca kamu idaresinin gelir, gider ve malları ile bunlara ilişkin hesap ve işlemlerinin yasalara ve diğer yasal düzenlemelere uygunluğunu uluslararası denetim standartlarını dikkate alarak denetlemek ve raporlandırmaktır.

5. Mali Tabloların Denetim Kapsamı

Denetim, kamu idaresinin X yılı mali tablolarında yer alan miktar ve açıklamalarda hata ve/veya hile kaynaklı önemli yanlışlıkların var olup olmadığına yetecek kadar kanıt elde etmeyi amaçlamaktadır. Denetimde, kamu idaresinin muhasebe politikasının uygunluğu, tutarlı ve yeteri kadar açık bir şekilde belirtilmiş olup olmadığı, gelir ve gider işlemlerinin mevzuata ve kamu idaresi amaçlarına uygun yapılıp yapılmadığı ve kamu idaresinin mali tablolarının genel sunumu değerlendirilmiştir.

Kesin hesaplarda sunulan gelir ve giderlerin XX.XX.XXXX tarihinde Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Cumhuriyet Meclisi tarafından onaylanan X sayılı X Kamu idaresini XXXX Mali Yılı Bütçe Yasası'na uygun olarak gerçekleştirildiğine dair makul güvence verecek yeterli kanıtlar elde edilmeye çalışılmıştır.

6. Denetim Görüşü

6.1 Yasallıkla İlgili Görüş

Yasallıkla İlgili Olumlu Görüş

Görüşümüz, önemli olan tüm alanlarda gider ve gelirlerle ilgili uygulamaların yasanın öngörmüş olduğu amaçlara ve uymakla yükümlü oldukları mevzuata uygun olarak yapıldığı kanaatine varılmıştır.

Yasallıkla İlgili Şartlı Görüş

Yasallık ile ilgili görüşümüz:

Bulgu 1 (sayfa X)

Bulgu 2 (sayfa Y)

Görüşümüz, yukarıda belirtilen bulgular haricinde önemli olan tüm alanlarda gider ve gelirlerle ilgili uygulamaların yasanın öngörmüş olduğu amaçlara ve uymakla yükümlü oldukları mevzuata uygun olarak yapıldığı kanaatine varılmıştır.

Yasallıkla İlgili Olumsuz Görüş Örnek

Bulgu 1 (sayfa X)

Bulgu 2 (sayfa Y)

Görüşümüz, yukarıda belirtilen bulgular nedeniyle önemli olan tüm alanlarda gider ve gelirlerle ilgili uygulamaların yasanın öngörmüş olduğu amaçlara ve uymakla yükümlü oldukları mevzuata uygun olarak yapılmadığı kanaatine varılmıştır.

6.2 Mali Tablolarla İlgili Görüş

Mali Tablolarla İlgili Olumlu Görüş

Görüşümüz Yasa, Mali İşler Tüzüğü ve diğer kurallar gereği hazırlanan Ek'de yer alan mali tabloların (bilanço, gelir tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosunun) kayıtlarla uyumlu olduğu ve kamu idaresinin 31.12.201X tarihindeki mali durumunu yansıttığı kanaatine varılmıştır.

Şartlı Görüş Örnek

Mali Tablolar ile ilgili görüşümüz;

Bulgu 1 (sayfa X)

Bulgu 2 (sayfa Y)

Görüşümüz yukarıda belirtilen bulgular haricinde Yasa, Mali İşler Tüzüğü ve diğer kurallar gereği hazırlanan Ek'de yer alan mali tabloların (bilanço, gelir tablosu, bütçe uygulama

sonuçları tablosunun) kayıtlarla uyumlu olduğu ve kamu idaresinin 31.12.201X tarihindeki mali durumunu yansıttığı kanaatine varılmıştır.

Olumsuz Görüş Örnek

Mali Tablolar ile ilgili görüşümüz

Bulgu 1 (sayfa X)

Bulgu 2 (sayfa Y)

Görüşümüz yukarıda belirtilen bulgular nedeniyle Yasa, Mali İşler Tüzüğü ve diğer kurallar gereği hazırlanan Ek'de yer alan mali tabloların (bilanço, gelir tablosu, bütçe uygulama sonuçları tablosunun) kayıtlarla uyumlu olmadığı ve kamu idaresinin 31.12.201X tarihindeki mali durumunu yansıtmadığı kanaatine varılmıştır.

6.3 Diğer Hususlar

Raporun görüş kısmına eklenen, denetçinin muhakemesine göre, kullanıcıların; denetimi, denetçinin sorumluluklarını veya denetçi raporunu anlamaları açısından ilgili olan, mali tablolarda sunulanlar veya açıklananlar dışında bir hususa atıfta bulunan paragraftır.

Denetim görüşüne etkisi olmamasına rağmen aşağıdaki hususları belirtmek istiyoruz:

Örnek 1: X Kamu İdaresi'nde Mali İşler Tüzüğü bulunmamaktadır. Bu nedenle mali tabloların mevzuata uygunluğu yerine tabloların düzgün ve gerçeği yansıtır biçimde sunulup sunulmadığı denetlenmiştir.

Örnek 2: Yıl içerisinde gerçekleşen işlemlere ait faturalar ve diğer ilgili belgelerin dosyalanması konusunda düzensizliklerin olması denetim sürecine olumsuz etki etmiştir.

6.4 Rapora Konu Bulgular

Tespit edilen bulgular ve gözlemlerimiz raporun X-XX sayfalarında yer almaktadır.

7. Denetimde Tespit Edilen Bulgular

Denetimde tespit edilen bulgular, kamu idaresi için riskleri ve kamu idaresi yönetiminin cevabı (Bu ifade taslak denetim raporunda yer almayacaktır) aşağıda belirtilmiştir. Her bir

maddede bulgularla ilişkili olası riskin büyüklüğünün kolaylıkla değerlendirilebilmesi için bulgular öncelik sırasına konulmuştur.

7.1 Yüksek Riskli Bulgular

7.1.1 Bulgunun Başlığı

Bulgu:

Tespit edilen bulgunun açıklaması

Kişilerden alınan savunma cevaplarının belirtilmesi

Kişilerden alınan savunma cevaplarının değerlendirilmesi

Sorumlu kişilerin ve sorumluluk tutarlarının açıkça belirtilmesi (eğer var ise).

Kamu idaresi İçin Risk:

Kamu idaresi Yönetiminin Cevabı:

7.2 Orta Riskli Bulgular

Bulgu:

Tespit edilen bulgunun açıklaması.

Kişilerden alınan savunma cevaplarının belirtilmesi.

Kişilerden alınan savunma cevaplarının değerlendirilmesi.

Sorumlu kişilerin ve sorumluluk tutarlarının açıkça belirtilmesi (eğer var ise).

Kamu idaresi İçin Risk:

Kamu idaresi Yönetiminin Cevabı:

7.3 Düşük Riskli Bulgular

Bulgu:

Tespit edilen bulgunun açıklaması.

Kişilerden alınan savunma cevaplarının belirtilmesi.

Kişilerden alınan savunma cevaplarının değerlendirilmesi.

Sorumlu kişilerin ve sorumluluk tutarlarının açıkça belirtilmesi (eğer var ise).

Kamu idaresi İçin Risk:

Kamu idaresi Yönetiminin Cevabı:

8.Kamu idaresi İçin Yapılan Öneriler (Sadece Nihai Rapor)

Yapılan denetim sonucunda elde edilen bulgular ışığında önerilerimiz aşağıdaki gibidir;

9. Sonuç (Sorumluluk verilmesi halinde)

Yapılan denetim sonucunda;

.....şahsen sorumlu olduğu ve değiştirilmiş şekli ile 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası'nın 22. maddesi uyarınca belirtilen tutarlardan sorumlu tutulması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bilgilerinize saygı ile arz olunur.

İmza

İsim Soyisim

Denetçi

İmza

İsim Soyisim

Denetçi

İmza

İsim Soyisim

Ekip Lideri



KUZEY KIBRIS TÜRK CUMHURİYETİ

SAYIŞTAY BAŞKANLIĞI

XX.XX.20XX

Belediye denetimi ise;

X Belediyesi

20XX Mali Yılı Kesin Hesaplarının Denetimi İle İlgili Taslak Rapor

Diğer kamu kurum ve kuruluşlarının denetimi ise;

X Kamu İdaresi

20XX Mali Yılına Ait Mali Tabloların Denetimi İle İlgili Taslak Rapor

KKTC Sayıştay Başkanlığı, kamu gelir ve giderlerini denetleyen ve sonucu bir raporla KKTC Cumhuriyet Meclisine ve KKTC Bakanlar Kuruluna bildiren Anayasal bir organdır. Sayıştay Başkanı Osman Korahan, Sayıştayın en üst amiri olup; 1 Üye, 30 Denetçi, 21 diğer personelden ve Kurumun çalışmasından sorumludur. Sayıştay Başkanlığı, değiştirilmiş şekliyle 18/1978 sayılı Sayıştay Yasası uyarınca, mali denetim yapmaya ve gerekmesi halinde mali sorumluluk yüklemeye yetkili olup, mali denetim yapmaya yetkili olduğu alanlarda, hesap verme sorumluluğu çerçevesinde, kamu kaynaklarının verimli, etkin ve tutumlu kullanılıp kullanılmadığını da denetlemekte ve sonucu KKTC Cumhuriyet Meclisi ile gerekmesi halinde KKTC Hukuk Dairesine sunmaktadır.